

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**A CONVERGÊNCIA ENTRE O RESULTADO CONTÁBIL E O RESULTADO  
TRIBUTÁVEL: A SITUAÇÃO DA IMPOSIÇÃO DE MULTA FISCAL**

FILIPPE VALLE ARAUJO

JUIZ DE FORA

2018

FILIPPE VALLE ARAUJO

**A CONVERGÊNCIA ENTRE O RESULTADO CONTÁBIL E O RESULTADO  
TRIBUTÁVEL: A SITUAÇÃO DA IMPOSIÇÃO DE MULTA FISCAL**

Monografia apresentada pelo acadêmico Filipe Valle Araujo ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Mestre Luís Carlos Barbosa dos Santos

Juiz de Fora  
FACC/UFJF  
2018

## **AGRADECIMENTOS**

Meus agradecimentos à Marina Lima e Filomena Cristina, que me incentivaram a começar o curso de Ciências Contábeis, que hoje é muito importante em minha formação. Agradeço aos professores que tive durante o curso e que foram exemplos e verdadeiros mestres, agradeço ao professor Luís Carlos que me orientou na conclusão do curso para a realização de um trabalho final com esmero. Agradeço todos os meus amigos e familiares que proporcionaram a serenidade e apoio para trilhar essa jornada, em especial a Rayssa, que aquietou meus dias nessa etapa final do curso.

Dedico este trabalho a minha mãe, pedra fundamental em minha existência e que alinha minha vida conforme os princípios éticos e morais em busca da ascensão pessoal.



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**Termo de Declaração de Autenticidade de Autoria**

Declaro, sob as penas da lei e para os devidos fins, junto à Universidade Federal de Juiz de Fora, que meu Trabalho de Conclusão de Curso é original, de minha única e exclusiva autoria e não se trata de cópia integral ou parcial de textos e trabalhos de autoria de outrem, seja em formato de papel, eletrônico, digital, audiovisual ou qualquer outro meio. Declaro ainda ter total conhecimento e compreensão do que é considerado plágio, não apenas a cópia integral do trabalho, mas também parte dele, inclusive de artigos e/ou parágrafos, sem citação do autor ou de sua fonte. Declaro por fim, ter total conhecimento e compreensão das punições decorrentes da prática de plágio, através das sanções civis previstas na lei do direito autoral<sup>1</sup> e criminais previstas no Código Penal<sup>2</sup>, além das cominações administrativas e acadêmicas que poderão resultar em reprovação no Trabalho de Conclusão de Curso.

Juiz de Fora, 01 de novembro de 2018.

---

Filipe Valle Araujo

---

<sup>1</sup> LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

<sup>2</sup> Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano ou multa.

## **ATA DE DEFESA DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Ao dia 01 do mês de novembro de 2018, nas dependências da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, reuniu-se a banca examinadora formada pelos professores abaixo assinados para examinar o Trabalho de Conclusão de Curso de Filipe Valle Araujo, discente regularmente matriculado no Bacharelado em Ciências Contábeis sob o número 201478008, intitulado: A convergência entre o resultado contábil e o resultado tributável: a situação da imposição de multa fiscal. Após a apresentação e consequente deliberação, a banca examinadora se reuniu em sessão fechada, considerando o discente \_\_\_\_\_ (aprovado/reprovado). Tal conceito deverá ser lançado em seu histórico escolar quando da entrega da versão definitiva do trabalho, impressa e em meio digital.

Juiz de Fora, 01 de novembro de 2018.

---

Prof. Mestre Luís Carlos Barbosa dos Santos  
Orientador

---

Prof. Especialista Luiza Guedes Ferreira

---

Prof. Mestre Raquel Angelo Araujo

## LISTA DE ABREVIATURAS

BTD	<i>Book Tax Difference</i>
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COPOM	Comitê de Política Monetária
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
HI	Hipótese de Incidência
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço
IR	Imposto de Renda
IRC	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRPC	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
REFIS	Programa de Recuperação Fiscal
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/1999
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e de Custódia

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Diferenças na contabilização do lançamento de multas fiscais	34
Quadro 2 – Diferenças na contabilização da anistia de multas fiscais	36
Quadro 3 – Exemplo numérico de multa fiscal lançada	37

## RESUMO

A proposta desse trabalho científico foi analisar os procedimentos contábeis relativos à contabilização da multa de origem fiscal e a sua extinção por meio da anistia em empresas do Lucro Real. O trabalho exploratório foi capaz de colacionar o tratamento normativo e o tratamento legal relacionados às modificações realizadas no resultado para atingir o resultado tributável, pontualmente sobre as normas vinculadas à multa fiscal e sua exclusão. Ao final concluiu-se que há uma disparidade de tratamento no enquadramento das situações, reforçando a divergência entre o resultado societário e o resultado fiscal. Destacou-se que se a multa for excluída em período posterior ao do lançamento da multa, as apurações de resultados serão distintas em cada momento, mas confrontando os valores dos dois fatos será possível verificar que houve a compensação e os resultados serão idênticos. O mesmo não ocorre com relação à exclusão de multa imposta por ente diverso à fazenda federal, neste caso a anistia é considerada receita e irá compor o lucro tributável para fins de imposto de renda.

Palavras-Chave: Imposto de Renda; Multa Fiscal; Resultado Tributável; Convergência.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>10</b>
1.1 Contextualização	10
1.2 Objetivos da Pesquisa	11
1.2.1 Objetivo Geral	11
1.2.2 Objetivos Específicos	11
1.3 Motivação e Justificativa Para Realização da Pesquisa	12
<b>2 REFERÊNCIAL TEÓRICO</b>	<b>13</b>
2.1 Federalismo e Competência Tributária	13
2.1.1 A Competência da União	15
2.1.2 Imposto de Renda	15
2.2 Receita, Despesa e Resultado	17
2.2.1 Normatização Contábil	17
2.2.2 Resultado Contábil	20
2.2.3 Resultado Tributável	21
2.2.4 Convergência	22
2.2.5 Anistias e Consultas: O Posicionamento da Receita Federal Acerca das Multas	24
2.2.6 Situações Estrangeiras	25
<b>3 METODOLOGIA</b>	<b>27</b>
3.1 Características do Estudo	27
3.2 Procedimentos de Pesquisa	27
3.3 Limitações e Delimitações na Metodologia	29
3.4 Pesquisas Futuras	29
<b>4 ANÁLISE DA PESQUISA</b>	<b>31</b>
4.1 Resultados Específicos	33
4.2 Resultado Geral	37
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>40</b>
<b>6 REFERÊNCIAS</b>	<b>42</b>

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 Contextualização

Nas sociedades modernas o Federalismo é o modelo de estado adotado pelos países como forma de constituição do Estado. De acordo com Mendes (2014 p. 979), o federalismo “suruiu como resposta à necessidade de um governo eficiente em vasto território, que, ao mesmo tempo, assegurasse os ideais republicanos que vingaram com a revolução de 1776”. Neste modelo há divisão de competências outorgadas pela Constituição e, no que diz respeito à divisão das competências para tributar, nos dizeres de Carvalho (2018 p. 234) fica claro que “a competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

Como consequência desta atribuição de competência para instituir impostos específicos através de seus processos legislativos, há a competência para realizar a fiscalização e cobrança através da administração pública de cada ente federado, inclusive podendo anistiá-los, na figura de sujeito ativo da relação tributária. Conforme exposto por Ataliba (2016 p. 84) “sujeito ativo é, em regra, a pessoa constitucional titular da competência tributária”.

Compreendido o mecanismo das competências tributárias, na esfera privada verifica-se que, na economia, após a crise econômica global ocorrida no ano de 2008, chamada de *subprime*, com marco inicial nos Estados Unidos da América, houve reflexos que se expandiram para os demais países mundo, incluindo o Brasil, contribuindo para que o cenário econômico sofresse retração e a recessão se tornasse pauta de discussão no ambiente empresarial, conforme descrito por Chaine (2013 p. 50):

Observou-se que mercados financeiros da América Latina (Brasil, México e Argentina) também apresentam alto grau de abertura econômica ao mercado financeiro americano. No Brasil, por exemplo, grande parte do capital especulativo na Bovespa é oriunda de investidores americanos. Isso faz com que nos primeiros sinais de dificuldades financeiras nos Estados Unidos, os investidores tendem a repatriar seus capitais, elevando assim a volatilidade do mercado brasileiro.

Um dos reflexos na economia nacional foi a elevação da taxa de juros referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, que chegou a atingir o índice de 14,25%, em 2015, na apuração da SELIC Meta pelo Comitê de Política Monetária. A SELIC Meta não tinha atingido, ou superado, este índice desde o ano de 2006, de acordo com dados publicados pelo Banco Central do Brasil em seu site (BRASIL, 2018).

Com a dificuldade provocada pela situação da economia, diversas empresas passaram para a situação de inadimplência financeira, inclusive inadimplência tributária. No estado de São Paulo, em seu site, são divulgados dados relativos às situações dos contribuintes, como devedores do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, e é possível verificar que até o primeiro trimestre de 2011 a taxa de inadimplência era inferior a 4%, e após esse período a taxa superou o índice de 4%, chegando a 8,34% no primeiro trimestre de 2014 (SÃO PAULO, 2018). A situação de inadimplência demonstra um reflexo do quadro econômico atual, e a inadimplência fiscal, conforme verificado nas estatísticas acima mencionadas, é um dos fatores que leva à imposição de multas e juros aos contribuintes.

Nesta relação formada por instituições privadas em cenário de maior inadimplência em face de estados com necessidade e pretensão arrecadatória, é de relevância compreender como ocorrem os processos contábeis e fiscais e as formas corretas de registros de informações diante das divergências normativas, para que não sejam onerados de forma indevida, ou ainda, caso sejam autuados, para que possam se insurgir em face de autuações indevidas quando a contabilidade é realizada de forma consistente com as normas vigentes.

