

CONTABILIDADE E TRIBUTAÇÃO: DIFERENÇAS NA APURAÇÃO DO LUCRO, PRÁTICA CONTÁBIL E PESQUISA

ACCOUNTING AND TAXATION: DIFFERENCES IN MEASURING PROFIT, ACCOUNTING PRACTICE, AND RESEARCH

Alexandre Evaristo Pinto

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
alexandre.pinto@fipecafi.org

Fabio Pereira da Silva

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
fabio.silva@fipecafi.org

Paulo Henrique Pêgas

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
pegas@bndes.gov.br

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo apresentar a prática contábil e os temas gerais das pesquisas realizadas no âmbito da relação entre contabilidade e tributação. Para tanto, são discutidas as diferenças entre o lucro contábil e o lucro fiscal, bem como a evidenciação na contabilidade dos tributos correntes e diferidos sobre o lucro, dos tratamentos tributários incertos. Considerando que algumas grandezas contábeis são utilizadas como base de cálculo de tributos, a pesquisa contábil-tributária se torna cada vez mais relevante, sobretudo no que tange à evidenciação das diferenças temporárias na apuração dos tributos sobre o lucro e dos tratamentos tributários incertos.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade, Tributação, Tributos sobre o Lucro, Tratamentos Tributários Incertos.

ABSTRACT

The present article aims to show the accounting practices and the potential research to be done in the field of accounting and taxation. For this purpose, the relations between the accounting profit and income tax calculation basis are showed, as well the discussions about the disclosure in the accounting of the current and deferred income taxes, uncertain tax positions. Considering that some accounting concepts are used as tax calculation basis, the tax accounting research becomes particularly important, especially in relation to the disclosure of temporary differences in the income taxes and uncertain tax positions.

KEYWORDS: Accounting, Taxation, Profit Taxes, Uncertain Tax Position

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade e a tributação caminham historicamente juntas, uma vez que a primeira surge com o objetivo de mensuração de um patrimônio, a segunda pressupõe uma entrega de parte deste patrimônio para um ente coletivo com vistas ao financiamento de suas atividades em nome do bem comum.

Dessa forma, nas mais primitivas formas de tribos ou clãs, notava-se a necessidade de mensuração do patrimônio dos indivíduos ou das famílias para que uma parte fosse recolhida aos cofres públicos. Em outras palavras, parte do patrimônio dos

coletores, caçadores, agricultores, pecuaristas, artesãos, comerciantes ou industriais era utilizada tanto para sustento dos líderes da comunidade (patriarcas, caciques, senhores feudais, proprietários, nobres, clero, príncipes e monarcas) quanto para que serviços públicos fossem prestados em nome da coletividade, tais como grandes obras públicas, segurança pública, e até em esforços de guerra.

Conforme as relações sociais vão se tornando mais complexas e sofisticadas, igualmente evoluem os fundamentos da tributação. Se, nos primórdios, a coleta de tributos era realizada sem motivação criteriosa, a sociedade organizada passa a exigir um fundamento ético que justifique o montante da contribuição que cada indivíduo deve se submeter.

Temos assim a noção que nos oferece o princípio da igualdade, que exige que os iguais sejam tratados igualmente. Em termos tributários, isso é possível em razão da aplicação do princípio da capacidade contributiva, que pressupõe, conforme nos ensina Jarach (1989), que o legislador deve graduar a obrigação tributária segundo a magnitude da capacidade contributiva de cada cidadão.

Diante desse contexto, na medida em que a contabilidade tem, como um de seus objetivos, a avaliação patrimonial de empresas, torna-se comum, durante o desenvolvimento da sociedade, a utilização do lucro contábil como proxy de capacidade contributiva, ainda que seja duvidoso sustentar que pessoas jurídicas sejam dotadas de capacidade contributiva.

Nessa linha, o objetivo do presente artigo é discutir as possibilidades de pesquisas acadêmicas envolvendo a contabilidade e o fenômeno da tributação, considerando o laço existente entre ambas as ciências.

Para tanto, foram descritos os objetivos da Contabilidade e a potencial aproximação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira com a adoção das normas contábeis internacionais.

Em seguida, foram discutidas as relações potenciais entre a Contabilidade e o fenômeno tributário, dado que o Direito Tributário se utiliza de diferentes bases de mensuração contábil para determinação de fatos geradores de tributos.

Feitas tais considerações, buscou-se chegar a um conceito de Contabilidade Tributária, por meio da delimitação do seu objeto e pela definição das informações que serão por ela geradas.

A partir de tal conceito, tratou-se da evidenciação do fenômeno tributário na Contabilidade, que se apresenta em tópicos específicos sobre a contabilização de tributos sobre o lucro, bem como dos tratamentos fiscais incertos.

2. OBJETIVOS DA CONTABILIDADE

A contabilidade cumpre diversas funções de alto relevo na vida prática das empresas: (i) fornecer informações para obtenção de financiamentos bancários; (ii) suprir a gestão da empresa com informações para tomada de decisão; (iii) auxiliar no cumprimento das obrigações impostas pelo fisco; e (iv) permitir o cálculo de direitos de sócios e acionistas; dentre tantas outras funções.

Não obstante, apesar dos mais diversos usos práticos, podemos definir como seu desígnio principal a geração de informações, ou seja, a contabilidade se consubstancia em um sistema de informações utilizado por seus diversos usuários para a tomada de decisões de natureza econômica.

Por conseguinte, a contabilidade é uma ciência social que capta eventos econômicos, com o objetivo de medi-los e, oportunamente, divulgá-los, fornecendo base para que seus diversos usuários tomem decisões, conforme Szuster et al.

(2013). Em suma, nas precisas palavras de Pêgas (2017), a contabilidade serve para informar.

Embora tenha o seu papel principal bem definido, a contabilidade pode ser segmentada conforme o destinatário da informação que produz. Szuster et al. (2013) destacam a existência de três principais segmentações: Contabilidade Gerencial, Contabilidade Financeira e Contabilidade Fiscal.

Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013), a contabilidade gerencial é voltada para o usuário interno das organizações, ou seja, serve para fornecer informações aos gestores, para que eles possam tomar decisões em benefício das empresas. Asseveram os referidos autores que ela se diferencia da contabilidade financeira na medida em que esta tem por finalidade atender às necessidades de usuários externos. Em razão disso, a contabilidade gerencial não é pautada por regras normativas, podendo ser adaptada conforme a necessidade de seus usuários internos.

É bem verdade que, com a adoção do padrão internacional de contabilidade, percebe-se uma aproximação entre a contabilidade gerencial e financeira. Afinal, segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013), a contabilidade financeira tem como foco fatos passados, apoiando-se na objetividade, verificabilidade, precisão, medindo o desempenho da empresa; enquanto a contabilidade gerencial tem um olhar voltado ao futuro, buscando a tomada de decisões que contribua para o desempenho vindouro das organizações.

Entretanto, nos parece que o padrão International Financial Reporting Standards (IFRS) privilegia um olhar mais prospectivo da contabilidade, de modo que a diferença entre a contabilidade gerencial e financeira já não é tão significativa quanto observávamos no passado.

Por sua vez, conforme Sousa (2018), a contabilidade tributária é um ramo próprio da contabilidade dedicado ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de mutações patrimoniais decorrentes da aplicação da legislação tributária.

Fabretti (2017) afirma que a contabilidade tributária tem por objetivo a aplicação de conceitos, princípios e normas da contabilidade, de forma simultânea e adequada com a legislação tributária. Contudo, como o referido autor aponta, é comum que a legislação tributária desconsidere resultados econômicos ou lhe atribua valores diversos, com o intuito de atender os desígnios do fisco, em detrimento da realidade econômica.

É por essa razão que a adoção do padrão IFRS no Brasil é motivo de controvérsias e discussões infundáveis. Com efeito, nota-se uma ruptura nos princípios e regras contábeis que, no Brasil, eram mais objetivas em termos de normas contábeis e, conseqüentemente, mais próximas dos princípios e das regras tributárias.

Esse conjunto normativo fiscal enfoca eventos já realizados e cujos valores são especialmente atrelados ao custo e, portanto, igualmente objetivos, ainda que em detrimento da realidade econômica da empresa.

Entretanto, na medida em que o padrão IFRS – adotado no Brasil – se aproxima da contabilidade gerencial, passando a promover uma visão mais prospectiva e permitindo o reconhecimento de valores menos atrelados ao custo e mais próximos da realidade econômica da empresa, surge o conflito com os princípios e regras de direito tributário que, conforme dito, são embasados em fatos e valores já realizados e, portanto, mais objetivos.

Em suma, a contabilidade gerencial busca informar os gestores da situação econômica da empresa para dar suporte aos usuários internos adotarem medidas visando melhorar seu desempenho, ao passo que a contabilidade financeira busca

refletir a realidade econômica da organização para que os usuários externos possam avaliar o seu desempenho, adotando decisões no seu melhor interesse, especialmente no modelo atual adotado no Brasil.

Por seu turno, segundo a doutrina citada, a contabilidade tributária envolve usuários externos específicos, no caso, as autoridades fiscais, obrigando a aplicação de princípios e regras próprios do direito, muitas vezes destoantes daqueles previstos pela contabilidade.

Tal cenário acaba por ressaltar a importância da contabilidade tributária para a gestão da empresa, na medida em que esses muitos conflitos exigem alto grau de especialização por parte dos responsáveis pela produção de informações contábeis e afetam significativamente a realidade econômica das empresas e, conseqüentemente, sua gestão.