Considerando as características do Sistema Tributário Nacional vigente e a distribuição de competências tributárias, bem como considerando a forma de tributação das empresas privadas, a contabilização das multas fiscais no aspecto societário pode ser realizada de forma diferente à contabilidade fiscal, e ainda, caso ocorram anistias supervenientes aos lançamentos contábeis, em virtude das constantes formas de parcelamentos especiais concedidos pelas fazendas públicas, o que deve ocorrer, na contabilidade das empresas, com as multas fiscais arbitradas diante destas anistias?

## 1.2 Objetivos da Pesquisa

### 1.2.1 Objetivo Geral

Analisar os procedimentos contábeis relativos à contabilização da multa de origem fiscal e a sua extinção por meio de anistia em empresas no regime do Lucro Real.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- Verificar o tratamento legal e normatizador atribuído aos valores lançados a título de multa fiscal e seu registro na contabilidade societária e fiscal.

- Coletar e apresentar dados e informações sobre anistias fiscais recentes e consultas divulgadas pela autoridade fiscal federal, com a finalidade de demonstrar a adequação da teoria à prática.

- Analisar o processo contábil de mensuração, avaliação e evidenciação dos fatos envolvendo as anistias fiscais.

- Verificar os reflexos, na contabilidade societária e tributária, das normas relativas às multas e anistias fiscais e as diferenças em suas evidenciações.

### 1.3 Motivação e Justificativa Para Realização da Pesquisa

Nos estudos exploratórios das Ciências Contábeis o tema contribuirá para esclarecimento de uma questão econômica que há pouco estudo, propiciando uma fonte através da qual o profissional e o estudante poderão recorrer para aprimorar seu conhecimento sobre o tema.

Em termos práticos, a aplicação do resultado da pesquisa proposta neste estudo poderá contribuir para a redução de lançamento de novas multas fiscais, bem como reduzir o passivo tributário das empresas, liberando os recursos para outros investimentos, sejam em pessoal, ativos ou redução de custo para os consumidores.

A complexidade burocrática na qual estão inseridas as entidades empresariais pode dificultar a operacionalização das entidades privadas, provocando ônus excessivos e a geração de passivos desnecessários, ou, por muitas vezes, indevidos, e o esclarecimento de questões controversas visa reduzir os equívocos que podem ocorrer no registro contábil de determinadas situações que podem gerar multas por descumprimento de obrigação acessória ou informação inexata.

Sejam os contribuintes individuais ou os contribuintes representados por entidades, neste trabalho será explorado um dos temas cotidianos do empresariado, de forma a contribuir para os profissionais envolvidos com a contabilidade, seja na sua confecção dos relatórios ou na utilização dos mesmos, o que irá refletir na forma de gestão das empresas e, conseqüentemente, no bom uso de recursos para contribuir com a economia nacional e para a sociedade em sua totalidade.

## 2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

### 2.1 Federalismo e Competência Tributária

No Estado moderno as características da sociedade proporcionaram a constituição do Federalismo como modelo de Estado para garantir um governo dominante sem, contudo, expropriar os poderes dos entes participantes desta formação de Estado. De acordo com Mendes (2014 p. 978) “O federalismo tem as suas primeiras origens nos Estados Unidos. Surgiu como resposta à necessidade de um governo eficiente em vasto território, que, ao mesmo tempo, assegurasse os ideais republicanos que vingaram com a revolução de 1776”.

A criação do Estado Federal que surgiu a partir das particularidades do momento vivido pela sociedade, expressa características comuns à sua formação, ressalvado que cada Estado federal mostrará características particulares ao longo de sua história que não irão desnaturar a essência desta forma de Estado, irão apenas individualizá-lo, conforme afirma Mendes (2014 p. 979):

Em seguida à experiência americana, outros Estados assumiram também esse modo de ser, ajustando-o às suas peculiaridades, de sorte que não há um modelo único de Estado Federal a ser servilmente recebido como modelo necessário. Não obstante, alguns traços gerais podem ser divisados como típicos dessa forma estatal.

Dentro das características essenciais vinculadas ao Federalismo há uma mitigação da soberania individual de cada Estado-Membro enquanto, em contrapartida, há o surgimento da soberania do Estado Federal. Contudo, não há redução da autonomia de cada participante do federalismo. Nos dizeres de Novelino (2014 p. 856):

Diferencia-se, portanto, do conceito de soberania compreendida como uma capacidade de autodeterminação incondicionada por determinantes jurídicas extrínsecas à vontade do povo. Conforme a lição de Jellinek, “soberano é o Estado Federal, constituído pela pluralidade de Estados não soberanos”. Não é correto afirmar, portanto, que a União é detentora do atributo da soberania, apesar de exercê-lo externamente em nome do Estado Federal. Enquanto ente central que se diferencia dos entes regionais e locais, a União representa o Estado Federal no exterior, tendo em vista que o chefe do ente central e do ente global é o mesmo (Presidente da República). No entanto, ao atuar como ente global no plano externo, suas competências são distintas daquelas que lhe foram atribuídas para atuar como ente central no plano interno. Neste, assim como ocorre em relação aos demais integrantes do pacto federativo, a União possui apenas autonomia, sendo suas competências delineadas no texto constitucional.

Neste contexto, o Brasil é uma sociedade que, nos dizeres do artigo 1º de sua Constituição Federal, institui-se como “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito” (BRASIL, 1988).

Não obstante todas as formas de Estado possuírem diversas características particulares à sua formação, levando em consideração as características da sociedade contemporâneas aos seus surgimentos, todos eles demandavam da sociedade recursos suficientes para sua manutenção através de imposição de tributos, conforme narra Coêlho (2012 p. 71):

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil. O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

Em síntese, a formação do Estado brasileiro atual, na forma de Federalismo, dá poderes aos entes federados e autonomia suficiente para que possam promover a gestão dos seus gastos, bem como a gestão dos meios de obtenção de receitas para adimplir com os gastos estabelecidos. Tomando o tributo como fonte principal de obtenção de receitas, a Constituição Federal vigente estabeleceu como os entes federados podem promover a arrecadação de recursos, através da determinação das competências tributárias de cada ente federado. É possível, através da leitura e interpretação literal da Carta Magna de 1988, verificar que “a competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”, conforme exposto por Carvalho (2018 p. 234). Com efeito, a atribuição de competência tributária, sem a realização de esforço hermenêutico, mostra que a arrecadação de tributos, pelos entes federados, deve ser precedida de permissão Constitucional, a qual autorizará a criação dos tributos, bem como definirá as formas através das quais deverão se revestir as leis específicas que visam a cobrança de tais obrigações tributárias.

Como consequência desta atribuição de competência para instituir tributos, que será realizada através do processo legislativo de cada ente federado, há a competência para realizar a fiscalização e cobrança através da administração pública desses entes federados, na figura de sujeito ativo da relação tributária e que poderá subjulgar aquele devedor descrito na lei ao cumprimento da obrigação pecuniária a qual esta vinculado. Conforme exposto por Ataliba (2016, p. 84) “sujeito ativo é, em regra, a pessoa constitucional titular da competência tributária”, e posteriormente Ataliba (2016 p. 86) complementa que:

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.

### 2.1.1 A Competência da União

A pesquisa proposta neste trabalho científico tem como foco a tributação, pela União, de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A possibilidade de cobrança de impostos pela Fazenda Federal está amparado na competência outorgada pela Constituição Federal, como assevera Sabbag (2013 p. 448):

Trata-se, pois, de competência privativa, terminologicamente, no sentido de que a própria Constituição já determina o rol dos impostos relativos a cada ente tributante. Observe: o art. 153 da CF enumera os impostos federais, de competência privativa da União; o art. 155 da CF enumera os impostos estaduais, de competência privativa dos Estados e Distrito Federal; e os arts. 156 e 147, parte final, ambos da CF, enumeram os impostos municipais, de competência privativa dos Municípios e Distrito Federal.

Contudo, conforme narra Amaro (2014 p. 116) “a Constituição não cria tributos; ela outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos”, de forma que a criação deverá advir de ato do ente federado, relativamente aos impostos de sua competência. No caso do imposto de renda, nos dizeres de Iudícibus (2012 p. 386):

A legislação tributária, consolidada MP Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26-3-99 (RIR/99), prevê que o Imposto de Renda a Pagar pelas pessoas jurídicas com obrigatoriedade de manter a escrituração contábil é calculado com base no lucro real.

Com base neste arcabouço normativo, a União possui competência para instituir o referido imposto, com incidência sobre o lucro tributável auferido pelas empresas, bem como possui o direito de realizar a cobrança da exação como sujeito passivo da relação tributária.

### 2.1.2 Imposto de Renda

Verificado, portanto, que há, de acordo com o arcabouço normativo vigente, a possibilidade da União instituir imposto sobre as rendas e proventos de qualquer natureza, conforme disposto no artigo 153, III da Constituição Federal, e regulamentado pela União através do Decreto nº 3.000/1999, deve-se perquirir o objeto deste trabalho científico.

O Imposto de Renda, conforme ilustrado por Alexandre (2013 p. 508), nos termos constitucionais:

Não incide apenas sobre a renda, mas também sobre os proventos de qualquer natureza (CF, art. 153, III). O conceito de renda compreende o produto do capital (como os rendimentos obtidos com uma aplicação financeira), do trabalho (como o salário recebido pelo empregado) ou da combinação de ambos (como o lucro). Já o conceito de proventos é definido por exclusão, compreendendo todos os acréscimos patrimoniais não enquadráveis no conceito legal de renda. A título de exemplo, podem-se citar os acréscimos patrimoniais decorrentes de atividade criminosa.

Desta forma, para a apuração do lucro tributável e a verificação da correta base de cálculo, a legislação fiscal apresenta diversas normas que influenciam na sua apuração, devendo ser ressaltado o alerta de Higuchi (2013 p. 49) no sentido de que o “lucro societário apurado com a legislação atual pode ser maior ou menor do que o lucro contábil tributário apurado com a legislação vigente”, isto quer dizer que existem normas fiscais específicas que devem incidir sobre as informações contábeis para que possa ser encontrado o resultado tributável.