Nesse diapasão, se é verdade que seria ideal um sistema tributário neutro, ou seja, que a incidência dos tributos não afetasse decisões econômicas, é igualmente verdadeiro que essa é uma hipótese utópica. Portanto, os tributos impactam decisões gerenciais da empresa e de seus investidores, de modo que a contabilidade tributária, aparentemente restrita a atender os desejos das autoridades fiscais, é de indispensável importância para a gestão da empresa, especialmente em um contexto de elevado conflito entre regras e princípios contábeis e tributários.

Forçoso, contudo, ressaltar que, segundo pensamos, a contabilidade tributária não é um ramo autônomo da ciência contábil, com regras e princípios próprios. Na realidade, o direito tributário faz uso das informações produzidas pela contabilidade financeira para obter subsídio para definir a base de cálculo de tributos, consoante o princípio da capacidade contributiva, conforme indicamos inicialmente. Nessa linha, a contabilidade tributária se torna apenas uma divisão didática da contabilidade financeira, tal qual ocorre, exemplificativamente, com a contabilidade de custos. Cuida do estudo do processo contábil – reconhecimento, mensuração e divulgação de informações – especificamente envolvendo tributos, porém não como ramo autônomo da contabilidade financeira.

Aceitando essa ressalva, no presente trabalho ressalta-se a importância da contabilidade tributária na gestão da empresa, destacando a relação entre a contabilidade e o direito tributário, especialmente no modelo adotado no Brasil, indicando, ainda, os instrumentos fornecidos pelas normas contábeis que fazem a “ponte” entre a contabilidade e o direito tributário, permitindo ao gestor conciliar os resultados e o impacto das regras tributárias no patrimônio da entidade, colaborando com o sucesso na gestão da empresa.

3. TRIBUTAÇÃO E CONTABILIDADE

A finalidade principal do Direito Tributário é arrecadatória, ou seja, a imposição tributária surge para a obtenção de recursos para o financiamento das atividades estatais, conforme Schoueri (2018).

Assim, o legislador tributário procura estabelecer como fato gerador dos tributos (sobretudo dos impostos e contribuições) situações jurídicas ou econômicas que impliquem manifestações de riqueza por parte dos contribuintes.

Atualmente, a parte mais significativa da atividade econômica é desenvolvida por pessoas jurídicas, sendo que a contabilidade delas tem por fito a geração de informações, em termos monetários, sobre o desempenho e situação patrimonial, econômica e financeira dessas entidades.

Como decorrência, surge um cenário propício para que o legislador tributário,

ao estabelecer bases de incidências de tributos, busque manifestações de riqueza que são evidenciadas, em termos monetários, por meio da contabilidade, ou seja, lucros apurados, receitas auferidas, preços de vendas de mercadorias ou serviços etc.

No que toca especificamente ao imposto de renda da pessoa jurídica, o legislador tributário tem a escolha de partir ou não do lucro contábil para determinação de sua base de cálculo, bem como pode determinar ajuste em maior ou menor grau sobre o lucro contábil para se chegar à base de cálculo do imposto.

Dito de outra forma, verifica-se que os entes governamentais adotam diferentes formas de relação entre o lucro contábil e o lucro fiscal (entendido como base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica).

Com base na análise dos modelos adotados por diversos países acerca da relação retromencionada, Nabais (2005) assinala a existência de três diferentes tipos: (i) modelo de dependência total, quando há coincidência entre lucro contábil e fiscal; (ii) modelo de autonomia, quando os lucros contábil e fiscal são apurados de formas completamente distintas; e (iii) modelo de dependência parcial, no qual o lucro fiscal parte do lucro contábil, mas passa por ajustes (em maior ou menor número) para se chegar a base de cálculo do imposto de renda.

Pela leitura do Decreto-lei nº 1.598/77 (BRASIL, 1977), verifica-se que o Brasil adotou um modelo de dependência parcial, uma vez que a apuração da base de cálculo do imposto de renda tem como ponto de partida o lucro contábil, sobre o qual são feitos ajustes extracontábeis (adições, exclusões e compensações) em Livro Fiscal próprio (Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR).

Tal modelo prevalece até os dias atuais, não obstante as seguidas alterações legislativas, o que inclui a Lei nº 12.973/2014 (BRASIL, 2014) que, incorporando à legislação fiscal diversas das alterações decorrentes da mudança do padrão contábil inserido pela Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007), apenas reforçou a dependência parcial entre o lucro contábil e o fiscal.

O estudo da relação entre o lucro contábil e a base de cálculo do imposto de renda é um campo profícuo para pesquisas acadêmicas que podem envolver qual é a alíquota efetiva do imposto de renda, diante da comparação entre o montante pago dos tributos sobre o lucro e o valor do lucro antes de tais tributos.