De acordo com o Iudícibus (2012 p. 386), “a legislação fiscal atual admite o cálculo do Imposto de Renda a Pagar com base no lucro real ou no lucro presumido (estimado)”, e em seguida complementa que “no caso do lucro real, é necessário para o seu cálculo conhecer o valor do lucro ou prejuízo líquido do período e os valores que devem ser acrescidos, excluídos ou compensados a esse lucro, de acordo com a legislação fiscal”, esses valores serão a base de cálculo impositivo do imposto sobre a renda.

Acrescenta-se a esta afirmação, ao verificar o Decreto nº 3.000 (BRASIL, 1999), que as empresas podem enquadrar-se em quatro regimes fiscais distintos para a apuração do imposto de renda devido, de acordo com o porte da empresa, determinação legal ou opção do contribuinte entre os regimes possíveis.

O artigo 187 do referido decreto dispõe sobre a permissão para que as empresas possam enquadrar-se no regime tributário do Simples Nacional:

As pessoas jurídicas de que trata este Capítulo poderão optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, sujeitando-se ao pagamento mensal unificado dos impostos e contribuições federais relacionados no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.317, de 1996, entre os quais o imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas.

No artigo 219 do referido Decreto está disposto que, além do regime do Simples, as empresas poderão optar por ter seu lucro tributado na forma real, presumida ou arbitrada: “A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração” (BRASIL, 1999).

Para este estudo científico será utilizada apenas a forma de tributação pelo Lucro Real, isso se dá na medida em que nas demais formas de tributação do lucro, não há permissão legal para que sejam feitas deduções de qualquer natureza. Veja-se que na apuração pelo Lucro Arbitrado, pelo Lucro Presumido e pelo regime do Simples a base de cálculo do Imposto de Renda é a Receita Bruta, conforme artigos 531, 188 e 518 respectivamente, todos do Decreto nº 3.000, dessa forma não há reflexo das despesas sobre a apuração do Imposto de Renda.

Nestes casos o que a legislação do Imposto de Renda faz é a criação de uma ficção jurídica com a finalidade de ter uma base de cálculo aproximada da real, através das informações de presunção e mensuração dispostas pelo legislador, não sendo disponibilizado, ao contribuinte o direito a realizar quaisquer deduções que poderiam ter sido realizadas para apurar o lucro societário.

Para elucidar o assunto que explicita esta questão, sobre o Lucro Presumido manifesta-se Sabbag (2013 p. 1057):

Trata-se de sistema opcional pela pessoa jurídica não obrigada por lei à apuração pelo lucro real. Consiste na presunção legal de que o lucro da empresa é aquele por ela estabelecido com base na aplicação de um percentual sobre a receita bruta desta, no respectivo período de apuração. Exemplo: percentual de 16% para prestação de serviços de transportes (exceto cargas), 8% para prestação de serviços de transportes de cargas ou 32% para prestação de serviços gerais;

Desta forma, fica remanescente o regime de tributação pelo Lucro Real, que é aquele no qual será apurado de forma fidedigna qual o resultado obtido pela entidade, cotejando as receitas e despesas e aplicando as inclusões e exclusões ao lucro tributável para ser encontrado o Resultado Fiscal. De acordo com o artigo 247 do Decreto 3.000 (BRASIL, 1999): “Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto” e este valor será, nos dizeres de Ataliba (2016 p. 108), a base imponible do imposto: “Base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*”.

## 2.2 Receita, Despesa e Resultado

### 2.2.1 Normatização Contábil

Na evolução da sociedade os indivíduos sempre buscaram bens materiais com a finalidade de sobreviver ou de satisfazer seus instintos básicos, coletando e armazenando itens como alimentos, instrumentos de caça, insumos para suas atividades cotidianas. A partir do

momento em que tais indivíduos começaram a viver de forma coletiva foram estabelecidos limites físicos ao patrimônio de cada pessoa, sendo este composto pela coleta ou pela produção dos bens.

Ocorre que, mesmo que cada pessoa possa ter seu patrimônio dentro dos limites de sua propriedade, esta riqueza acumulada precisava ser registrada e controlada de alguma forma. De acordo com Arai (2016 p. 03) “em uma perspectiva histórica, o homem foi acumulando cada vez mais riquezas, e daí surgiu a necessidade de controlar todos esses bens”.

A forma que o conhecimento humano encontrou para controlar todos os bens do patrimônio é a contabilidade, que tem, como objeto específico este patrimônio e todos os fatos modificativos que ocorrem sobre ele. Complementa Arai (2016 p. 03) que:

O patrimônio também é objeto de outras ciências sociais, como o direito, a economia e a administração, porém, mais nos sentidos quantitativos e qualitativos. Já a contabilidade busca assimilar e entender de maneira ampla as mutações do patrimônio que ocorrem em decorrência da ação do homem ou da própria natureza.

O estudo das ciências contábeis é definido por Padoveze (2016 p. 17) como “uma ciência social que tem por objeto o patrimônio de uma entidade”, complementando, em seguida, definindo o patrimônio como “o conjunto de riquezas de uma entidade” e encerra, na mesma página, definindo entidade como:

A individualização de algo; a existência independente, separada ou autônoma de alguma coisa. Para fins contábeis, uma entidade contábil pode ser uma pessoa física ou uma pessoa jurídica; no entanto, a ciência contábil trata do patrimônio das entidades caracterizadas como pessoas jurídicas (entidades públicas, empresas ou entidades sem fins lucrativos).

Contudo, há que se ressaltar que o controle realizado pela contabilidade, acerca das riquezas do patrimônio, não limita-se a enumerar os itens que compõe este patrimônio, mas também visa o controle de quaisquer mutações ocorridas nele, inclusive a geração de resultado pela prática de atividade empresária e que pode ter como resultado o aumento do patrimônio pelo Lucro ou a redução do patrimônio pelo Prejuízo. Com efeito, para que houvesse uma homogeneidade entre as informações dos patrimônios, em decorrência da necessidade de interação entre as entidades, foi necessária a regulamentação das definições e das técnicas contábeis para aplicação por todas as entidades.

Visando esta normatização da contabilidade, no Brasil, seguindo uma tendência mundial de uniformização das normas contábeis, seis entidades não governamentais uniram-se e foi decidido que o Conselho Federal de Contabilidade promoveria a criação de um Comitê de Pronunciamentos Contábeis com a finalidade de unificar as normas contábeis. A criação deste Comitê ocorreu através da Resolução CFC nº 1.055 (CFC, 2005).

O objetivo deste comitê é, de acordo com o artigo 3º desta norma:

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos 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.

Através desta entidade normativa, foi publicada a estrutura conceitual básica, definida pela norma CPC 00 (CPC, 2011), que caracteriza o resultado como:

O resultado é frequentemente utilizado como medida de performance ou como base para outras medidas, tais como o retorno do investimento ou o resultado por ação. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas. O reconhecimento e a mensuração das receitas e despesas e, conseqüentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção de capital adotados pela entidade na elaboração de suas demonstrações contábeis.

Silva (2012 p. 111) expõe que “no final de cada exercício, a empresa levantará um balanço patrimonial para efeito de apuração do resultado (lucro ou prejuízo). O lucro ou o prejuízo são obtidos pelo cruzamento das receitas e despesas”.

A estrutura conceitual básica traz homogeneidade na definição de receitas e despesas, e harmoniza as definições destes elementos do patrimônio como:

Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais;

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.

Especificamente no que tange à conceituação das Receitas, o CPC publicou o Pronunciamento 30 direcionado exclusivamente às Receitas, porém, o mesmo foi revogado pelo Pronunciamento CPC 47 (CPC, 2016) e passou a não ter vigência a partir de 01/01/2018, restando a definição de receita contida neste CPC 47, definindo receita como:

Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

Com relação à despesa, não há pronunciamento específico publicado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e permanece a definição narrada na estrutura conceitual básica.

### 2.2.2 Resultado Contábil

As sociedades empresárias, através da prática de diversas atividades mercantis, financeiras ou prestação de serviços, ao longo do tempo, provocam a ocorrência de fluxos de despesas e de receitas dentro do patrimônio. Com a finalidade de registrar corretamente estes fluxos a contabilidade utiliza-se da Demonstração do Resultado do Exercício para possibilitar o cotejo das receitas e das despesas e, ao final, apurar o Resultado do período. Nos dizeres de Iudícibus (2017 p. 188):

Esta é a principal demonstração de fluxos. Como visto, compara receitas com despesas do período, reconhecidas e apropriadas, conforme foi visto nos capítulos próprios, apurando um Resultado que pode ser positivo (receitas superando as despesas), negativo (despesas superando as receitas) ou nulo (igualdade entre receitas e despesas), sendo esta última configuração muito rara, mas admissível teoricamente.

No que tange às Receitas, como verificado no item anterior, elas são benefícios econômicos que ocorrem a favor da entidade. Iudícibus (2017 p. 159) expõe três categorias de Receitas, as receitas operacionais, as não operacionais e os ganhos:

Em primeiro lugar, uma receita é a resultante, direta (no caso de ser operacional como Vendas) ou indireta (no caso de receitas não operacionais, como Juros – derivantes de manutenção de ativos), da atividade da empresa de gerar produtos ou serviços que tenham utilidade para o mercado.

Não existiria receita operacional se a entidade não fosse capaz de gerar ou produzir, utilizando seus recursos (e, como se verá, incorrendo em despesas), produtos ou serviços que o mercado aceitasse. Dessa forma, pode-se considerar que a Receita é um fluxo de produtos ou serviços durante um certo período contábil.

Os ganhos representam itens não recorrentes (repetitivos) que têm o mesmo efeito líquido no patrimônio, mas que podem ou não surgir na atividade normal de uma empresa, ao passo que a receita sempre surge de atividades normais. Entretanto, como o efeito no patrimônio é o mesmo, não se excluem os ganhos no tratamento desse item, embora, às vezes, não estritamente operacionais (como no caso de uma aplicação financeira, que gera receita financeira).

Em qualquer um dos casos, nas três categorias verifica-se a afirmação de Padoveze (2017 p. 23) de que “os fatos modificativos alteram o Patrimônio Líquido para mais ou para menos. Os fatos que alteram para mais, que aumentam o Patrimônio Líquido, são denominados de receitas”.