Também são relevantes as pesquisas que envolvem os diferentes modelos adotados nos países para tal relação, tais como as de Lamb, Nobes e Roberts (1998) e Polizelli (2010). A título de ilustração, cabe mencionar que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil vem apresentando uma proposta de desvinculação entre o lucro contábil e a base de cálculo do imposto de renda com a adoção da Demonstração do Resultado Fiscal, cuja ideia pode levar, em maior ou menor grau, a constituição de uma contabilidade para fins tributários (WATANABE, 2019).

4. OBJETO DA CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Considerando que vigora no Brasil o modelo de dependência parcial entre a contabilidade e a tributação, o cálculo dos tributos leva em consideração os dados da contabilidade para, em atendimento à legislação fiscal, serem realizados ajustes visando atender as regras e princípios do direito tributário.

A título de exemplificação, o Pronunciamento Contábil CPC nº 28 (2009a) “Propriedade para Investimentos” permite que a entidade avalie os imóveis destinados ao investimento pelo valor de custo ou pelo valor justo. Na hipótese em que a avaliação seja feita a valor justo, a contrapartida pelo aumento ou diminuição do valor do imóvel será feita no resultado do exercício da entidade.

Ainda que essa forma de mensuração retrate com maior fidedignidade a realidade econômica da empresa segundo a Contabilidade, cumpre ressaltar que o Direito Tributário considera tal ganho ou perda em decorrência da avaliação a valor justo como um resultado ainda não realizado, de forma que ele não pode ser objeto de tributação, em atendimento aos ditames do artigo 43 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Como consequência de tal raciocínio, o legislador optou por determinar a exclusão desse resultado decorrente da avaliação ao valor justo da base tributária dos tributos sobre o lucro, desde que a empresa realize o controle por meio de subconta, atendendo ao artigo 13 da Lei nº 12.937/2014 (BRASIL, 2014).

Como se nota no referido exemplo, no Brasil, por meio da adoção do modelo de dependência parcial, o direito tributário usa a contabilidade como substrato inicial para, após ajustes, determinar a base de cálculo dos tributos.

Acontece que, conforme mencionado na introdução, com a adoção do IFRS, esse gap entre a contabilidade e a base de cálculo dos tributos aumentou consideravelmente, reforçando a importância de mecanismos que sirvam de reconciliação desse resultado tributário à contabilidade, de acordo com as normas e princípios de cada uma dessas ciências.

Esse movimento não escapou à percepção de Martins, Diniz e Miranda (2016), que destacam uma maior segregação atual entre a contabilidade para fins informacionais do usuário externo e a contabilidade fiscal, resultando na tendência – atualmente confirmada – ao aumento do registro dos tributos diferidos, nos termos exigidos pelo Pronunciamento Contábil CPC 32 “Tributos sobre o Lucro” (2009b).

Vale notar que o aumento dessa segregação entre o lucro contábil e o lucro fiscal fortalece a importância da contabilidade tributária para a gestão das atividades empresariais. Na medida em que o gestor não compreende a razão dessa diferença, tornam-se mais complexas as atividades de gestão da empresa, posto que o lucro ou prejuízo fiscal pode, erroneamente, influenciar a percepção de desempenho das atividades, da mesma forma que o lucro ou prejuízo contábil pode levá-lo a opções tributárias precipitadas.

Além disso, embora atualmente a contabilidade tenha – em grande medida – se livrado da perversa influência da legislação tributária, denominada por Martins, Diniz e Miranda (2016) como filosofia de indução, ainda há previsões que geram consequências fiscais decorrentes da aplicação equivocada da contabilidade tributária. Basta, para exemplificarmos, mencionar a determinação de tributação de ganhos decorrentes de valor justo em razão da inexistência de controle por meio de subconta, conforme mencionado acima.

Por conseguinte, seja por servir de instrumento informacional especificamente sobre o efeito dos tributos no patrimônio da empresa, reconciliando as diferenças entre receita e lucro contábil e receita e lucro fiscal, ou mesmo em razão dos impactos que equívocos e omissões podem causar no desempenho operacional, a contabilidade acaba por preencher papel indispensável na gestão das empresas.

5. CONTABILIZAÇÃO DE TRIBUTOS SOBRE O LUCRO

O Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC) nº 32 “Tributos sobre o Lucro” (CPC, 2009b) versa sobre o tratamento contábil dos tributos sobre o lucro. De acordo com essa norma, quando é provável que, no momento da recuperação ou liquidação de valores mensurados de ativos e passivos incidirá mais ou menos tributos sobre o lucro em comparação ao que ocorreria se essa recuperação ou liquidação fosse

isenta de efeitos fiscais, então surge a necessidade de reconhecimentos de ativos e passivos fiscais diferidos, conforme o caso.

A aplicação detalhada do CPC nº 32 é demonstrada com exatidão no Capítulo 20 do Manual de Contabilidade Societária da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) (GELBCKE et al., 2018).