No que diz respeito às despesas, Padoveze (2017 p. 23) diz que “os fatos modificativos que diminuem o Patrimônio Líquido chamamos de despesas”, enquanto Iudícibus (2017 p. 162) expõe que “de maneira geral, pode-se conceituar Despesa como sendo o sacrifício de ativos realizado em troca da obtenção de Receitas (cujo montante espera-se que supere o das despesas)”. Iudícibus (2017 p. 162) ainda classifica as despesas em duas categorias, as despesas propriamente ditas e as perdas:

A definição de despesa (que, ao contrário das receitas, provoca uma diminuição do ativo ou aumento de passivo, com conseqüente diminuição do Patrimônio Líquido), inclui as perdas, além das despesas propriamente ditas.

Estas últimas (despesas) surgem no curso das atividades normais da empresa e incluem, por exemplo, custo das vendas (ou dos serviços), salários e depreciação. Usualmente, tomam a forma de uma saída ou desgaste de ativos (desgaste no sentido econômico), tais como Caixa, equivalentes de caixa, inventários, imóveis, equipamentos.

As perdas incluem outros itens que também impactam Ativo e Patrimônio Líquido da mesma forma que as despesas e que podem ou não surgir no curso da atividade normal da empresa. Normalmente, as perdas são imprevisíveis.

Logo, um fato que deva ser registrado na contabilidade como fato modificativo do patrimônio, irá atender uma das classificações, seja de receitas ou de despesas, e influenciará no fluxo do resultado da entidade.

### 2.2.3 Resultado Tributável

Após a apuração do resultado contábil através das técnicas contábeis, a entidade ficará sujeita a tributação sobre seu lucro, conforme a legislação fiscal vigente, e para isso o Comitê de Pronunciamentos Contábeis define, de acordo com o CPC 32, o lucro tributável como sendo “determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades tributárias, sobre o qual os tributos sobre o lucro são devidos” (2009, p. 03).

Nota-se que o mesmo Pronunciamento normativo também trata de passivos e ativos fiscais correntes, e passivos e ativos fiscais diferidos, e, especificamente no caso proposto nesse trabalho a norma expõe, como exemplo, a situação de multa indedutível na apuração do lucro tributável e expõe que a multa não se revela como uma diferença temporária tributável, e, portanto, não há nenhum ativo fiscal diferido (CPC 32, 2009)

Logo, no que tange à norma mencionada, a sua aplicabilidade restringe-se apenas à definição do lucro tributável, que poderá ser compatível com a legislação fiscal federal que regulamenta a tributação sobre o lucro, mostrando-se inaplicável quanto aos demais conceitos contidos no pronunciamento.

Como mencionado anteriormente, a legislação fiscal do imposto de renda, através do Decreto nº 3.000 (Brasil, 1999), determina no seu artigo 247, relativamente às empresas que promoverão a apuração do lucro tributável pelo regime do lucro real, que “lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto”. Desta definição temos que o resultado fiscal será o cotejo do lucro líquido do período com a aplicação posterior de determinações legais acerca de

exclusões ou adições, visto que estas variações somente podem ocorrer por determinação expressa do mesmo Decreto.

Por Lucro Líquido fica definido no artigo 248 que “o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial”.

A legislação fiscal é extensa e no que diz respeito ao Capítulo V relativamente ao lucro operacional, há previsão para a determinação deste lucro dos artigos 277 a 393, de forma que no presente trabalho será limitada a apreciação dos itens para a adequação ao mérito da pesquisa, quais sejam, aqueles itens que tratam de imposições fiscais.

No artigo 344 do Decreto nº 3.000 (Brasil, 1999) está determinado com relação aos tributos que “os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência”, isso quer dizer que a legislação fiscal caracteriza que, sobre o lucro operacional fica possibilitada a dedutibilidade dos tributos. Contudo, ressalva, em seu §5º, que “não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo”.

A referida legislação fiscal não atribui o conceito de despesa para os tributos e contribuições, está redigido que tais valores são dedutíveis, porém, não são dedutíveis as multas decorrentes de infrações fiscais. Na mesma legislação não há, contudo, a definição clara de multas por infrações fiscais, remanescendo todas as multas após as exclusões das possibilidades retiradas pelo mesmo diploma normativo que são aquelas de natureza compensatória e por infrações que não resultem insuficiência de pagamento de tributo.

#### 2.2.4 Convergência

A busca pela convergência das normas contábeis diante de normatizadores específicos como a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, Receita Federal, bem como às normas internacionais aplicadas por outros países, é tema estudado em trabalhos devido à ausência de convergência total das normas. Sobre este ponto, após um estudo de caso realizado por Marques (2017, p. 195), concluiu-se que as diferenças verificadas entre os registros societários e fiscais (BTD: *Book Tax Difference*) possuem grande influência na estrutura de

capital das empresas analisadas, pois, a informação contábil proporciona maior qualidade se for menos convergente com a contabilidade fiscal:

Thus, in a legalistic environment, with accounting standard changes, companies with higher BTM had a higher level of equity in their capital structures. This result leads to the conclusion that an increase in BTM, and thus lower book-tax conformity, represents a higher quality of accounting information since lower indebtedness is linked to lower information asymmetry. The result also refers to the notion that creditors have lower demand for information quality than investors<sup>1</sup>.

Isto quer dizer, ainda, que a informação oferecida pelos ajustes fiscais possui qualidade inferior àquela produzida com a finalidade de informar os investidores, e, se a qualidade da informação é maior ou menor, mais precisa ela também será de acordo com esta medida.

Esta divergência de informações prestadas pela contabilidade societária e pela contabilidade fiscal é histórica e contrapõe a ciência contábil e sua teoria em face da vontade do Estado, que é expressa através das normas fiscais. Essa ausência de convergência entre as diferentes formas de apuração do patrimônio das entidades, contrapondo a apuração real do resultado patrimonial àquele resultado ajustado pelo Estado, é elucidada por Sayed (2017, p. 265):

A presença do Fisco na contabilidade é historicamente importante no mundo. No Brasil, muito forte. Desde os princípios da legislação contábil brasileira no século XIX, a Receita Federal mandava e desmandava nos ditames regulamentares. Quando o Ministro Simonsen coordenou a minuta do projeto da lei das SA ele também olhou para esse aspecto, concebendo um gradativo afastamento da incursão da autoridade tributária na contabilidade societária. A ideia inicial dele, muito avançada à época era que a tributação do imposto de renda em pessoa jurídica ia ser baseada nos números consolidados, porque existiam conglomerados empresariais em que as diversas pessoas jurídicas são, na verdade, departamentos. A segunda ideia era como deveria ser calculado o imposto sobre a renda, considerando agora que o lucro societário é mais puro, já que as normas eram consideradas evoluídas na época: daí nasceu o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), que era o lucro societário ajustado. Após a emissão da Lei das SA em dezembro de 76, foi emitido o decreto 1598 em janeiro de 77, que criava o LALUR para adequar a legislação tributária à societária. Entre as diversas disposições, não ocorreu a tributação no consolidado e o que corria nos bastidores, embora nunca houvesse nada declarado sobre isso, nos gabinetes, escritórios de advocacia e auditoria, era que a fiscalização não estava equipada para atuar no consolidado. Acontece que logo depois, o Simonsen caiu. E ele era o sustentáculo. Nessas circunstâncias, a Receita Federal emitiu um parecer normativo, dizendo que no LALUR só seria permitido ajuste se este aumentasse o lucro tributável; porém se fosse para reduzir, só por expressa autorização da Receita Federal.

---

<sup>1</sup>Assim, em um ambiente legalista, com mudanças no padrão contábil, as empresas com maior BTM apresentaram maior nível de equidade em suas estruturas de capital. Esse resultado leva a concluir que um aumento na BTM e, conseqüentemente, uma menor conformidade com o cálculo contábil, representa uma maior qualidade da informação contábil, uma vez que o menor endividamento está vinculado à menor assimetria de informações. O resultado também se refere à noção de que os credores têm menor demanda por qualidade da informação do que investidores. (Tradução nossa)

Com efeito, a diferença das informações contábeis entre a contabilidade societária e a contabilidade fiscal gera, inclusive, uma heterogeneidade nos diferentes tipos de lucro das entidades, isso quer dizer que o lucro irá variar de acordo com a perspectiva que se tenha, seja visando a avaliação de gestão da entidade, ou seja a imposição de tributos, ou qualquer outra forma que transforme o resultado apurado. Porém, a revés, diante da possibilidade de elaboração de mais de um resultado, as empresas brasileiras podem optar por adotar apenas um tipo de contabilidade, diante dos custos enfrentados, visando a menor onerosidade da empresa, não obstante ser incoerente a gestão através de um lucro fictício. Neste sentido, Black (2017, p. 115) afirmou que:

Até a aprovação da Lei n. 11.638/2007 (Brasil, 2007), o sistema contábil no Brasil estava de certa forma ligado à apuração do imposto de renda (IR). A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Decreto-Lei n.1.598/1977 (Brasil, 1977), vinculou a legislação fiscal à legislação societária ao estabelecer a apuração do lucro tributável a partir do lucro contábil, considerando alguns ajustes definidos pela legislação tributária.

E continua em seguida, na página 116, afirmando que “nesse sentido, o Brasil seria um típico país de tradição *code-law* no qual as demonstrações financeiras não seriam preparadas para informar os investidores, mas para estar de acordo com as exigências fiscais e regulatórias”.

A adoção de uma contabilidade com fins fiscais, porquanto o governo é o maior atuante no cenário regulatório da contabilidade, provoca um distanciamento da realidade contábil, podendo provocar diferenças de tratamentos na avaliação de componentes do patrimônio, inclusive podendo gerar impactos na empresa, como por exemplo na força da continuidade da instituição.

#### 2.2.5 Anistias e Consultas: O Posicionamento da Receita Federal Acerca das Multas

Como visto anteriormente, a União, como ente federado, possui diversas competências, das quais já foram mencionadas a competência para regulamentar e cobrar os impostos, contudo, aos entes federados também é dada a competência para anistiar multas decorrentes de infrações fiscais, conforme determina a Lei 5.172 (Brasil, 1966), no artigo 180, dizendo que “a anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede”.