Segundo tivemos oportunidade de mencionar, no Brasil adotamos um modelo de dependência parcial entre a contabilidade e o direito tributário, de modo que as autoridades fiscais fazem uso das informações contábeis para extrair o substrato inicial dos tributos sobre o lucro e sobre a receita. À vista disso, no propósito de atender os princípios e normas de direito tributário, a legislação fiscal determina a realização de ajustes nos registros contábeis.

Tomemos como exemplo uma norma determinando que certa receita reconhecida na contabilidade somente deve ser tributada quando sua realização em caixa, como acontece no caso de receitas decorrentes da variação cambial ativa nos termos do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158/01 (BRASIL, 2001).

Muito embora a legislação fiscal determine a incidência tributária tão somente no momento da realização da receita em caixa, a contabilidade atende ao regime da competência exigido pelo CPC nº 26 “Apresentação das Demonstrações Contábeis” (CPC, 2011), pois é ele que, segundo definição contida no CPC nº 00 (R2) (2019), “reflete os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre reivindicações e recursos econômicos da entidade que contabiliza e reporta nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo que os pagamentos e recebimentos à vista resultantes ocorram em período diferente”.

Diante dessa diferença temporária existente entre o lucro contábil e o lucro fiscal, o CPC nº 32 (2009) entra em cena, exigindo o registro de um passivo fiscal diferido, em contrapartida a um débito no resultado relativo à despesa de imposto de renda. O reconhecimento dessa despesa decorre, justamente, do atendimento ao regime de competência, ou seja, retrata que aquela receita reconhecida na contabilidade gerou uma despesa tributária, muito embora a legislação fiscal tenha diferido o pagamento do tributo.

Em resumo, a contabilidade atende o regime de competência, exigindo que, no momento do reconhecimento de uma receita ou lucro contábil, a despesa do imposto de renda seja reconhecida no mesmo período, ainda que a legislação tributária permita seu recolhimento a posteriori (GELBCKE et al., 2018).

Pêgas (2017) alerta que o registro dos efeitos fiscais exigidos pelo CPC nº 32 não é mero capricho da contabilidade brasileira, mas sim é exigência mundial, determinado pelo próprio International Accounting Standards Board (IASB). Assim é procedido, segundo o autor, porque o objetivo desses registros é garantir maior coerência das informações contábeis, a despeito de eventuais exigências fiscais.

Nessa linha, fica evidente a importância do CPC nº 32 (2009) ao buscar a precisão à informação contábil, demonstrando o impacto dos tributos correntes, mas também o efeito dos tributos diferidos sobre o lucro reconhecido contabilmente. Ao evidenciar os efeitos dos tributos diferidos, a contabilidade permite ao gestor, por exemplo, decidir de forma consciente, evitando a distribuição de lucros contábeis que ainda sofrerão impactos de tributos sobre o lucro em função de ajustes temporários já ocorridos no período, o que acaba por preservar o capital operacional da entidade. Ademais, permite ao gestor conhecer o real desempenho da empresa, na medida em que o resultado do período é ajustado pelos efeitos tributários que foram diferidos, mas que certamente impactam a realidade econômica da empresa. Implica afirmar que a

contabilidade propicia ao gestor informações adequadas sobre a realidade econômica e patrimonial da empresa, bem como o lucro contábil passa a ser uma medida mais adequada do desempenho da entidade, possibilitando uma gestão eficaz do negócio.

Nessa linha, há um grande campo para estudo de cada uma das diferenças temporárias existentes na legislação brasileira de tributos sobre o lucro e como tais diferenças impactam o resultado contábil por meio da aplicação dos dispositivos normativos presentes no CPC nº 32 (2009).

Tal problema é investigado na área contábil, por exemplo, em estudos como os de Ronen e Yaari (2008), Ferreira et al. (2012), Brunozi Júnior et al. (2018) e Sant'anna e Brunozi Júnior (2019) em pesquisas contábeis nas quais tal tema é denominado book-tax differences (BTD), assim como por Cabello e Pereira (2015) e Rodriguez e Arias (2015) em pesquisas contábeis em que o tema é abordado como effective tax rate (ETR).

6. EVIDENCIAÇÃO DOS TRATAMENTOS FISCAIS INCERTOS

Conforme mencionado, a contabilidade tem por objetivo a geração de informações econômicas, financeiras e patrimoniais de uma entidade para seus diferentes usuários. No que tange aos usuários externos, sobretudo os investidores e credores, não restam dúvidas de que as informações acerca dos tributos devidos por aquela entidade são relevantes para que eles possam avaliar a eficiência da administração.

No exercício da atividade empresarial, os gestores da entidade se deparam com a necessidade de interpretar e aplicar a legislação tributária para que possam apurar e recolher os tributos incidentes sobre suas operações.