No ano de 2009, atendendo as diretrizes econômicas do Governo Federal, a União promoveu uma anistia veiculada através da lei 11.941 (Brasil, 2009) (Brasil, 2011), tendo

refletido no patrimônio das empresas com a redução de multas e juros. Da leitura do que dispõe o parágrafo único do artigo quarto desta lei, extrai-se que as multas fiscais anistiadas não são computadas na apuração do lucro tributável pelo imposto de renda: “não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda,(...) a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1o, 2o e 3o desta Lei”. Nota-se que há uma permissão legal para não tributação, pelo imposto de renda, daqueles valores lançados a título de multas fiscais, em oposição ao que determina o Decreto 3.000 (1999).

Com a redução concedida, conforme mencionado anteriormente, entende a Receita Federal que, nos dizeres do voto vencedor do acórdão 1201-001.646 (Brasil, 2017) expedido pela 2ª Câmara do CARF, “a exclusão, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, da receita obtida em face da redução dos juros pela inclusão do contribuinte no Refis (anistia fiscal) constitui direito da Recorrente previsto em lei, independentemente de outras condições”, isso quer dizer que os valores anistiados não compõem receita tributável para o Imposto de Renda, notadamente pois o mesmo ente que concede a anistia é o ente que tributa especificamente aquele imposto. Deve-se ressaltar que as anistias fiscais, sob o enfoque da teoria contábil, provocam acréscimos patrimoniais na medida em que ocorre a insubsistência do passivo, modificando o patrimônio, de forma a aumentá-lo, e a legislação Imposto de Renda dispõe claramente sobre a impossibilidade de dedução das multas decorrentes de infrações fiscais, conforme art. 344 do Decreto 3.000 (1999), não havendo possibilidade de este evento contábil ser modificado futuramente pois inexistem fundamentos legais para tal reversão.

Ainda sobre a apuração do imposto de renda e o entendimento da Receita Federal como sujeito ativo do imposto de renda, através do expediente de Consultas à Legislação tributária exarado na Solução de Consulta Cosit nº 208 (Brasil, 2015), foi afirmado pelo fisco federal que “são indedutíveis, na apuração do lucro real, a multa de ofício por falta de pagamento do ICMS e os juros de mora a ela acrescidos”.

#### 2.2.6 Situações Estrangeiras

A convergência da contabilidade para os padrões internacionais não implica, necessariamente, que os países internalizem as normas contábeis para o âmbito fiscal, como visto na legislação brasileira. Neste sentido, com a finalidade de perquirir a convergência,

verificou-se a legislação de outros países componentes da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa para verificar, relativamente às informações do presente estudo, como a legislação fiscal trata do assunto relativo às multas fiscais. Os países pesquisados foram Angola, Portugal e Cabo Verde, todos com legislação na língua portuguesa quanto ao imposto sobre lucro das empresas.

Na legislação do Imposto Industrial instituído por Angola, através da Lei nº 19 (ANGOLA, 2014), a Fazenda Angolana cobra imposto “sobre os lucros imputáveis ao exercício de qualquer atividade de natureza comercial ou industrial, ainda que acidentais”, de forma análoga ao imposto sobre a renda de pessoas jurídicas no Brasil. Dispõe o artigo 18, da mesma lei, que “não são aceites como custos dedutíveis à matéria colectável do imposto: d) As multas e todos os encargos pela prática de infrações de qualquer natureza”.

Em Portugal, de forma semelhante, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (PORTUGAL, 1988), que dispõe no artigo 1º que “o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos deste Código”, considera como não dedutíveis as infrações fiscais, através do disposto no artigo 23 A, alínea “e”: “as multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações de qualquer natureza que não tenham origem contratual, bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade”.

Por fim, analisando a legislação fiscal de Cabo Verde, que também compõe a Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, a Lei nº 82/VIII (VERDE, 2015), dispõe no artigo 1º que “o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRPC) incide sobre os rendimentos dos respectivos sujeitos passivos, provenientes de actos lícitos ou ilícitos, obtidos nos termos deste Código a qualquer título, no período de tributação”, seguindo a linha de raciocínio das demais legislações verificadas. E ainda, na mesma lei, no artigo 29, 1, alínea “g”, determina que não são dedutíveis “as multas, coimas e demais encargos incluindo os juros compensatórios e moratório, pela prática de infracções de qualquer natureza que não tenham origem contratual, bem como por comportamentos contrário a qualquer regulamentação sobre o exercício de atividades”.

### 3 METODOLOGIA

No capítulo referente à metodologia serão descritos e qualificados todos os procedimentos utilizados para a pesquisa realizada neste trabalho científico, buscado traçar as etapas realizadas desde o início da pesquisa até o momento de sua conclusão.

#### 3.1 Características do Estudo

Acerca do conhecimento, de acordo com o Martins (2016 p. 01) “há quatro tipos de conhecimento, cada um deles subordinado ao tipo de apropriação que o homem faz da realidade: o conhecimento vulgar ou senso comum, o conhecimento filosófico, o conhecimento teológico e o conhecimento científico”.

No presente estudo tratamos do conhecimento científico, que busca proporcionar a construção do conhecimento através de técnicas e procedimentos, mediante a aplicação da investigação científica, conforme explicita Silva (2017 p. 36): “Entende-se pesquisa como um processo de investigação que implica identificar o conhecimento científico que se deseja buscar e as suas implicações em termos absolutos”. Nesse contexto, o conhecimento que se busca está discriminado no objetivo de pesquisa, que é o ponto focal de todos os procedimentos realizados.

Quanto ao objetivo buscado pela metodologia aplicada, este estudo caracteriza-se como exploratório, de acordo com Gil (2002 p. 41) “estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”.

A caracterização da pesquisa como exploratória foi definida pela precariedade de informações objetivas e estudos direcionados ao tema, tendo sido pesquisados assuntos correlatos e indiretamente vinculados ao assunto, ou ainda estudos que agregavam apenas com parte do seu conteúdo, não vinculados diretamente ao objetivo que buscavam.

#### 3.2 Procedimentos de Pesquisa

No presente trabalho os procedimentos aplicados consistem em pesquisa teórica bibliográfica, realizada através de busca de fontes, da leitura do material, da produção de fichamentos e a organização lógica do assunto, atingindo seu fim na redação do texto que constituirá o trabalho final.

A busca por fontes pode ser feita através de consulta às bibliotecas e acervos literários, bem como através de meios eletrônicos, nos dizeres de Gil (2002 p. 68):

Tradicionalmente, o local privilegiado para a localização das fontes bibliográficas tem sido a biblioteca. No entanto, em virtude da ampla disseminação de materiais bibliográficos em formato eletrônico, assume grande importância a pesquisa feita por meio de bases de dados e sistema de busca.

Na fase inicial do procedimento científico foram realizadas pesquisas em livros técnicos e teóricos acerca da legislação fiscal, da contabilidade fiscal e da contabilidade societária, em artigos científicos divulgados através da plataforma CAPES e em acervos de artigos de universidades, e em impressos diversos como publicações de órgãos governamentais, órgãos normativos e institutos de pesquisa.

Durante a seleção do material de pesquisa foram catalogadas as fontes com a finalidade de discriminar aqueles que possuem material sobre o tema ou apenas informações que podem auxiliar de forma indireta.

Após a coleta do material passou-se à fase de leitura e estudo aprofundado do tema, com a finalidade de extrair informações que servem para embasar o conhecimento científico de forma a subsidiar a conclusão do trabalho.

Posteriormente, foi realizada a “construção lógica do trabalho, que consiste na organização das ideias com vista em atender aos objetivos” (Gil, 2002, p. 84), possibilitando a redação da minuta do trabalho.

Após toda a construção lógica do trabalho, o texto passou a ser construído e revisado com a finalidade de formar o texto principal que traz a síntese de toda a pesquisa com a conclusão obtida pelo estudo.

Quanto aos objetivos específicos da pesquisa, a verificação do tratamento legal e normatizador deu-se pela pesquisa no conjunto de leis e normas contidas na legislação federal e pela pesquisa nos diversos pronunciamentos contábeis expedidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

A coleta de informações específicas com relação às anistias fiscais e às consultas à legislação tributária divulgadas pela Receita Federal do Brasil também foi realizada conjuntamente à verificação do tratamento das normas e, nos casos de ser verificada a necessidade de complementos bibliográficos, foram realizadas pesquisas nas fontes competentes para emissão das normas.

Após a aquisição de todo o material de estudo, foram analisados todos os conteúdos doutrinários, normativos e técnicos descritos nas bibliografias encontradas, verificando os pontos de convergência ou divergência de entendimento, bem como as lacunas acerca dos procedimentos delimitados como alvos da pesquisa. Esse procedimento foi realizado sistematicamente, de acordo com a estrutura lógica adequada à realização deste trabalho, construindo o conhecimento desde um marco teórico que explique e embase as informações posteriores a tal marco, e de igual forma, sendo fundamento do presente trabalho.

Ao final, a verificação dos reflexos na contabilidade foi realizada através de análise de todas as informações, delimitando os pontos de convergência e as diferenças entre as normas societária e fiscais.

No momento conclusivo do presente trabalho, buscou-se, através de todos os fundamentos desenvolvidos no curso no procedimento científico, estabelecer de forma estruturada as diferenças entre os procedimentos contábeis relativos às multas fiscais e a anistia de tais valores.

### 3.3 Limitações e Delimitações na Metodologia

No curso da pesquisa há uma delimitação que foi realizada para o estudo, trata-se da verificação da ocorrência do fato fiscal de cobrança de multa apenas para as empresas no regime de apuração do Lucro Real. A delimitação feita neste estudo ocorre devido à inexistência de tratamento fiscal para tais fatos nos demais regimes de apuração, ou seja, nos demais regimes ocorrem diversas presunções e não há a escrituração fiscal de forma real, sendo impossível a aplicação do estudo para os demais regimes, que são o Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional.