A depender da complexidade das normas tributárias, os gestores têm de escolher entre diversas interpretações possíveis. Nessa linha, quanto menor a onerosidade fiscal da interpretação escolhida, maior será o risco de que as autoridades fiscais compreendam de forma diversa e, portanto, venham a exigir as diferenças decorrentes dessa interpretação dicotômica, inclusive com aplicação de penalidades previstas em lei.

Reconhecendo que esses riscos podem impactar o patrimônio das entidades. Sua evidenciação nas demonstrações contábeis para fins de divulgação aos usuários externos foi objeto de normatização contábil pela Interpretação Técnica nº 22 "Tratamentos Fiscais Incertos" (CPC, 2018).

O CPC/ICPC nº 22 (2018), cuja aplicação no Brasil se iniciou no ano de 2019, se baseia na norma correlata do International Accounting Standards Board (IASB) - International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) nº 23. A norma parte do pressuposto que a aplicação da legislação tributária pode não ser tão clara, de modo que as posições fiscais adotadas por um contribuinte podem ou não ser confirmadas pelas autoridades, correspondendo a um risco intrínseco decorrente da interpretação da legislação envolvendo a temática.

Como autoridade fiscal, o CPC/ICPC nº 22 (2018) refere-se ao órgão ou órgãos que decidem se tratamentos fiscais são aceitáveis de acordo com a legislação tributária, o que pode incluir tribunais.

Destaca-se que, embora a terminologia contida no bojo da norma seja ampla o suficiente para alcançar as autoridades fiscais de diferentes países, entendemos que no caso brasileiro estão incluídos tanto os órgãos de administração e fiscalização dos tributos sobre o lucro, ou seja, a Receita Federal do Brasil, quanto os órgãos de revisão de lançamento tributário, como é o caso do Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais (CARF). Por fim, também estão inclusas as diversas instâncias do Poder Judiciário que possuem competência para determinação da interpretação e aplicação da legislação tributária acerca dos tributos sobre os lucros.

Adicionalmente, o CPC/ICPC nº 22 (2018, item 3) denomina como tratamentos fiscais as posições tributárias utilizadas pela entidade ou “[...] que ela planeja utilizar nas apurações dos tributos sobre o lucro”. Por sua vez, um tratamento fiscal incerto é um “[...] tratamento fiscal para o qual há incerteza sobre se a respectiva autoridade fiscal [...]” competente aceitará a posição adotada pela empresa.

Ressalte-se que a aplicação do CPC/ICPC nº 22 se restringe aos tratamentos fiscais incertos de tributos sobre o lucro, isto é, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Demais tributos não estão no alcance da referida norma, o que parece indicar uma incoerência do órgão regulador, na medida em que posições fiscais incertas de outros tributos também têm o potencial de impactar o patrimônio das empresas, não se justificando o tratamento dissonante.

Uma das principais novidades trazidas pelo CPC/ICPC nº 22 (2018) é que a análise das chances da autoridade fiscal concordar ou não com a posição da empresa será feita desconsiderando os riscos de detecção, partindo-se do pressuposto de que a autoridade fiscal terá pleno conhecimento de todas as informações acerca do tratamento fiscal incerto.

Dessa forma, ainda que um determinado tratamento fiscal incerto adotado pelo contribuinte seja de difícil detecção pela autoridade fiscal, a decisão sobre sua evidenciação contábil não levará em conta essa possibilidade, mas apenas a probabilidade de a autoridade fiscal concordar ou não com tal tratamento.

Em resumo, para fins de divulgação contábil do tratamento fiscal, a entidade deve considerar exclusivamente a probabilidade de que a autoridade fiscal aceite ou não o tratamento fiscal incerto.

Caso a entidade conclua:

[...] que é provável que a autoridade fiscal aceite o tratamento fiscal incerto, ela deve determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal), base fiscal, prejuízos fiscais não utilizados, créditos fiscais não utilizados ou alíquotas fiscais consistentemente com o tratamento fiscal utilizado ou planejado para ser utilizado em sua declaração de tributos sobre o lucro (CPC, 2018, item 10).

Por sua vez,

[...] se a entidade concluir que não é provável que a autoridade fiscal aceite o tratamento fiscal incerto, a entidade deve refletir o efeito da incerteza na determinação do respectivo lucro tributável (prejuízo fiscal), base fiscal, prejuízos fiscais não utilizados, créditos fiscais não utilizados e alíquotas fiscais (CPC, 2018, item 11).

Se houver uma probabilidade maior de não concordância da autoridade fiscal com relação ao tratamento fiscal incerto adotado em relação à hipótese contrária, exige-se o seguinte:

[...] a entidade deve refletir o efeito da incerteza para cada tratamento fiscal incerto, utilizando um dos seguintes métodos, dependendo de qual método a entidade espera que forneça a melhor previsão da resolução da incerteza: (a) o valor mais provável – o único valor mais provável em um conjunto de resultados possíveis. O valor mais provável pode fornecer a melhor previsão da resolução da incerteza se os resultados possíveis forem binários ou estiverem concentrados em um valor; (b) o valor esperado – a soma de valores de probabilidade ponderada na faixa de resultados possíveis. O valor esperado pode fornecer a melhor previsão da resolução da incerteza se houver um conjunto de resultados possíveis que não são nem binários nem concentrados em um valor (CPC, 2018, item 11).

Vale lembrar, ainda, que o tratamento fiscal incerto pode afetar tanto o tributo sobre o lucro corrente quanto o tributo sobre o lucro diferido, de modo que “a entidade deve fazer julgamentos e estimativas consistentes tanto para o tributo corrente, como para o tributo diferido” (CPC, 2018, item 12).

Por fim, na hipótese em que houver alterações dos fatos ou até mesmo dos precedentes que indicam a concordância ou não dos tratamentos fiscais incertos pela autoridade fiscal, “[...] a entidade deve refletir o efeito da mudança em fatos e circunstâncias ou de novas informações como uma mudança na estimativa contábil [...]”, de forma que um tratamento fiscal incerto adotado e evidenciado pode não ter mais a necessidade de ser divulgado ou um tratamento não evidenciado pode ter a necessidade de ser divulgado em função das alterações dos fatos ou dos precedentes (CPC, 2018, item 14).

A evidenciação dos tratamentos tributários incertos em um país em que não há uma cultura de bom relacionamento entre as autoridades fiscais e os contribuintes é um dos campos mais promissores para futuras pesquisas envolvendo contabilidade e tributação. Embora as primeiras demonstrações financeiras padronizadas anuais tenham sido publicadas tão somente no 1º semestre de 2020, os desafios de implementação do CPC/ICPC nº 22 foram objeto dos estudos de Charneski e Murcia (2019) e Aguiar (2019). A partir da análise das informações trimestrais publicadas ainda em 2019, Pinto, Gelbcke e Fugimoto (2019) identificaram que somente uma de 138 companhias evidenciou tratamento fiscal incerto em suas notas explicativas.

7. CONCLUSÃO

O principal objetivo da Contabilidade é gerar informações econômicas, financeiras e patrimoniais de uma entidade, possibilitando aos seus usuários tomarem decisões de acordo com seus interesses.

Por sua vez, a Contabilidade Tributária, ainda que não seja reconhecida como ramo autônomo da ciência contábil, tem como objeto o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos tributos incidentes sobre a atividade das entidades, demonstrando para os usuários internos e externos a carga tributária por eles suportada.

Por esse motivo, a Contabilidade Tributária é indispensável para a gestão eficaz dos negócios empresariais, uma vez que as informações contábeis sobre os tributos afeta a Contabilidade Financeira, esta que propicia aos gestores informações mais precisas sobre a situação econômica e financeira da empresa, além de fornecer suporte informacional à avaliação dos riscos e impactos futuros de eventos econômicos, com os efeitos da tributação, conforme tivemos oportunidade de expor no decorrer do presente trabalho.

No âmbito acadêmico e com potencial impacto na prática de tributação, geração e divulgação de informação contábil, a pesquisa contábil-tributária se torna cada vez mais relevante no Brasil na medida em que informações contábeis são utilizadas como base de cálculo de tributos e na tomada de decisões nos negócios, assim como há historicamente uma influência do legislador tributário sobre a área contábil.

Diante do exposto, as pesquisas contábil-tributárias, aqui mencionadas, envolvem os seguintes temas gerais: (i) a evidenciação das diferenças temporárias na apuração dos tributos sobre o lucro, evitando com isso a distribuição indevida de resultados que acabariam sendo afetados por tais tributos no futuro, tal qual vem sendo realizado em estudos relacionados ao BTG e à ETR; (ii) a evidenciação dos tratamentos tributários incertos, uma vez que o sistema tributário brasileiro é altamente

complexo, possibilitando diversas interpretações dos diferentes agentes econômicos, de modo que se torna fundamental que os riscos de tais interpretações estejam refletidos na contabilidade, cuja norma contábil passou a ser aplicável em 2019 e cujos estudos ainda estão no início.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Incertezas sobre tratamento de tributos sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, v. 1, n. 1, jan./jun. 2019.

BRASIL, República Federativa do. Decreto-Lei 5.162/66: dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União, Brasília**, DF, 27 out. 1966.

_____. Decreto-Lei 1.598/77: altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1977.

_____. Medida Provisória 2.158/01: altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 ago. 2001.

_____. Lei 11.638/2007: 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**, Brasília, DF, 28 dez. 2007.

_____. Lei 12.937/2014: 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... **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 maio 2014.