Destaca-se que esse estudo limitou-se a ter como ponto focal os fundamentos para aplicação das normas e regulamentos e a verificação das diferenças normativas encontradas, na medida em que a verificação fática da ocorrência da divergência é um estudo que demanda maior pesquisa *in loco*, e deve ser realizado com a metodologia própria.

### 3.4 Pesquisas Futuras

Com base no estudo realizado, há possibilidade de dar sequência às pesquisas, no campo jurídico e contábil.

Considerando que a tributação sobre a renda ocorre sobre os valores auferidos pelas pessoas físicas e jurídicas, bem como os valores decorrentes de diversos outros proventos, e considerando que as multas fiscais são incluídas no lucro tributável, qual a natureza dos valores indedutíveis na apuração do lucro tributável? Além dessa questão normativa, considerando os ajustes realizados pela legislação fiscal infraconstitucional, qual seria o nível de conformidade do lucro tributável à hipótese de incidência do Imposto de Renda?

No campo prático, verificou-se a divergência entre a contabilidade fiscal e societária em um ponto específico, porém, quais são os outros pontos de convergência entre a apuração do lucro societário e o lucro para fins fiscais? E, com a verificação *in loco*, através de metodologia própria, qual o nível de distanciamento entre os dois resultados?

#### 4 ANÁLISE DA PESQUISA

Como exposto no referencial teórico, nas empresas que elaboram sua contabilidade fiscal nos moldes do regime de apuração do Lucro Real, pode haver divergência entre o lucro societário apurado e o lucro tributável apurado para fins de incidência de imposto de renda, conforme expõe Higuchi (2013). A divergência é provocada pontualmente para as empresas do lucro real, na medida em que elas devem apurar o lucro tributável a partir do lucro efetivamente auferido, não realizando presunções de nenhuma natureza, como visto por Sabbag (2013), no caso da apuração com base em lucro presumido ou arbitrado. Para as empresas no regime do lucro real, há a obrigatoriedade, imposta pela legislação do imposto de renda a fazer ajuste no resultado societário, promovendo exclusões e adições que alteram o lucro societário e podem gerar aumento ou redução de imposto a ser recolhido.

É importante notar que a convergência entre a contabilidade societária e a contabilidade fiscal é tema que foi explorado anteriormente no aspecto de sua ocorrência, constatando a diferença entre os valores apurados, como no caso de Marques (2017), que verificou a ocorrência de variações entre os registros fiscais e societários, nomeados de *Book Tax Difference* em seu artigo, e, ainda, tendo sido apontado por Sayed (2017) que há ausência de convergência entre referidos registros. Nesses trabalhos constatou-se que o foco da contabilidade no Brasil, por ser um país de tradição *code-law*, ainda não estava coerente com a convergência internacional que contemporaneamente o Brasil adotou, após o surgimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e da criação de normas seguindo os parâmetros internacionais. A informação contábil não estava voltada para os investidores, mas sim para atender um usuário apenas, que era o poder público, através das agências fiscais e regulatórias, como afirmou Black (2017). Contudo, esses trabalhos apenas limitaram-se a afirmar ou verificar a ocorrência de variações, sem apurar quais normatizações provocavam a variação verificada.

Na busca por informações foi possível obter dados acerca da legislação fiscal de outros países de língua portuguesa, com a finalidade de verificar se há um paralelismo com a situação brasileira. A situação encontrada em Portugal, Angola e Cabo Verde mostrou-se semelhante ao cenário brasileiro no que diz respeito aos ajustes fiscais que devem ser feitos sobre o lucro societário apurado quando há ocorrência de multa fiscal.

Com relação a todas as variações possíveis, inclusive considerando que já há constatação prévia de diferença entre os registros societários e fiscais, conforme estudos anteriores, neste trabalho buscou-se analisar prioritariamente o caso da indedutibilidade das

multas fiscais, bem como a situação vinculada a essas multas que é decorrente da exclusão mediante anistia fiscal. Essa delimitação não prejudica a constatação, através de outras pesquisas, de variações decorrentes de outros ajustes realizados, porém, devido à extensa normatização, e considerando que cada ajuste pode ter um tratamento diferenciado, deve ser verificado pontualmente.

Como visto, o imposto de renda atinge as receitas auferidas e os proventos de qualquer natureza, que contabilmente enquadram-se no conceito apresentado de receita pelo CPC 47 e pela definição trazida por Iudícibus (2017), por outro lado, a multa de caráter fiscal, que deve ser enquadrada contabilmente como despesa, seguindo o conceito dado por Padoveze (2017), não é tratada dessa forma pela legislação fiscal, que determina o ajuste do lucro societário, no qual fora deduzida a multa na forma de despesa, acrescentando-a ao lucro societário, na forma de receita, conforme mandamento do Decreto nº 3.000 (Brasil, 1999).

Veja-se que a multa fiscal caracteriza-se como uma despesa, mais especificamente como uma perda, de acordo com o conceito apresentado por Iudícibus (2018), pois a despesa propriamente dita é decorrente de um sacrifício de ativo para obtenção de uma receita para a entidade. No caso das multas fiscais o que ocorre é uma perda, pois, não há sacrifício de ativo para a obtenção de receita, enquadrando-se por exclusão, às perdas, notadamente pela sua imprevisibilidade.

Com efeito, o resultado contábil, na definição de Iudícibus (2017), que compõe a apuração do lucro societário, é o cotejo das receitas e despesas, sejam de quaisquer naturezas, atingindo-se o equivalente ao valor relativo ao resultado das atividades da empresa. Nessa toada, a multa entrará como despesa e reduzirá o resultado, inclusive podendo provocar a ocorrência de prejuízo no resultado.

De acordo com a legislação fiscal verificada, relacionada ao imposto de renda, viu-se que o lucro societário deve ser alvo de diversos ajustes para que se proceda à apuração da base de cálculo do imposto, dessa forma, quando há a ocorrência de multa fiscal o resultado societário da empresa terá sido reduzido na medida da multa, e, em seguida, ao ser apurado o lucro líquido, a empresa deverá fazer os ajustes necessários com a finalidade de obter-se o lucro tributável, promovendo adições, compensações ou exclusões.

Se o lucro líquido antes dos ajustes foi reduzido pela ocorrência de multas fiscais, o lucro societário será aumentado após os ajustes, pois, a legislação não autoriza a exclusão

dessa despesa, ocorrendo, de acordo com a terminologia da disposição legal, a impossibilidade de deduzir aquela despesa que contabilmente caracteriza-se como perda.

Ressalta-se que não trata de uma anulação do registro feito anteriormente, ou seja, não se fala na situação em que registrou-se uma despesa e posteriormente ela seria anulada. A anulação implica na inexistência de algo, o que não é o caso, pois haverá o ajuste, o que foi deduzido como despesa deverá ser revertido através de um ajuste fiscal posterior, que será uma receita.

A diferença entre o lucro societário e o lucro tributável provoca uma separação, como visto, entre o resultado societário e o resultado fiscal, este que é utilizado única e exclusivamente para fins fiscais e não é indicado para ser utilizado, por exemplo, com fins gerenciais ou para divulgação aos sócios, na medida em que apresenta uma apuração que é divergente à apuração feita sob os auspícios dos conceitos contábeis conforme normatiza a teoria contábil.

#### 4.1 Resultados Específicos

A evidenciação contábil das multas fiscais se dá de formas distintas no caso de registro e apuração das receitas e despesas para fins contábeis e para fins fiscais, o tratamento divergente ficará da forma como exposto no Quadro 1, de acordo com a fundamentação legal e normativa para cada situação.

A comparação ilustrada neste quadro, entre as duas apurações, deixa evidenciado que o resultado apresentará duas realidades distintas. Veja-se que há o surgimento de Receitas (A), e depois haverá o surgimento de Despesas (B), as quais podem ser de diversas naturezas, mas contido nestas despesas poderá estar aquela que é relativa à Multa Fiscal (B1), que contabilmente enquadra-se no conceito de despesa, mas é indedutível para fins fiscais.

O resultado (C) apurado nos termos da teoria contábil será o montante das receitas menos as despesas, incluindo aquelas advindas das multas fiscais, contudo, o resultado tributável será o lucro societário, no qual a multa foi considerada como despesa, acrescido do valor da multa fiscal, pela determinação de indedutibilidade da multa fiscal. Ressalta-se que os resultados serão diferentes entre si no montante equivalente ao valor da multa, nesta primeira apuração.

**Quadro 1 – Diferenças na contabilização do lançamento de multas fiscais**

Fato	Contabilidade Societária	Contabilidade Fiscal
(A) Surgimento de Receita	Benefícios econômicos com: -Aumento do ativo, ou -Redução do passivo; -Aumento de Patrimônio Líquido; -Surgimento de Receita.  Enquadramento Normativo: CPC nº 47/2016.	Benefícios econômicos com: -Aumento do ativo, ou -Redução do passivo; -Aumento de Patrimônio Líquido; -Surgimento de Receita.  Enquadramento Normativo: Art. 247, Decreto 3.000/1999.
(B) Surgimento de Despesa	Saída ou desgaste de ativo com: -Redução do ativo, ou -Aumento do passivo; -Redução do Patrimônio Líquido; -Surgimento de Despesa.  Enquadramento Normativo: CPC nº 00/2011.	Saída ou desgaste de ativo com: -Redução do ativo, ou -Aumento do passivo; -Redução do Patrimônio Líquido; -Surgimento de Despesa.  Enquadramento Normativo: Art. 247, Decreto 3.000/1999.
(B1) Lançamento de Multa Fiscal	Perda com: -Aumento do passivo; -Redução do Patrimônio Líquido; -Surgimento de Despesa.  Enquadramento Normativo: CPC nº 00/2011.	Não dedutibilidade com: -Aumento do passivo; -Redução do Patrimônio Líquido; -Revertido para Receita.  Enquadramento Normativo: Art. 344, §5º, Decreto 3.000/1999.
(A-B=C) Resultado	+Receitas -Despesas (inclusive multas) = Resultado  Enquadramento Normativo: CPC nº 00/2011.	+Receitas -Despesas (inclusive multas) +Multas = Resultado  Enquadramento Normativo: Arts. 247 e 344, §5º, Decreto 3.000/1999.

Fonte: Autor (2018)

Verificado que surgirão dois resultados distintos, ainda poderá ocorrer, com relação às multas fiscais, a sua extinção por ocorrência de anistia superveniente, única forma legalmente permitida para extinção dos lançamentos de multas fiscais, que passamos a exemplificar pelo Quadro 2.

Ressalta-se que, no aspecto temporal, as apurações de resultado após a multa e após a sua exclusão devem ocorrer em momentos distintos, podendo ou não ser no mesmo exercício. Isso quer dizer que, se no fechamento de um exercício, verificou-se o lançamento de uma multa fiscal, a anistia poderá ocorrer no mesmo exercício ou em qualquer exercício futuro, mas sempre será após o lançamento da multa.

Na situação de anistia, a contabilidade ficará registrada, conforme mencionado, nos moldes do Quadro 2 apresentado neste tópico. Toma-se, por base, o resultado apurado na situação anterior (C), na medida em que a anistia apenas pode acontecer quando há

anteriormente a ocorrência de uma multa, devendo ser um requisito existencial ao cabimento da anistia.

Na análise dos registros contábeis que ocorrem no momento da contabilização da anistia, verificou-se que, de forma semelhante ao registro do lançamento da multa, todo o processo de evidenciação contábil, no aspecto societário, e no aspecto fiscal, apresentam divergências entre si.

É interessante destacar que, com base na legislação e no que determina a normatização fiscal federal, quando se trata de Imposto de Renda há uma separação clara relacionada às anistias, especificamente no que tange à contabilização fiscal dos valores anistiados.

Conforme demonstrado no Quadro 2, e considerando que a anistia é relacionada a algum lançamento de multa fiscal, independente se originou-se no âmbito federal ou não, o impacto no resultado societário será o mesmo, ou seja, há redução do passivo e aumento do patrimônio líquido, provocando, por consequência, uma alteração contábil pela insubsistência do passivo, ocasionando o surgimento de uma receita para fins de registro no resultado.

Ocorre que a legislação federal e a normatização fiscal tratam de forma diferenciada as anistias de acordo com a origem da multa fiscal, ou seja, se ela aplica-se à tributos de competência federal ou não.

Como visto, se há a ocorrência de lançamento de multa fiscal, o registro entre a apuração societária e a apuração tributária serão diferentes com relação à despesa, independente da sua origem, contudo, na situação em que há uma anistia fiscal, as diferenças se equalizam se, e somente se, a multa tenha sido imposta pela fazenda federal, e não há impacto no resultado final. Isso ocorre na medida em que, mesmo que a despesa não seja considerada para fins fiscais no momento da sua ocorrência por ser indedutível, no caso de sua exclusão a normatização federal determina que a receita não será computada para composição do lucro tributável ao final.

Veja-se que no campo teórico, e considerando os conceitos contábeis, na apuração do resultado contábil a multa é considerada como despesa e a sua exclusão é considerada receita, enquanto na apuração fiscal há o inverso, a multa deve ser incluída como receita por ser indedutível e ocorrendo a sua exclusão o valor será registrado como despesa.

Situação diversa ocorre quando a imposição da multa fiscal é lançada por ente diverso à fazenda federal, como é o caso do ICMS, conforme analisado pela Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, órgão interno da receita federal. Neste caso, a contabilização da multa

ocorrerá de forma semelhante às demais quando ocorrer seu surgimento, a despesa será indedutível e será revertido o valor na forma de receita, contudo, ao ser anistiada a multa, para a fazenda federal e para fins de imposto de renda, o valor anistiado deve ser incluído no resultado tributável, de forma semelhante ao registro da anistia no âmbito societário. Isso quer dizer que, no campo da teoria contábil, a exclusão da multa fiscal é considerado uma receita para apuração do resultado e também será uma receita para o fisco federal, no que tange ao imposto de renda.

**Quadro 2 – Diferenças na contabilização da anistia de multas fiscais**

<u>Fato</u>	<u>Contabilidade Societária</u>	<u>Contabilidade Fiscal</u>
(C) Resultado	+Receitas -Despesas (inclusive multas) = Resultado  Enquadramento Normativo: CPC nº 00/2011.	+Receitas -Despesas (inclusive multas) +Multas = Resultado  Enquadramento Normativo: Arts. 247 e 344, §5º, Decreto 3.000/1999.
(D) Ocorrência de Anistia da Multa Fiscal	Benefícios econômicos com: -Redução do passivo; -Aumento de Patrimônio Líquido; -Surgimento de Receita.  Enquadramento Normativo: CPC nº 47/2016.	Benefícios econômicos com: -Redução do passivo; -Aumento de Patrimônio Líquido; -Surgimento de Receita.  Enquadramento Normativo: Art. 247, Decreto 3.000/1999.
(C+D=E1) Resultado Quando For Multa Fiscal Federal	+Receitas (inclusive anistia) -Despesas =Resultado  Enquadramento Normativo: CPC nº 00/2011.	+Receitas (inclusive anistia) -Despesas -Anistia =Resultado  Enquadramento Normativo: Legislação da anistia, como por exemplo art. 4º, §único Lei 11.941/2009.
(C+D=E2) Resultado Quando For Multa Fiscal Estadual	+Receitas (inclusive anistia) -Despesas = Resultado  Enquadramento Normativo: CPC nº 00/2011.	+Receitas (inclusive anistia) -Despesas = Resultado  Enquadramento Normativo: Solução de Consulta Cosit nº 208.

Fonte: Autor (2018)

Conforme exposto no Quadro 3 a seguir, quando verifica-se o caso de uma multa fiscal lançada e posteriormente anistiada, o resultado societário e fiscal serão idênticos, promovendo uma equalização, mesmo que os conceitos teóricos sejam distintos, ressaltando que essa semelhança ocorrerá ao considerar o mesmo fluxo de acontecimentos independente do marco temporal, ou seja, se a multa ocorre em um exercício, haverá a divergência entre os resultados, mas no exercício seguinte, caso ocorra a exclusão da multa, os resultados também serão divergentes, porém, devem compensar-se caso sejam confrontados.

**Quadro 3 – Exemplo numérico de multa fiscal lançada**

A – Receita	100.000,00
B - Despesas (das quais 30.000,00 é multa)	-70.000,00
C1 - Resultado contábil	30.000,00
C2 - Resultado fiscal com a reversão da Multa	60.000,00
D - Anistia: receita pela exclusão do passivo	30.000,00
Resultado contábil (C1+D)	60.000,00
Resultado fiscal (C2+D)	90.000,00
Resultado fiscal após a dedução da anistia	60.000,00

Fonte: Autor (2018)

Conforme demonstrado no quadro anterior, os resultados serão semelhantes quando ocorrer a anistia de multa federal. No caso de multa originada por lançamento de ICMS, de forma diferente ao tratamento dado às imposições fiscais federais, não é possível verificar uma compensação ao final, isso ocorre pela alteração do conceito utilizado, adotando o conceito contábil de receita quando há a exclusão da multa, provocando o surgimento de duas receitas, haverá uma receita decorrente da multa e também haverá uma receita decorrente da anistia daquela mesma multa, sem nenhuma dedução.

#### 4.2 Resultado Geral

Após a análise de todos os procedimentos contábeis, no aspecto societário da contabilidade e na teoria contábil que embasa a técnica, cotejando com as normas e os aspectos fiscais que servem de base para a arrecadação do imposto de renda mediante a definição do lucro tributável, verificou-se que há um distanciamento entre os resultados societário e fiscal, confirmando os estudos feitos anteriormente.

É importante destacar, comparativamente aos estudos feitos antes da presente pesquisa, que, conforme asseverou Sayed (2017), o problema da convergência é histórico, pois a divergência entre as informações societárias e fiscais já eram verificadas e, inclusive, a própria divergência restou caracterizada com o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, que é o Livro contábil nos quais são feitos os ajustes para apurar o resultado fiscal. O LALUR foi criado em 1977, o que já demonstrava o anseio da Fazenda Pública em arrecadar conforme suas próprias regras.

Sayed (2017) ainda narrou que “a Receita Federal emitiu um parecer normativo, dizendo que no LALUR só seria permitido o ajuste se este aumentasse o lucro tributável”, novamente evidenciando a divergência entre os resultados apurados. De acordo com o

exposto por Sayed (2017), a situação na qual há redução do lucro tributável era permitida, mas dependeria de autorização expressa da Receita Federal.

Ainda sobre a legislação que criou o LALUR, Black (2017) destacou que em 1977 o decreto 1.598 vinculou a legislação fiscal à legislação societária, determinando que a apuração do lucro tributável seria o resultado societário ajustado de acordo com as normas fiscais. Nos trabalhos anteriores as pesquisas foram claras no sentido de demonstrar que faltava a convergência das normas e dos resultados.

Sobre este estudo, inicialmente a pesquisa proposta apresentou a limitação no que tange aos regimes tributários aplicáveis, sendo cabível a análise apenas para o regime do Lucro Real. No caso pesquisado, após a confirmação da divergência entre esses dois resultados, confirmando o que foi pesquisado anteriormente, pesquisou-se em relação a um cenário específico para atender o objetivo de pesquisa, que é o enquadramento das multas fiscais e das anistias vinculadas a elas, bem como a avaliação de como cada um desses fatos é normatizado, e se contribui para o distanciamento entre os resultados, visto que enquanto a multa é considerada despesa para a apuração do resultado societário, o mesmo fato será considerado indedutível para a apuração do resultado fiscal.

Quando incidem, sobre o mesmo fato, o lançamento de multa fiscal e anistia posterior ao lançamento, mesmo levando em consideração que há diferenciação dos conceitos, a legislação federal acaba por equalizar o resultado e ele se tornará idêntico nas duas apurações. Essa equalização é decorrente da compensação que a anistia realiza no resultado, de forma semelhante à extinção de um fato ocorrido no passado, conforme demonstrado nos cálculos apresentados na análise do trabalho.

O mesmo não pode ser dito quando a benesse fiscal da anistia é concedida por qualquer outra autoridade fazendária além do fisco federal, pois a anistia, que não deveria ser considerada como receita para a apuração do resultado, será considerada como receita para a apuração do lucro, gerando duas receitas e nenhuma despesa para ser compensada no resultado a fim de proporcionar a equivalência entre os resultados societários e fiscais.

Considerando que o objetivo principal desse trabalho era promover a análise dos procedimentos contábeis relativos à contabilização da multa de origem fiscal e a sua extinção por meio de anistia em empresas no regime do Lucro Real, a pesquisa bibliográfica foi suficiente para subsidiar a análise gerada, promovendo a relação entre outras pesquisas e possibilitando o aprofundamento nas questões atinentes à ausência de convergência entre o

resultado societário e fiscal, provocando um distanciamento entre as informações que a entidade possui, e, nesse sentido, o objetivo foi atendido, todos os procedimentos contábeis foram descritos e devidamente fundamentados.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa proposta neste trabalho científico buscou analisar os procedimentos contábeis relativos à contabilização da multa de origem fiscal e a sua extinção por meio de anistia em empresas no regime do Lucro Real, e, para isso, adotando a metodologia delineada, buscou-se trazer o conjunto técnico e normativo envolvido na contabilização da multa fiscal que tem se tornado mais frequente conforme dados publicados por fazendas públicas acerca da inadimplência das empresas, bem como delinear um assunto que atinge este fato que é a exclusão das multas.

Analisar esses institutos e as normas vinculadas a sua contabilização é medida necessária para que a questão seja aclarada, pois, conforme visto, há divergência entre a contabilidade fiscal e a contabilidade societária, de forma que a correta contabilização e o tratamento dos fatos conforme as normas pode, sobremaneira, melhorar a prestação da informação contábil, evitando multas por inconsistências na contabilidade ou ainda podendo subsidiar a contabilidade com argumentos para eventuais multas indevidas lançadas contra os contribuintes.

No plano acadêmico é importante delinear o assunto com base nos conceitos da teoria contábil e com base nas normas técnicas contábeis que orientam a produção de informação contábil. Como visto, não foram encontrados trabalhos acadêmicos e científicos que pesquisam os pontos de convergência entre o resultado contábil e o resultado fiscal, tendo sido encontradas pesquisas tão somente sobre a existência da divergência. Para a elaboração do conjunto de assuntos que podem proporcionar novos estudos o trabalho exploratório foi capaz de colacionar o tratamento normativo e o tratamento legal relacionados à formação do resultado das empresas, às modificações realizadas no resultado para atingir o resultado tributável, especialmente as normas vinculadas à multa fiscal e sua exclusão, tanto no aspecto societário quanto no fiscal.

Ao final concluiu-se que há uma disparidade de tratamento no enquadramento das situações, não sendo aceita como despesa a multa fiscal, havendo um incremento do lucro tributável, mas que ao final poderia ser ajustado caso ocorresse uma exclusão desta multa, equiparando-se ao lucro societário. Destacou-se que se a multa for excluída em período posterior ao do lançamento da multa, as apurações de resultados serão distintas em cada momento, mas confrontando os valores dos dois fatos será possível verificar que houve a compensação e os resultados serão idênticos. Deve-se destacar, contudo, que a exclusão da multa não provoca o reajuste conceitual, isso quer dizer que, do ponto de vista do conceito de

receita e despesa, o enquadramento normativo fiscal é oposto ao enquadramento normativo contábil. Em síntese, é semelhante a dizer que um valor será considerado despesa (multa) e depois esse valor será considerado receita (anistia), no resultado contábil, enquanto no resultado fiscal será considerado receita primeiramente (multa), e depois uma despesa (anistia), mas os resultados serão semelhantes. É imperativo ressaltar, contudo, mesmo considerando que o resultado será idêntico, não presume-se que os fatos registrados na contabilidade foram registrados com técnicas conceitualmente semelhantes, sendo, neste caso, conceitualmente opostos. O mesmo não pode ser dito com relação às multas impostas por entes diversos à fazenda federal, neste caso não há o reajuste para gerar o equilíbrio em caso de anistia, e este fato irá compor o lucro tributável para fins de imposto de renda mesmo que a existência da multa não tenha sido considerada como despesa no momento do seu lançamento.

Como visto, o problema da convergência da contabilidade não é exclusivo no cenário brasileiro. As legislações fiscais em outros países de língua portuguesa também consideram a multa como indedutível para a composição do lucro tributável pelos seus impostos sobre a renda, contudo, a norma contábil brasileira está em convergência com o padrão internacional, diferentemente de alguns ajustes da legislação fiscal no Brasil e nos países verificados, que mostram pontos de separação entre a normatização do resultado de acordo com a finalidade, seja ela informar ou seja ela servir de base para tributação.

Com base no estudo promovido, questiona-se, a necessidade de ter duas apurações de resultado distintas, para as empresas que apuram seu lucro pelo regime de lucro real, acarreta maiores custos. E ainda, há melhoria na informação contábil em decorrência do aumento da complexidade da apuração fiscal?

É cabível também questionar se há duplicidade de tributação no caso de anistia de multa decorrente de ICMS; pois, como é considerada receita para a tributação pelo Imposto de Renda, logo, ocorre dupla tributação sobre o mesmo fato gerador? Ou ainda, não haverá dupla incidência tributária na medida em que o lançamento da multa e a anistia são situações totalmente distintas e podem ser separadas para fins de incidência tributária? Veja-se que o trabalho exploratório proposto nesse estudo é um arcabouço normativo para que possam ser buscadas diversas análises e estudos de nível teórico e prático, como determinar qual o nível de convergência, nas empresas, entre o resultado fiscal e societário, bem como determinar o nível de convergência normativa, e até que ponto o resultado tributado pela fazenda federal equivale a receitas e pode, portanto, ser alvo da incidência tributária.

## 6 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo: Método, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANGOLA. **Código do Imposto Industrial**. Diário da República, 2014. Acesso em: 01 de 07 de 2018. Disponível em <http://joaocambuta.com/wp-content/uploads/2015/01/Lei-19.14-Art%C2%BA-1-a-44.pdf>.

ARAI, Carlos. **Teorias Contábeis**. São Paulo: Person Education do Brasil, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2016.

BLACK, Roberto e NAKAO, Sílvio Hiroshi. **Heterogeneidade na qualidade do lucro contábil entre diferentes classes de empresas com a adoção de IFRS: evidências do Brasil**. São Paulo: s.n., 2017, Revista Contabilidade e Finanças.

BRASIL. **Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica**. Planalto, 2009. Acesso em : 09 de 07 de 2018. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm).

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 1201-001.646**. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ministério da Fazenda, 2017. Acesso em: 09 de 07 de 2018. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto. 1988. Acesso em: 20 de 01 de 2016. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm).

\_\_\_\_\_. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Planalto, 1966. Acesso em: 09 de 07 de 2018. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm).

\_\_\_\_\_. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Planalto. 1999. Acesso em: 09 de 07 de 2018. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm).

\_\_\_\_\_. **Solução de Consulta Cosit Nº 208**. Sistema Normas. Receita Federal do Brasil, 2015. Acesso em: 22 de 05 de 2018. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=70055>.

BRASIL, Banco Central do. **Histórico das taxas de juros**. 2018. Acesso em: 26 de junho de 2018. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/Pec/Copom/Port/taxaSelic.asp>.

CABOVERDE. **Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas**. Boletim Oficial, 2015. Acesso em: 01 de 07 de 2018. Disponível em [https://fiscocaboverde.files.wordpress.com/2015/01/cc3b3digo-do-irpc\\_editado1.pdf](https://fiscocaboverde.files.wordpress.com/2015/01/cc3b3digo-do-irpc_editado1.pdf).

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade..**Resolução CFC Nº 1.055**. Conselho Federal de Contabilidade , 2005. Acesso em: 28 de 06 de 2018. Disponível em [http://cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1055.doc](http://cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1055.doc).

CHAINED, Marcelo. **Contágio como mecanismo de transmissão da crise financeira de 2008**. Porto Alegre : UFRGS, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CPC, Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2011. Acesso: 09 de 07 de 2018. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>.

\_\_\_\_\_. **CPC 32 - Tributos sobre o Lucro**. Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2009. Acesso em: 09 de 09 de 2018. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=63>

\_\_\_\_\_.**CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente**. Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2016. Acessoem: 09 de 07 de 2018. Disponível em<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das empresas: Interpretação e prática**. São Paulo: IR Publicações LTDA, 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, et al. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2012.

\_\_\_\_\_, Sérgio de; MARION, José Carlos e FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade: para graduação**. 6ª Edição. São Paulo: Atlas, 2017.

MARQUES, Mariana Titoto; NAKAO, Silvio Hiroshi e COSTA, Patrícia de Souza **Book-Tax differences and capital structure**. 2017, Revista de Administração Mackenzie.

MARTINS, Gilberto de Andrade e THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira;COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. 2014. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de Direito Constitucional**. São Paulo: Método, 2014.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Geral**. Curitiba: InterSaberes, 2016.

\_\_\_\_\_. **Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária**. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2017.

PORTUGAL.**Código Do Imposto Sobre O Rendimento Das Pessoas Coletivas**. Autoridade Tributária e Aduaneira, 1988. Acesso em: 02 de 07 de 2018. Disponível em

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/CIRC\\_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx).

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

SÃO PAULO, Governo do Estado de. **Índice de Inadimplência ICMS**. Secretaria de Fazenda. 2018. Acesso em: 26 de junho de 2018. Disponível em <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/%c3%8dndice-de-Inadimpl%c3%aancia-ICMS.aspx#>.

SAYED, Samir; DUARTE, Sérgio Lemos e KUSSABA, Cristiane Tiemi. **A lei das sociedades anônimas e o processo de convergência para os padrões internacionais contados pela história oral e de vida**. Salvador : UNEB, 2017, Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade**. Salvador. Faculdade de Ciências Contábeis: UFBA, 2017.

SILVA, Lourivaldo Lopes da. **Contabilidade geral e tributária**. São Paulo: IOB, 2012.