BRUNOZI JÚNIOR et al. BTD anormais, accruals discricionários e qualidade dos accruals em empresas de capital aberto listadas no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 15, n. 35, p. 108-141, abr./jun., 2018. DOI: 10.5007/2175-8069.2018v15n35p108

CABELLO, Otavio Gomes; PEREIRA, Carlos Alberto. Efeitos das práticas de tributação do lucro na effective tax rate (ETR): uma abordagem da teoria das escolhas contábeis. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. v. 8, n. 3, 2015. DOI: 10.14392/ASAA.2015080305

CHARNESKI, Heron; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Incertezas tributárias: paradoxos do provisionamento e as repercussões da ICPC 22. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves. **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2019.

CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico propriedade para investimento - nº 28/R1**. 26 de junho de 2009. Brasília: CPC, 2009a.

_____. **Pronunciamento técnico tributos sobre o lucro - nº 32**. 17 de julho de 2009. Brasília: CPC, 2009b.

_____. **Pronunciamento técnico apresentação das demonstrações contábeis - nº 26/R1**. 2 de dezembro de 2011. Brasília: CPC, 2011.

_____. **Interpretação Técnica ICPC - nº 22** - Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro. 07 de dezembro de 2018. Brasília: CPC, 2018.

_____. **Pronunciamento técnico Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro - nº 00/R2**. Brasília: CPC, 1 nov. 2019.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FERREIRA et al. Book-Tax Differences e gerenciamento de resultados no mercado de ações do Brasil. **RAE - Revista de Administração de Empresa**, São Paulo, v. 52, n. 5, set./out., 2012.

GARRISON, Ray H.; NOREEN Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. 14ª ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; SANTOS, Arioaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

JARACH, Dino. O fato imponible: teoria geral do Direito Tributário Substantivo. Dejalma de Campos (trad.). **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 1989, p. 97.

LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International variations in the connections between tax and financial reporting. **Accounting and Business Research**, v. 28, 1998.

MARTINS, Eliseu; DINIZ Josedilton Alves; MIRANDA, Gilberto José. **Análise das demonstrações contábeis**: uma abordagem crítica. São Paulo: Atlas, 2016, p. 311.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2005.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PINTO, Alexandre Evaristo; GELBCKE, Ernesto Rubens; FUGIMOTO, Rafael Pascoto. As repercussões tributárias relacionadas aos tributos sobre o lucro: a incerteza jurídica da ICPC 22. **Revista de Direito Contábil**, v. 1, n. 2, jul./dez. 2019.

POLIZELLI, Victor Borges. Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o

direito contábil e o direito tributário e o modelo adotado no Brasil. **Direito Tributário Atual**, v. 24, p. 584, 2010.

RODRIGUEZ, Elena Fernández; ARIAS, Antonio Martínez. Determinants of the effective tax rate in the BRIC countries. **Emerging Markets Finance and Trade**, v. 50, n. 3, p. 214-228, 2014.

RONEN, Joshua; YAARI, Varda. **Earnings management: emerging insights in Theory, practice and research**, item 4.4.1. New York: Springer Series in Accounting Scholarship, 2008.

SANTANNA, Victor Souza; BRUNOZI JÚNIOR, Antônio Carlos. Governança corporativa, TMT e book-tax differences (BTD) anormais em empresas de capital aberto listadas no Brasil. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 165-187, maio/ago. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SOUSA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade tributária: aspectos práticos e conceituais**. São Paulo: Atlas, 2018.

SZUSTER, Natan et al. **Contabilidade geral: introdução à contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2013.

WATANABE, Marta. Proposta de 'nova base fiscal' para IR preocupa empresas. **Valor Econômico**, Rio de Janeiro, 29 ago. 2019.

SOBRE OS AUTORES:



Alexandre E. Pinto

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (USP). Conselheiro Titular da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ex-Conselheiro Titular da 2ª Seção de Julgamento do (CARF). Conselheiro Titular no Conselho Municipal de Tributos da Cidade de São Paulo/SP (CMT/SP). Juiz Suplente do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP). Coordenador do MBA de IFRS da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Professor do Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Professor Assistente nos Cursos de Especialização e Atualização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).



Fábio P. da Silva

Mestre em Controladoria e Contabilidade (PPGCC) pela FEA/USP. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-Graduado em Business Management com ênfase em finanças na UCSD - University of California, San Diego. Bacharel em Direito pela Universidade Paulista e em Ciências Contábeis pela Faculdade Trevisan. Coordenador do MBA de Gestão Tributária da FIPECAFI; Professor da FGV - Fundação Getúlio Vargas do Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário, nas matérias de Contabilidade Aplicada ao Direito, Direito Tributário e Tributação do Comércio Exterior; Professor da FIPECAFI na matéria de Contabilidade Tributária.



Paulo H. Pêgas

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ). Especialista em Contabilidade e Auditoria pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Chefe do Departamento de Tributos do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). Professor de Contabilidade e Planejamento Tributário no curso de Graduação em Ciências Contábeis no IBMEC-RJ. Professor de Contabilidade Tributária na Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI).