

OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL: O IRREDENTISMO DO DIREITO TRIBUTÁRIO DIANTE DA “NOVA CONTABILIDADE”

Heron Charneski

Advogado e Contador. Master of Laws (LL.M.) em Direito Comercial Internacional (University of California, Davis). Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).

Tiago Rios Coster

Advogado. Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Arrendamento para o direito e para a “nova contabilidade” 3 Autonomia ou sobreposição do direito tributário 4 O tratamento tributário do arrendamento mercantil e a neutralização das novas regras contábeis para fins dos tributos federais sobre a renda e sobre a receita 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: O presente estudo busca determinar se o tratamento contábil conferido pela contabilidade às operações de arrendamento mercantil, especialmente a partir do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) e do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), possui reflexos na apuração do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da COFINS. Analisa-se de que forma a contabilidade e o direito tratam as operações de arrendamento mercantil. Conclui-se que o direito tributário não se afastou do tratamento previsto originalmente pela Lei 6.099 para essas operações e que, especificamente quanto ao CPC 06 (R2), o tratamento contábil foi integralmente neutralizado pela legislação tributária, seja por força dos arts. 46 a 49 da Lei n. 12.973/2014, seja por força da regra de neutralidade estatuida no art. 58 da Lei n. 12.973/2014, na sua acepção de mecanismo garantidor de segurança jurídico-tributária formal às complexas inovações da “nova contabilidade”.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Pronunciamentos contábeis. Arrendamento mercantil.

1 INTRODUÇÃO

Em parecer publicado em 1987, amiúde e necessariamente considerado nas discussões sobre direito e contabilidade, Fábio Konder Comparato descrevia com

candente ironia o processo de “libertação” da contabilidade dos vínculos jurídicos¹. Chamava a atenção do parecerista a existência de um movimento reivindicatório de independização da contabilidade, iniciado nos Estados Unidos e em curso àquela altura no Brasil junto a entidades representativas de contadores e auditores e a órgãos públicos como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Para o autor, o princípio da “prevalência da substância sobre a forma”, máxima expressão do movimento e de uma “doutrina subversiva”, colheria um afastamento das qualificações jurídicas diante da realidade econômica, como que a substituir o direito e a legalidade pela técnica profissional. Ao tratar do instituto do arrendamento mercantil como um negócio jurídico complexo, cuja causa consistia na alternativa deixada à escolha do arrendatário entre adquirir ou não o bem arrendado, Comparato reputava ilegal e abusivo o registro contábil de bens arrendados no ativo imobilizado da arrendatária, uma vez que juridicamente a sua propriedade permanece com a arrendadora até o final do contrato.

É um exercício curioso imaginar o tamanho da surpresa que teria o autor ao se deparar com o processo de convergência das regras brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais (o “padrão IAS/IFRS”²), capitaneado pela Lei n. 11.638, de 2007, e – no que ora importa ao objeto do presente estudo –, mais especificamente a partir de 1º de janeiro de 2019, com o início de vigência da nova disciplina contábil das operações de arrendamento mercantil. Trata-se do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), aprovado pela Deliberação CVM n. 787/2017 e NBC TG 06 (R3), cuja correspondência no âmbito das normas contábeis internacionais é o *IFRS 16 – Leases*. A inovação normativa na seara contábil decorreu da constatação acerca da falta de transparência nas demonstrações financeiras das entidades, especificamente no que diz respeito às informações referentes a arrendamentos. Em termos numéricos, a *US Securities and Exchange Commission* (SEC)³ estimou que, no ano de 2005, as companhias americanas de capital aberto possuíam aproximadamente US\$ 1,25 trilhão referente a arrendamentos não registrados nos respectivos balanços patrimoniais (“*off balance sheet leases*”)⁴.

1. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, v. 68, p. 50-62, 1987.
2. Refere-se ao conjunto de normas contábeis denominadas IAS (*International Accounting Standards*) e IFRS (*International Financial Reporting Standards*), emitidas pelo órgão regulador IASB (*International Accounting Standards Board*), e adotadas na maioria dos principais mercados globais.
3. Refere-se à agência federal americana responsável pela regulação e aplicação da legislação referente ao mercado de capitais, cuja equivalência no Brasil é a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).
4. International Financial Reporting Standard. *IFRS 16 Leases – Effect Analysis*. p. 3. Disponível em: <https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf>. Acesso em: 2 ago. 2019.

Em avaliação feita pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), esse número chegaria a US\$ 2,18 trilhões em dias atuais, considerando os dados de 30 mil empresas ao redor do mundo⁵. Para solucionar esse problema, iniciou-se um projeto de aperfeiçoamento das regras de contabilização de arrendamentos, chegando-se à definição de que o arrendatário deveria reconhecer ativos e passivos decorrentes dessas operações, uma vez que, de um lado, obtém o direito de uso do bem por um determinado período de tempo, e, de outro, assume a obrigação de fazer pagamentos periódicos ao arrendador. A ausência dessas informações nos balanços, ainda que os efeitos variassem entre diferentes setores e entre diferentes regiões, foi reputada como de efeitos substanciais para os ativos reportados e para a alavancagem financeira das companhias. Em última instância, o objetivo do *IFRS 16 – Leases* era o de solucionar o problema de comparabilidade entre empresas que adquirem ativos frente àquelas que os arrendam, sem fazer os necessários ajustes na sua contabilidade⁶.

De forma sucinta, a inovação contábil eliminou a diferença de tratamento antes existente entre arrendamento financeiro e operacional, estabelecendo essencialmente a mesma disciplina para ambas as figuras. E, no que diz respeito à contabilização da operação, o arrendamento passou a ser "capitalizado" na companhia arrendatária mediante o reconhecimento do direito de uso do bem arrendado no ativo, em contrapartida ao registro no passivo referente à obrigação de realização de pagamentos futuros à arrendadora, avaliado a partir do valor presente dos pagamentos a serem feitos⁷.

De antemão, é necessário observar que a inovação normativa ultrapassa o conceito de arrendamento encontrado no âmbito jurídico, pois considera como arrendamento o contrato que "transmite o direito de controlar o uso de ativo identificado por um período de tempo em troca de contraprestação" (§ 9 do Pronunciamento CPC 06 [R2]). E, segundo as diretrizes para identificação da existência de um contrato de arrendamento, a figura considera-se existente se a entidade possui o direito de obter substancialmente os benefícios econômicos que decorrem do uso do ativo, assim como o direito de direcionar o seu uso. Nesse contexto, abre-se espaço para que tipos contratuais que juridicamente não são considerados como

-
5. *Leasing* vai somar dívida de US\$ 2,2 trilhões em balanços. *Valor Econômico*. Disponível em: <https://www.valor.com.br/empresas/4389044/leasing-vai-somar-divida-de-us-22-trilhoes-em-balancos>. Acesso em: 2 ago. 2019.
 6. International Financial Reporting Standard. *IFRS 16 Leases – Effect Analysis*. p. 3. Disponível em: <https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf>. Acesso em: 2 ago. 2019.
 7. *Idem*.

arrendamentos (v.g., a locação de um imóvel, franquias e outros⁸) possam ser assim tratados contabilmente, desde que presentes as referidas características. Ao trazer para o ativo imobilizado da arrendatária uma gama ainda maior de operações situadas ao alcance da norma, e em contrapartida à quase equiparação dessas operações a compras e vendas financiadas, o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) provoca uma série de impactos nas demonstrações contábeis.

Se em ciência e na edição de normas muitas vezes ocorre que algo se cria, mas muito se transforma, a edição do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) é uma oportunidade de revisitar a doutrina clássica de Comparato e avaliar as dificuldades de relação entre a “nova contabilidade” de hoje e o direito. Assim, o artigo busca determinar se pode haver reflexos, no âmbito tributário, da inovação contábil no tratamento dos arrendamentos e verificar em que medida essas alterações implicam modificações na apuração dos tributos. Para tanto, inicia-se a exposição mediante a compreensão do que é a figura contratual do arrendamento mercantil para o direito, assim como a forma como a contabilidade entende e trata, a seu modo, essa realidade econômica. Em seguida, investiga-se em que medida o direito tributário possui autonomia para determinar as realidades tributáveis, inclusive mediante a absorção de conceitos contábeis, ou se, diversamente, trata-se de mero “direito de sobreposição”, estando invariavelmente atrelado à disciplina jurídica que o direito privado confere aos fenômenos econômicos. Na sequência, busca-se verificar de que forma as inovações contábeis decorrentes da convergência ao padrão internacional de contabilidade, iniciado pela Lei n. 11.638/2007, são tratadas do ponto de vista da tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, especialmente a partir da Lei n. 12.973/2014, e notadamente quanto ao tratamento dos reflexos produzidos pela alteração do tratamento contábil dos arrendamentos.

2 ARRENDAMENTO PARA O DIREITO E PARA A “NOVA CONTABILIDADE”

2.1 O arrendamento do ponto de vista do direito

Especificamente sobre o arrendamento mercantil, instituto originado no sistema jurídico da *common law*, controverte-se na doutrina jurídica sobre se essa figura contratual seria um contrato típico, isto é, com previsão específica em lei e diversa de outras figuras contratuais, ou se seria uma figura atípica e, nessa medida, uma composição híbrida que conteria elementos de outros tipos contratuais,

8. GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 421.

como a compra e venda e a locação⁹. A origem dessa discussão parece estar não apenas na própria natureza do contrato, mas também na semântica do termo "arrendamento", o qual, de acordo com De Plácido e Silva, se assemelharia ou seria mesmo idêntico à locação de bem imóvel. Todavia, o termo arrendamento teria se firmado em relação à locação de prédios não urbanos – daí por que a existência do contrato de arrendamento rural –, ao passo que o contrato de locação propriamente dito teria sido reservado aos bens imóveis urbanos e, também, aos bens móveis¹⁰.

É comum a afirmação de que o arrendamento mercantil é uma espécie de aluguel com opção de compra do bem ao final da contratação¹¹. E, analisando-se a terminologia jurídica empregada em ordenamentos estrangeiros para essa figura contratual, verifica-se que amiúde se empregam termos que remetem à locação – tais como "*lease*", em inglês; "*location-financement*", "*location de exploitation*" e "*location operationelle*", em francês; e "*prestito locativo*", "*finanziamento de locazione*" e "*locazione finanziaria*", em italiano¹².

Retendo-nos, ainda, nas questões terminológicas, vale destacar que Arnaldo Rizzardo reconhece a expressão "locação mercantil". No entanto, refere que o termo arrendamento seria mais adequado, uma vez que na locação o locatário apenas usa e goza da coisa, ao passo que no arrendamento ele usa o bem explorando o seu trabalho, para desenvolver determinada função, aproveitando a atividade que desempenha a coisa¹³.

Para outros autores, a figura do arrendamento mercantil seria uma espécie de "meio-termo". Arnaldo Wald menciona que seria uma "fórmula intermediária entre a compra e venda e a locação"¹⁴. Acrescente-se a isso o elemento referente ao financiamento, daí decorrendo, segundo Carlos Roberto Gonçalves, que o contrato é "um misto de financiamento, promessa de compra e venda e locação", destacando a necessidade de se levar sempre em consideração a noção de financiamento, o que coloca essa espécie contratual junto a outras

9. VILHENA, Isabella Magalhães. Arrendamento mercantil financeiro e operacional de aeronaves no direito brasileiro: aspectos gerais e vantagens para a indústria da aviação civil. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 72, 2016. p. 3 [documento eletrônico].

10. SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 140.

11. COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2005. v. 3, p. 215.

12. RIZZARDO, Arnaldo. **Leasing: arrendamento mercantil no direito brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 17.

13. *Idem*, p. 18.

14. WALD, Arnaldo. A introdução do *leasing* no Brasil. In: _____ (Org.). **Doutrinas essenciais de direito empresarial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. v. 4, p. 2 [documento eletrônico].

espécies de operações financeiras¹⁵. Por outro lado, há quem critique o desvirtuamento do *leasing* ao aproximá-lo excessivamente das características de um contrato de financiamento, sendo apenas assemelhado aos típicos contratos bancários, mas com eles não se confundindo¹⁶. Inclusive já houve tentativa de equiparar o *leasing* a operação de crédito, como fez a Medida Provisória n. 449/2008, ao assim tratar o arrendamento mercantil cujo somatório das prestações perfizesse 75% (setenta e cinco por cento) do custo do bem, tendo, no entanto, sido retirada essa previsão quando da conversão do diploma na Lei n. 11.941/2009¹⁷.

Inobstante a plêiade de referências, é certo que a legislação tratou o arrendamento mercantil de forma apartada dos demais tipos contratuais. A Lei n. 6.099/1974, que introduziu a figura no ordenamento jurídico brasileiro, definiu a espécie contratual como o negócio jurídico realizado entre arrendadora e arrendatária "que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta". Ou seja, por meio do contrato de *leasing*, a arrendatária define um bem a ser adquirido pela arrendadora, que o adquire e cede o seu uso à primeira, em troca de contraprestações que se protraem no tempo, facultando-se à arrendatária o exercício de opção de compra do bem ao final desse período.

Nesse contexto, ao menos em termos estritamente jurídicos, não há como confundir essa figura contratual com as demais existentes no ordenamento e que, porventura, com ela se assemelhem. Nesse contexto, é notório o esforço de Fábio Konder Comparato para elucidar as peculiaridades dessa espécie contratual e diferenciá-la dos demais tipos contratuais existentes. Diz o autor que "não há um acordo de locação, seguida de uma promessa unilateral de venda (ou opção de compra)", e que "nem se pode dizer que o acento tônico da operação esteja na relação locatícia", e, ainda, que "tampouco há como confundir o *leasing* com um mútuo". Para o autor, trata-se de uma estrutura negocial ver-

15. GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**: contratos e atos unilaterais. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 3, p. 685.

16. BOSKO, Leandro Dragojevic. Arrendamento mercantil: o desvirtuamento do instituto pelo poder judiciário brasileiro e sua equiparação ao financiamento. **Revista de Direito Empresarial**, São Paulo, v. 21, p. 19, 2016 [documento eletrônico].

17. Nota-se que o próprio Supremo Tribunal Federal já se pronunciou no sentido de que, ao menos em relação ao *leasing* operacional, a contratação assemelha-se a um financiamento. É o que restou decidido no RE 592.905, no qual se discutida a incidência de ISSQN sobre o arrendamento mercantil. Entendeu o STF que a operação de *leasing* operacional seria equiparada a uma locação, não havendo prestação de serviço. No entanto, segundo se depreende do *decisum*, em relação ao *leasing* financeiro e ao *lease-back* haveria em seu núcleo a figura do financiamento, o qual, por sua vez, seria considerado serviço e, assim, atrairia a incidência do ISSQN, inobstante haver a opção de compra do bem ao final da contratação.

dadeiramente complexa, que comporta a combinação de diversas declarações de vontade, as quais não prevalecem em importância uma sobre as outras, mas combinam-se em função da unidade de causa do contrato¹⁸.

Vale observar, ainda, que o arrendamento mercantil isoladamente considerado é também objeto de subclassificações. Trata-se aqui da diferença existente entre *leasing* financeiro e *leasing* operacional, a qual não está prevista em lei, mas veio estipulada na Resolução n. 2.309/1996 do Banco Central do Brasil. A primeira modalidade – o *leasing* financeiro, também chamado de *leasing* “puro”, por ser o mais usual – é aquela na qual a arrendadora adquire o bem escolhido pela arrendatária e cede o seu uso em troca de contraprestações que devem ser suficientes para cobrir o custo do bem e o retorno do seu investimento, normalmente com a previsão do exercício da opção de compra ao final pela arrendatária mediante pagamento do valor residual¹⁹. Já a segunda modalidade – o *leasing* operacional – é aquela por meio da qual a própria arrendadora já é proprietária do bem (normalmente a fabricante ou fornecedora) e cede seu uso à arrendatária, mas o valor do arrendamento não pode ultrapassar 75% (setenta e cinco por cento) do custo do bem²⁰, sendo que a opção de compra do bem ao final do pagamento não se consubstancia em exigência do contrato e é mesmo rara na prática contratual²¹.

No tocante à propriedade do bem durante a vigência do contrato, Fábio Konder Comparato chama atenção para a origem anglo-saxã do instituto, referindo que, nos sistemas da *common law*, aquilo que nos sistemas continentais se conhece unitariamente pelo instituto da propriedade pode ser dividido entre “*property*” e “*ownership*”²². No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri refere que enquanto o conceito de “*property*” mais se aproxima daquele de patrimônio, o conceito de “*ownership*” denota o direito de utilização do bem, reconhecendo que a mera titularidade jurídica não seria suficiente para assegurar a “*ownership*”, isto é, o direito de usar e gozar do bem²³. Para Comparato, no

18. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 68, p. 56-57, 1987.

19. GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 3, p. 687-688.

20. Idem, p. 688.

21. VILHENA, Isabella Magalhães. Arrendamento mercantil financeiro e operacional de aeronaves no direito brasileiro: aspectos gerais e vantagens para a indústria da aviação civil. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 72, p. 9, 2016 [documento eletrônico].

22. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 68, p. 58-59, 1987.

23. SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamientos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 212-213.

entanto, ainda que o instituto tenha origens no sistema da *common law*, ao trazer essa espécie contratual para um sistema jurídico continental devem ser respeitados os princípios fundamentais que o regem. Assim, para o autor, é indisputável que no arrendamento mercantil o proprietário do bem arrendado é apenas um dos sujeitos da relação – e acrescenta que em qualquer das modalidades o proprietário é o arrendador²⁴.

Ainda, quanto ao prazo, o *leasing* operacional é firmado normalmente por períodos mais curtos em relação à modalidade do *leasing* financeiro. Isso se justifica por não haver, na maioria das vezes, a opção de compra, cabendo à arrendadora reinserir o bem no mercado mediante a sua venda ou novo arrendamento. Assim, quanto menor for o período do arrendamento, maiores serão as chances de vir a negociar o bem novamente²⁵. Essa característica reforça a noção, ao menos em relação ao arrendamento mercantil operacional, de que a proprietária é mesmo a arrendadora, já que o bem arrendado dificilmente passará à titularidade da arrendatária.

A distinção entre o arrendamento mercantil financeiro e o operacional é o que muitas vezes acentua a aproximação desse tipo contratual com outras espécies de contratos. De fato, o *leasing* operacional muito se parece com uma locação, ao passo que o *leasing* financeiro apresenta características de uma compra financiada. No entanto, como bem evidencia Fábio Konder Comparato, tal avaliação somente é passível de ser feita *a posteriori*, sendo certo que, se a intenção inicial das partes fosse mesmo a de firmar um contrato de locação, de crédito ou de compra e venda, bastaria que tivessem recorrido aos contratos mais clássicos²⁶.

2.2 O arrendamento do ponto de vista da contabilidade

Quando o arrendamento mercantil foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro, a própria Lei n. 6.099/1974 determinou que os bens destinados a esse fim deveriam ser "escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora" (art. 3º), a qual, ainda, deveria manter "registro individualizado que permita a verificação do fator determinante da receita e do tempo efetivo de arrendamento" (art. 4º). Portanto, do ponto de vista contábil, apenas a arrendadora

-
24. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da "nova contabilidade" e as operações de "leasing". **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 68, p. 58-59, 1987.
 25. VILHENA, Isabella Magalhães. Arrendamento mercantil financeiro e operacional de aeronaves no direito brasileiro: aspectos gerais e vantagens para a indústria da aviação civil. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 72, p. 9, 2016 [documento eletrônico].
 26. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da "nova contabilidade" e as operações de "leasing". **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 68, p. 58, 1987.

possuía a obrigação de efetuar lançamentos que identificassem a operação de arrendamento, o mesmo não se aplicando à arrendatária. Para essa última, no entanto, a lei garantiu o direito de tratar as contraprestações do arrendamento como despesa operacional (art. 11).

Com a edição da Lei n. 11.638/2007, houve modificação da Lei n. 6.404/1976 e, especificamente no ponto que trata do balanço patrimonial das companhias, determinou-se que no ativo imobilizado sejam registrados "os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, *inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens*" (art. 179, inciso IV). Portanto, a partir dessa alteração na legislação societária, inspirada em práticas já recomendadas pelos contadores e empregadas pelas companhias abertas, a arrendatária passou a ter de registrar em seu ativo a existência de direitos sobre bens dos quais tenha controle, deles obtenha benefícios e submeta-se aos respectivos riscos, como ocorre com os bens objeto de arrendamento. O aperfeiçoamento contábil promovido pela alteração normativa foi tratado no **Manual de contabilidade societária**, referindo-se como exemplo o caso de uma empresa fabril cujas máquinas fossem arrendadas: antes da mudança da lei, os pagamentos eram registrados como despesas, registrava-se a receita decorrente da venda dos produtos, o respectivo custo de fabricação, mas no ativo da empresa nada constava; após a alteração legal, as máquinas passaram a ser lançadas no ativo imobilizado e a sofrer depreciação, evidenciando de forma mais adequada a informação econômica do negócio²⁷.

Na sequência da alteração legislativa perpetrada pela Lei n. 11.638/2007, restou editado em 2008 o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) – Arrendamento Mercantil, vigente até 31/12/2018. Dessa norma contábil originalmente aplicável à contabilização dos *leasings* exsurge de pronto a distinção realizada entre o arrendamento mercantil financeiro e o operacional. De acordo com o § 7 daquele CPC, a classificação adotada para fins da aplicação da norma baseava-se na extensão em que os riscos e benefícios da propriedade do ativo arrendado permanecessem com o arrendador ou fossem transferidas ao arrendatário. Daí classificava o arrendamento como financeiro se transferisse os riscos e benefícios inerentes à propriedade ao arrendatário (§ 8), e, como operacional, o contrato de arrendamento em que não houvesse a translação dos riscos e benefícios ao arrendatário (§ 9) – tudo baseado na essência da transação, e não na forma do contrato (§ 10).

27. GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 422.

Para fins de contabilização do *leasing* financeiro, o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) demandava que o arrendatário reconhecesse o arrendamento mercantil como ativo (o direito de uso) e passivo (a dívida assumida) no seu balanço (§ 20). Já em relação ao *leasing* operacional, não havia qualquer obrigação de registro no ativo e passivo, senão o lançamento periódico das respectivas despesas (§§ 33 e 34), sem maiores alterações em relação à disciplina anterior.

Logo, a contabilização do bem no ativo e passivo do arrendatário seguia a classificação do arrendamento em financeiro ou operacional, cuja distinção era justamente o fato de o arrendatário possuir ou não os riscos e benefícios inerentes à propriedade do bem. Havendo tal transferência, como ocorre no *leasing* financeiro, então o arrendatário deveria reconhecer o bem arrendado no seu balanço, como se proprietário dele fosse (uma espécie de compra financiada); em não havendo essa transferência, como ocorre no *leasing* operacional, nada constaria nas suas demonstrações contábeis, por se tratar de um contrato, em essência, mais semelhante a uma locação²⁸.

Finalmente, com a revogação do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), a partir de 1º/01/2019, a disciplina contábil do arrendamento mercantil restou modificada, em linha com a norma contábil internacional *IFRS 16 – Leases*. Colhendo os pontos mais relevantes da normatização contábil, verifica-se que a distinção de tratamento entre *leasing* financeiro e operacional restou eliminada. Estabeleceu-se, a partir de então, uma disciplina unificada. A contabilização dessas operações na entidade arrendatária passou a observar o que já era aplicável ao *leasing* financeiro à luz da norma anterior, isto é, ambas as modalidades de arrendamento mercantil passaram a ser contabilizadas como ativos e passivos da arrendatária, bem como a sofrer depreciação ou amortização.

Além disso, e talvez o ponto que mais chame atenção da inovação normativa, é o fato de que o tratamento decorrente do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), a partir de 1º/01/2019, abarca potencialmente não apenas operações que se qualifiquem como arrendamento mercantil pelo direito. Isso porque a norma considera como "arrendamento" qualquer contrato que transmita à entidade o direito de controlar o uso de um ativo por um período de tempo em troca de contraprestação (item 9). Nessa conceituação é possível incluir, por exemplo, contratos de locação e franquia²⁹, os quais não estavam abrangidos pela norma anterior. Com efeito, a própria norma contábil estipula como elemento determinante para

28. GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 311.

29. GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 421.

a identificação do arrendamento o direito de o arrendatário controlar e direcionar o uso do ativo, o que significa o direito de obter, substancialmente, todos os benefícios econômicos do uso do ativo durante o período da contratação, assim como o direito de operá-lo e de determinar a sua finalidade (§§ B21 e B24).

Quanto aos benefícios que decorrem do ativo, podem ser diretos, como a apropriação da produção que decorre de uma máquina arrendada; ou indiretos, como outros fluxos de caixa ou benefícios econômicos decorrentes da utilização do bem (§ B21). Algumas fórmulas contratuais podem demonstrar com bastante clareza como os benefícios indiretos decorrentes da utilização de um bem representam a obtenção de fluxos de caixa que decorrem desses ativos. Em contratos de locação de espaços comerciais em *shopping centers*, o benefício econômico indireto está na exploração do bem (o espaço em uma estrutura de *shopping center*), sendo que é usual que o valor da contraprestação represente uma parcela das vendas do estabelecimento. Nesses casos a própria norma contábil entende haver a obtenção, pelo arrendatário, dos fluxos de caixa decorrentes do ativo arrendado, tornando esse contrato um arrendamento para fins contábeis (§ B23).

Relativamente ao direito de direcionar o uso e determinar a finalidade do emprego do bem, a norma contábil considera relevantes elementos como a definição do tipo de uso ou produção a ser realizada, assim como as respectivas condições e quantidades, e, ainda, a possibilidade de alteração do local onde o bem é empregado (por exemplo, definir onde um determinado veículo arrendado irá operar) (§ B26).

Para a contabilidade, portanto, a presença desses elementos demonstra que o arrendatário age como verdadeiro dono (*owner*) do bem arrendado, independentemente de a propriedade jurídica (*property*) ser do arrendador. Trata-se da aplicação do princípio da "substância econômica" (também referido como princípio da "essência econômica sobre a forma jurídica" ou da "substância sobre a forma"³⁰). Segundo a versão revisada em 2018 do *IFRS – Conceptual Framework for Financial Reporting*, uma das características qualitativas para que a informação contábil seja útil é a representação fidedigna. Para tanto, exige-se a representação da substância dos fenômenos que se pretendem reportar, sendo certo que esses fenômenos apresentam natureza eminentemente econômica. O pronunciamento reconhece que, por vezes, a substância econômica do fenômeno coincide com a sua forma legal. No entanto, se não houver essa coincidência, fornecer as informações apenas sobre a forma jurídica não representaria fidedignamente o fenômeno econômico (§ 2.12).

30. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 117. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

A evolução do tratamento contábil dos arrendamentos deixa bastante clara a progressiva adoção desse princípio. Partiu-se da inexistência de informações no balanço patrimonial da arrendatária, passando pela alteração do art. 179, inciso IV, da Lei n. 6.404/1976 para determinar o registro no ativo imobilizado dos “[direitos] decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”. Daí decorreu a exigência de reconhecimento de ativos e passivos de *leasings* financeiros pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) e, agora, a exigência do mesmo reconhecimento para todo e qualquer tipo de *leasing* e, inclusive, para outros contratos dos quais decorra o direito de usar o bem arrendado, conforme determinado pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2). Observa-se com bastante clareza a opção da contabilidade por demonstrar nos livros da entidade a sua qualidade de destinatária ou titular dos benefícios econômicos que decorrem da utilização do ativo, independentemente da forma jurídica que a contratação tenha tomado.

Vale notar que essa alteração de visão, do ponto de vista da contabilidade, restou acompanhada de diversos reflexos para as companhias, na medida em que os arrendamentos, de forma ampla e geral, passaram a ser contabilizados no ativo e passivo das arrendatárias, o que antes não passava de registros na linha de despesas no momento em que devidos os pagamentos das prestações.

No panorama financeiro, destaca-se uma potencial melhora no *EBITDA* (lucro antes dos juros, tributos, depreciação e amortização), já que nele não são contabilizadas as despesas financeiras de juros nem a depreciação do direito de uso do ativo arrendado. Considerando que operações societárias de fusão, aquisição, incorporação e aportes de capital externo levam em conta, normalmente, múltiplos indicadores financeiros, sendo o *EBITDA* um deles, é certo que pode haver uma alteração no *valuation* do negócio³¹.

Contudo, a potencial melhora no *EBITDA* é acompanhada da redução dos índices de liquidez da companhia, uma vez que a assunção de passivos antes inexistentes leva a um maior endividamento. Isso pode impactar a aplicação de *covenants* por credores. Essas cláusulas buscam proteger os credores, permitindo o vencimento antecipado da dívida no caso de a liquidez da empresa ficar abaixo de determinado patamar, sendo que esses patamares de liquidez são medidos a partir da relação ativos/passivos, que agora passam a registrar o valor dos bens arrendados³².

31. FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). **IFRS 16**: riscos jurídicos. São Paulo: All Print Editora. 2018. p. 44-46.

32. Idem, p. 30-31.

Sob a perspectiva societária, resta claro que a alteração da contabilização dos *leasings* modifica a alocação temporal do lucro da companhia, impactando a distribuição de dividendos aos sócios. Um exemplo de como isso ocorre é por meio da dedução de encargos de depreciação, o que ocorre nos anos iniciais, aumentando o resultado da companhia, mas deixa de ocorrer após o fim da vida útil do bem, hipótese em que o resultado será menor. Essa postergação do reconhecimento do custo não ocorre caso se considere o pagamento das contraprestações do arrendamento como despesas operacionais, especialmente se tais pagamentos ocorrerem de forma linear³³.

3 AUTONOMIA OU SOBREPOSIÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Do mesmo modo que a alteração da norma contábil sobre arrendamentos trouxe consequências jurídicas diversas para as companhias, surge a questão sobre se a incidência de tributos, sejam eles federais, estaduais ou municipais, também não estaria afetada pelo conceito contábil de arrendamento decorrente do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2). Trata-se, como visto, de conceito essencialmente baseado na substância econômica desse tipo de contratação, e não na forma jurídica adotada.

Neste ponto, entra em discussão a questão de saber se o direito tributário é dotado de verdadeira autonomia para determinar as categorias tributárias sobre as quais irá incidir. Conforme destaca Luís Eduardo Schoueri, a tributação toma por base fatos econômicos, de modo que é relevante compreender como o legislador capta esses fatos e deles faz decorrer a relação jurídico-tributária. Nesse sentido, refere que por longo tempo o direito tributário foi visto como "direito de sobreposição", o que "implicaria que a tributação incidiria sobre situações jurídicas, essas entendidas como aquelas reguladas por outro ramo do Direito", havendo mesmo uma espécie de subordinação do direito tributário ao direito privado. Assim, apenas diante da ocorrência de uma situação jurídica tal qual regulada pelo direito privado é que seria possível cogitar-se da incidência de tributos sobre determinada materialidade³⁴. Isso quer dizer que, sendo o direito tributário um "direito de sobreposição", a incidência de tributos dependeria da configuração de determinada materialidade (v.g., uma compra e venda) tal qual estipulada em outro ramo jurídico (v.g., uma compra e venda tal qual determinada pelo direito civil).

O "aprisionamento" do direito tributário em relação às categorias jurídicas determinadas por outros ramos jurídicos, em especial pelo direito privado, levou

33. Idem, p. 42-44.

34. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 747-748.

ao surgimento de um movimento em sentido contrário, o qual sustentava a total independência do direito tributário, o que veio a ser conhecido como "consideração econômica". Segundo Luís Eduardo Schoueri, trata-se de movimento surgido na Alemanha no início do século XX, segundo o qual a incidência tributária não se vincularia às categorias do direito privado, mas a fenômenos econômicos cuja ocorrência seria determinada independentemente do negócio jurídico celebrado³⁵. Assim, por exemplo, ainda que a lei tributária fizesse referência à tributação de uma operação de compra e venda, a incidência tributária não estaria adstrita à ocorrência daquele negócio jurídico, mas à situação econômica subjacente, a qual poderia manifestar-se, inclusive, em outros negócios jurídicos assemelhados que não fossem tipificados como uma compra e venda propriamente dita.

A figura do arrendamento mercantil é profícua para exemplificar a dicotomia dessa discussão. Quando se tratou acima da tipicidade contratual do arrendamento mercantil, afirmou-se que por diversas vezes a doutrina civilista concebe essa figura contratual como uma compra e venda financiada, como uma locação com opção de compra ao final, e mesmo como um contrato bancário. No entanto, concluiu-se que se trata, juridicamente, de uma figura contratual específica, que não se confunde com aqueles outros tipos contratuais.

Ora, se o direito tributário é considerado um direito de sobreposição, tem-se que o arrendamento mercantil é uma figura contratual específica que não se confunde com qualquer desses outros tipos contratuais. Assim, não é possível fazer incidir um tributo sobre a transmissão da propriedade (v.g., o ITBI, caso se trate de bem imóvel) nessa operação. Do ponto de vista do direito privado, não há uma compra e venda, senão uma cessão do direito de uso daquele bem em favor do arrendatário, remanescendo a propriedade sob a titularidade do arrendador. Daí por que também não se cogitaria de considerar que o arrendador deve recolher ICMS, pois sem venda não há circulação de mercadoria. Essa, inclusive, é a posição de Fábio Konder Comparato quando afirma que "não há um conceito tributário de compra e venda ou de arrendamento diverso do conceito tradicional de direito privado. A relação pública de tributação tem como fato gerador atos, contratos e relações de direito privado"³⁶.

Diversamente, se o direito tributário é considerado como sendo dotado de autonomia para definir o conteúdo das suas categorias tributárias, então é possível cogitar da incidência de tributos sem que esteja presente a configura-

35. Idem, p. 748.

36. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da "nova contabilidade" e as operações de "leasing". *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, v. 68, p. 61, 1987.

ção de uma determinada operação segundo prevista no direito privado ou em outro ramo pertinente do direito. Por exemplo, seria possível entender que no arrendamento mercantil haveria, para fins tributários, a troca da titularidade do bem, já que o arrendatário age como verdadeiro dono ou titular (*owner*) do bem arrendado, dele fruindo os benefícios econômicos e orientando o seu uso. Assim, tratando-se de um bem imóvel, poderia cogitar-se da incidência do ITBI, e, tratando-se de um bem móvel, poderia cogitar-se da cobrança de ICMS em relação ao arrendador.

Mas, afinal, qual das duas correntes prevalece?

Tomando de empréstimo as lições da doutrina alemã, conforme exposto na obra de Tipke e Lang, reconhece-se, de um lado, que a tributação incide sobre categorias econômicas que são amplamente reguladas pelo direito civil; mas, de outro, presume-se não haver qualquer prevalência lógica de um ramo sobre o outro, e que os fatos tributáveis, mesmo quando tomados de empréstimo de outros ramos do direito, possuem o significado e a finalidade que lhes são atribuídos pela lei tributária. Disso decorre que o conteúdo dado a um instituto pela legislação civil é decisivo para fins da incidência tributária apenas se a lei tributária a ele se refere³⁷. Essa visão é endossada por Luís Eduardo Schoueri, para quem cabe ao intérprete verificar se o legislador, ao estipular a hipótese de incidência do tributo, levou em consideração, ou não, a estrutura do direito privado, dado que lhe é conferida a liberdade para se vincular ou não aos institutos jurídicos tais quais formulados em outras searas do direito³⁸.

Uma leitura precisa do Código Tributário Nacional confirma essa conclusão. O art. 109 do CTN admite que se recorra ao direito privado para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, quando adotados pela legislação tributária, mas que os respectivos efeitos tributários não estão limitados por aquela outra seara jurídica. O art. 110 do CTN, por sua vez, estabelece que, no específico campo da divisão de competências tributárias fixadas pela Constituição Federal, verificando-se a adoção de um instituto, conceito ou forma de direito privado, então não é possível que a legislação tributária altere esse sentido. Mas isso apenas nos casos em que está em discussão a extensão das competências tributárias de cada ente federado, e desde que tenha sido adotado na Constituição Federal um instituto de direito privado, o que nem sempre ocorre. Por fim, o art. 116 do CTN deixa claro que o fato tributário tanto pode ser uma situação de fato, quanto pode ser uma situação jurídica, sendo que nessa última hipótese ela se considera ocorrida quando esteja definitivamente

37. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht**. 22. ed. Köln: Otto Schmidt, 2015. p. 12-13.

38. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 748.

te constituída, nos termos do direito aplicável. A conjunção dessas disposições deixa transparecer a conclusão a que anteriormente se chegou: o legislador tem liberdade, dentro do arquétipo constitucional, para vincular-se ou não a institutos do direito privado. Se o fizer, então é necessário observar a disciplina jurídica estipulada para a figura adotada; se não o fizer, então não há nada que impeça a legislação tributária de se autodeterminar. O desafio está em saber quando essa vinculação ocorreu, e quando o direito tributário não se submeteu às categorias jurídicas já reguladas por outros ramos jurídicos.

A própria figura do arrendamento já esteve no cerne dessa discussão. É o que ocorreu no julgamento do RE 540.829³⁹ pelo Supremo Tribunal Federal, hipótese em que se discutiu se poderia incidir o ICMS na entrada no Brasil de bem objeto de *leasing* internacional. Inobstante a decisão a que chegou o Tribunal Supremo contra a cobrança do tributo, observam-se do julgado duas posições. De um lado, a posição no sentido de que o ICMS somente poderia incidir se existente uma "circulação de mercadoria", entendida como a transferência de titularidade do bem ou a transmissão da mercadoria, o que pressuporia a existência de uma compra e venda. De outro lado, em entendimento capitaneado pelo então Ministro Teori Zavascki, cogitou-se da possibilidade de incidência do ICMS na importação do bem arrendado do exterior, por se tratar de situação eminentemente diversa da circulação interna de mercadorias, admitindo que a entrada da mercadoria do exterior para incorporação na economia nacional seria o fator decisivo para autorizar a incidência do tributo estadual sobre mercadoria ingressante no País. Contudo, naquele julgado, a visão que prevaleceu no Supremo Tribunal Federal foi no sentido de que o direito tributário estaria condicionado às categorias do direito civil, de modo que, em relação ao arrendamento mercantil, inexistiria a circulação de mercadoria (ou, como dito no julgado, a "transferência da titularidade" do bem) apta a autorizar a incidência do ICMS.

Sem adentrar o mérito do resultado do julgamento, já se chamou atenção em outra oportunidade para o fato de que o Tribunal, naquela ocasião, ignorou que a própria concepção de "transferência de titularidade" pode ser objeto de interpretações diversas. Ora, é possível falar em titularidade jurídica, econômica ou de fato. E, ao menos para a contabilidade, é possível cogitar que a arrendatária, ainda que não detenha a titularidade jurídica do bem arrendado, assume a titularidade de fato ou econômica (pois lhe são transferidos os benefícios econômicos e os respectivos riscos), vindo, inclusive a registrar em suas demonstrações contábeis

39. RE 540.829, Rel. Min. Gilmar Mendes, Rel. p/ Acórdão Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 11/09/2014, DJe 18/11/2014.

o bem arrendado⁴⁰. Portanto, "transmissão de titularidade" não necessariamente carrega consigo o sentido que o direito civil dá à transmissão de um bem por meio de uma operação de compra e venda.

Essa constatação leva a uma indagação subsequente: mesmo que se verifique que o legislador tributário adotou na norma tributária uma categoria jurídica regulada pelo direito privado, não seria possível que essa mesma categoria tivesse sofrido mutações ou desdobramentos que lhe alteraram o sentido? Veja-se que, atualmente, é possível considerar que o direito privado não apresenta apenas um sentido para os respectivos institutos. Enquanto o "patrimônio" para o direito civil diz respeito aos direitos e obrigações titularizados pelo indivíduo, a contabilidade adota um conceito mais amplo, decorrente do que estipula o art. 179 da Lei n. 6.404/1976, com as alterações dadas pela Lei n. 11.638/2007. Referido dispositivo define o que deve integrar o "ativo" das companhias, incluindo no ativo imobilizado, como já visto, "os [direitos] decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens" (inciso IV). Ora, o conceito de "patrimônio" estipulado na Lei das S/A é tão jurídico quanto o conceito "clássico" de patrimônio do direito civil, e ambos são definições trazidas pelo direito privado. Daí por que Luís Eduardo Schoueri refere, acerca dessa situação, que não mais é possível falar em um único conceito de patrimônio da perspectiva do direito privado⁴¹. O bem arrendado, por exemplo, do ponto de vista da arrendatária, pode ou não constituir o seu patrimônio, a depender da definição adotada. Diante disso, não é apenas pertinente perquirir qual a relação entre o direito tributário e o direito privado, mas também qual o direito privado que se relaciona com o direito tributário.

Ainda, não se pode deixar de lado que, mesmo que o legislador faça referência a um instituto de direito privado, os efeitos tributários que lhe são atribuídos podem ser distintos daqueles originalmente aplicáveis, conforme estipula o já citado art. 109 do CTN – desde que, como dito, não esteja em questão a delimitação de competências tributárias, por força do que determina o art. 110 do CTN. Um caso emblemático é aquele referente aos juros sobre capital próprio (JCP). Do ponto de vista do direito privado, alegou-se que seriam equiparáveis a lucros e dividendos.

40. SCHOUERI, Luís Eduardo; COSTER, Tiago Rios. A relação entre o direito tributário e o direito privado: análise do Recurso Extraordinário 540.829 (incidência de ICMS-importação sobre operações de *leasing* internacional). In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (Org.). **Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 705-706.

41. SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 209.

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu que, para fins tributários, esses pagamentos teriam a natureza de receitas ou despesas financeiras, reconhecendo que o comando do art. 109 do CTN autorizaria a legislação tributária a definir o seu conteúdo e alcance⁴². Para o STJ, portanto, não é porque os JCP se assemelham a dividendos que devem, obrigatoriamente, possuir o mesmo tratamento tributário.

Ademais, é possível cogitar não apenas da adoção de conceitos de direito privado pela legislação tributária, mas também de conceitos contábeis, caso em que esse conceito proveniente da contabilidade torna-se, por força da sua incorporação na legislação tributária, também um conceito jurídico. O exemplo que já foi citado em outra oportunidade é aquele referente ao tratamento do custo de aquisição de investimentos, de acordo com o art. 20 do Decreto-lei n. 1.598/1977, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n. 12.973/2014. O custo deve ser desdobrado em valor patrimonial, mais ou menos valia e ágio por rentabilidade futura ("*goodwill*"), em clara remissão ao novo tratamento contábil conferido a essa situação⁴³. Assim, a incorporação de conceitos contábeis pela legislação tributária também pode ser um fator a ser considerado na interpretação da norma de incidência dos tributos, o que não elimina a possibilidade de a alteração do tratamento contábil conferido aos arrendamentos pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) vir a repercutir no âmbito do direito tributário.

De tudo quanto exposto, o que precisa ser levado em consideração é que a relação entre o direito tributário e o direito privado, assim como com a contabilidade, é complexa. Sem descurar dos limites da competência tributária, não é possível, todavia, estabelecer *a priori* a prevalência de um ou outro ramo, cabendo uma interpretação em cada caso, a fim de aferir em que medida a legislação tributária vinculou-se ou não a outras categorias jurídicas, e mesmo a categorias contábeis, as quais regem-se pelo princípio da substância econômica.

Finalmente, a título de esclarecimento, é importante registrar que a Lei n. 6.099/1974 trouxe em seu art. 10, § 1º a previsão de que o arrendamento mercantil celebrado em desacordo com as disposições da lei seria considerado como operação de compra e venda a prestação, inclusive determinando que os valores da contraprestação deduzidos como custo ou despesa operacional pela arrendatária deveriam ser acrescidos ao lucro tributável do exercício correspondente à dedução. Com base nessa previsão de desconsideração da operação de arren-

42. REsp 1200492/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 14/10/2015, DJe 22/02/2016.

43. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 238-239. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

damento, o STJ chegou a editar a Súmula n. 263, segundo a qual "A cobrança antecipada do valor residual (VRG) descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, transformando-o em compra e venda a prestação"⁴⁴. Sobre esse aspecto, vale observar que a possibilidade de desconsideração do negócio jurídico realizado (arrendamento mercantil), atribuindo-se-lhe a natureza jurídica de outro negócio (compra e venda), insere-se em um contexto de patologia do negócio jurídico, que não respeita os ditames legais. Não seria aqui a desconsideração da forma jurídica em prol da essência econômica do negócio, como pode ocorrer mediante a aplicação do princípio da substância econômica na contabilidade. O que se dá é uma correção determinada pelo próprio direito, que se nega a tratar como arrendamento mercantil uma operação que não detenha as condições para tanto. Trata-se de mecanismo inibidor de condutas contrárias ao direito, o qual, muitas vezes, leva o nome de "princípio da substância sobre a forma", mas não no mesmo sentido nem para os mesmos objetivos da contabilidade. Inclusive, nesse sentido já pontificava Fábio Konder Comparato, ao relatar que "o predomínio da essência sobre a mera aparência não é princípio desconhecido em Direito", mas que se trata de um remédio contra a fraude e a simulação⁴⁵.

4 O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ARRENDAMENTO MERCANTIL E A NEUTRALIZAÇÃO DAS NOVAS REGRAS CONTÁBEIS PARA FINS DOS TRIBUTOS FEDERAIS SOBRE A RENDA E SOBRE A RECEITA

Se não cabe estabelecer aprioristicamente a prevalência do direito privado sobre o direito tributário (e vice-versa), e se não cabe afastar a possibilidade de incorporação de conceitos contábeis pela norma tributária, então é necessário investigar o tratamento que é efetivamente dispensado aos arrendamentos pela legislação tributária, especialmente a partir das alterações trazidas pela Lei n. 11.638/2007.

Quando a figura do arrendamento mercantil foi introduzida no ordenamento, a própria Lei n. 6.099/1974 estabeleceu determinadas disposições para fins tributários e contábeis. Do ponto de vista contábil, determinou-se, para a arrendadora, a escrituração dos bens destinados a arrendamento mercantil em conta especial do ativo imobilizado (art. 3º), sem que, no entanto, houvesse

44. A Súmula n. 263 do STJ veio a ser posteriormente revogada pela Súmula n. 293 do STJ ("A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil").

45. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da "nova contabilidade" e as operações de "leasing". *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, v. 68, p. 56, 1987.

repercussões contábeis para a arrendatária. Para fins tributários, o art. 11 da Lei n. 6.099/1974 estabeleceu que as contraprestações pagas pela arrendatária por força do contrato de arrendamento mercantil seriam consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica.

O tratamento contábil acima referido perdurou, ao menos sob a ótica legal, até a alteração realizada pela Lei n. 11.638/2007 no art. 179, inciso IV, da Lei n. 6.404/1976, a qual, como visto, determinou o registro, no ativo imobilizado, também dos “[direitos] decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”. Conforme já exposto, na sequência dessa alteração foi editado o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), o qual, ao menos para os arrendamentos mercantis financeiros, determinou o registro do bem no balanço patrimonial da arrendatária, fazendo constar no ativo o direito de uso do bem e no passivo o valor presente dos pagamentos a serem feitos a título de contraprestação pela contratação. Ainda, estabeleceu-se, por parte do arrendatário, a necessidade de depreciação do direito de uso lançado no ativo imobilizado.

No entanto, no âmbito da tributação sobre a renda, o tratamento tributário atribuído pelo art. 11 da Lei n. 6.099/1974 não foi revogado, e o dispositivo permanece em vigor até os dias atuais.

Em um primeiro momento, os reflexos implicados pelo processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais de contabilidade foram neutralizados pelo legislador federal por meio da instituição do Regime Tributário de Transição (RTT) pela Lei n. 11.941/2009, fruto da conversão da Medida Provisória n. 449/2008. Segundo a Exposição de Motivos da referida medida provisória, o objeto do RTT era o de “neutralizar os impactos dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n. 11.638, de 2007, na apuração das bases de cálculo de tributos federais nos anos de 2008 e 2009”, o que se devia à “breve *vacatio legis* e à alta complexidade dos novos métodos e critérios contábeis instituídos pelo referido diploma legal”, causando insegurança jurídica aos contribuintes. Desse modo, o art. 16 da Lei n. 11.941/2009 determinou que as alterações introduzidas pela Lei n. 11.638/2007 que modificassem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício não teriam efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

A neutralidade tributária instituída pelo RTT significava, do ponto de vista da aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), que aquelas modificações na disciplina contábil dos arrendamentos não teriam efeitos para fins tributários, aplicando-se as regras tributárias como se ainda estivessem vigentes os métodos

e critérios contábeis anteriores, em 31/12/2007. Ou seja, especialmente para o arrendamento mercantil financeiro, a arrendatária continuaria, para fins tributários, a tratar as contraprestações como custos ou despesas operacionais, com a sua contabilização diretamente no resultado, em vez de realizar os lançamentos no ativo imobilizado e deduzir os custos com depreciação ao longo da vida útil do bem. Esse posicionamento foi confirmado pela Receita Federal do Brasil em mais de uma solução de consulta, afirmando que: "Os lançamentos na contabilidade da arrendatária referentes aos contratos de arrendamento mercantil devem estar em conformidade com a nova regra do inciso IV do art. 179 da Lei n. 6.404, de 1976, alterado pela Lei n. 11.638, de 2007. Contudo, tais mudanças no critério de escrituração contábil não afetarão a base de cálculo do IRPJ apurada pela pessoa jurídica optante pelo Regime Tributário de Transição (RTT)"⁴⁶.

Finalmente, com a edição da Lei n. 12.973/2014, fruto da conversão da Medida Provisória n. 627/2013, revogou-se o RTT e estabeleceu-se, de forma geral, a disciplina tributária que seria aplicável às novas normas contábeis. De forma expressa, a Lei n. 12.973/2014 fixou a disciplina tributária decorrente das operações de arrendamento mercantil, com o objetivo específico de neutralizar o tratamento contábil conferido pelo então vigente Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1).

No tocante à incidência do IRPJ e da CSLL, permitiu-se, de um lado, que o valor das contraprestações do arrendamento mercantil, desde que atinentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, sejam computadas na determinação do lucro real, inclusive os juros computados na contraprestação (art. 47 da Lei n. 12.973/2014), isto é, permitiu-se a dedutibilidade dessas despesas, mediante exclusão dos respectivos montantes do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos livros fiscais (e-Lalur e e-Lacs). De outro lado, vedou-se a dedução pela arrendatária de despesas financeiras incorridas (art. 48 da Lei n. 12.973/2014) e de encargos de depreciação, amortização e exaustão gerados por bem objeto de arrendamento mercantil (art. 13, §§ 3º e 4º, do Decreto-lei n. 1.598/1977), com a consequente adição desses montantes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Já em relação à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, na sistemática não cumulativa, a Lei n. 12.973/2014 alterou dispositivos da Lei n. 10.637/2002 (PIS), incluindo o § 18 do art. 3º; da Lei n. 10.833/2003 (COFINS), incluindo o § 26 do art. 3º; e da Lei n. 10.865/2004 (PIS-Importação e COFINS-Importação), incluindo o § 14 do art. 15. Essas modificações tiveram o propósito de vedar a apuração de créditos das contribuições, pela arrendatária, nas seguintes hipó-

46. Cf. Solução de Consulta COSIT n. 05, de 20/02/2009, publicada no **DOU** em 13/03/2009, e Solução de Consulta n. 07, de 20/01/2012, da 8ª Região Fiscal, publicada no **DOU** em 17/02/2012.

teses, quando se tratar de bem objeto de arrendamento mercantil financeiro: "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços" (art. 3º, inciso VI, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, e art. 15, inciso V, da Lei n. 10.865/2004); e "edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária" (art. 3º, inciso VII, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003). Pela neutralidade tributária estabelecida, os créditos admitidos das contribuições continuam sendo aqueles previstos no art. 3º, inciso V, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 ("valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica [...]") e no art. 15, inciso V, da Lei n. 10.865/2004 ("aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa").

Finalmente, o art. 49 da Lei n. 12.973/2014 trouxe regramento idêntico ao anteriormente referido para fins de incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Segundo o dispositivo, "aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial", serão aplicados os mesmos dispositivos que garantem a neutralidade tributária do arrendamento mercantil, como a vedação à dedução dos encargos de depreciação, amortização e exaustão gerados pelo bem arrendado, na arrendatária (art. 13, § 3º, Decreto-lei n. 1.598/1977). Assim, diante de um contrato que juridicamente não seja um arrendamento mercantil, mas que contenha elementos que sejam tratados pela contabilidade como tal, a norma neutralizou os respectivos reflexos na apuração dos tributos federais.

A disciplina da Lei n. 12.973/2014 recém-exposta foi editada à luz das modificações contábeis estabelecidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), que teve sua vigência até 31/12/2018.

Cabe questionar, então, se o mesmo tratamento seria aplicável a partir de 1º/01/2019, quando passou a vigor o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), ou se a neutralização introduzida pela Lei n. 12.973/2014 não mais teria efeito a partir da alteração da norma contábil.

A resposta a essa pergunta é verdadeiramente sistemática, e, apesar de a legislação indicar o caminho a ser seguido, na prática a resolução da questão pode não estar tão clara à primeira vista.

É certo que os objetivos de neutralização empreendidos pela Lei n. 12.973/2014 tiveram como base as normas então vigentes. Nesse sentido, e com o objetivo de

prestigiar a legalidade tributária e conferir segurança jurídica aos contribuintes⁴⁷, o legislador introduziu um mecanismo de neutralização dos efeitos das normas contábeis posteriores a 12/11/2013, conforme se observa do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: "A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria". Ou seja, relativamente aos atos contábeis posteriores à publicação da lei, as respectivas alterações que eventualmente produzam reflexos na apuração dos tributos federais não terão efeito até posterior regulação da matéria em lei.

Digno de nota é o complemento feito ao referido mecanismo de neutralização no parágrafo único do mesmo dispositivo, conferindo à Receita Federal do Brasil a tarefa de identificar os atos normativos posteriores à lei e estabelecer os procedimentos para neutralizar os efeitos produzidos sobre a apuração dos tributos federais. Essa tarefa, atualmente, vem sendo desempenhada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa RFB n. 1.753, de 30/10/2017, a qual contém anexos nos quais restam identificados os atos normativos que o Fisco entende terem realizado modificações de métodos ou critérios contábeis posteriormente à data estipulada na legislação.

Esse mecanismo de neutralidade merece uma análise mais aprofundada, já que ele é o divisor de águas entre a neutralidade estabelecida pela Lei n. 12.973/2014 e as inovações contábeis que necessitam passar pelo crivo legislativo para serem incorporadas ao ordenamento tributário ou, se for o caso, rechaçadas.

A primeira questão que se coloca é saber quando ocorre "[a] modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis" pelas normas da contabilidade ou societárias posteriores a 12/11/2013. Isso porque se não houver modificação ou adoção de métodos ou critérios contábeis diversos daqueles existentes em 12/11/2013, então não tem aplicação o disposto no art. 58 da Lei n. 12.973/2014, conforme afirma Elidie Palma Bifano⁴⁸. Inclusive, e como será destacado adiante, os anexos à Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017 permitem observar que a Receita Federal do Brasil não entende que as novas normas contábeis como um todo sejam modificações, mas identifica especificamente quais partes das normas – quais critérios ou métodos – constituem inovação a ser neutralizada.

47. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 152-153. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

48. BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 94, 2019.

A segunda questão é determinar o que são “métodos” e “critérios” contábeis. De acordo com Elidie Palma Bifano, “critérios” são regras de avaliação de itens patrimoniais, enquanto que “métodos” são procedimentos para dar efetividade à aplicação dos critérios⁴⁹. Assim, não é qualquer inovação na seara contábil que representará literalmente uma modificação ou adoção de critério ou método diverso daqueles existentes até 12/11/2013. Se o mesmo critério ou método já constava de norma contábil existente quando da edição da Lei n. 12.973/2014, e se esse critério foi repetido em norma posterior sobre a mesma matéria, não parece haver qualquer inovação.

A terceira e última questão é avaliar em que medida caberia à Receita Federal do Brasil neutralizar as modificações decorrentes da modificação ou adoção de critérios ou métodos contábeis diversos daqueles existentes em 12/11/2013, em consonância com a atribuição conferida pelo art. 58, parágrafo único, da Lei n. 12.973/2014. No entendimento de Elidie Palma Bifano, o *caput* do art. 58 da Lei n. 12.973/2014 já teria estabelecido regra geral de neutralidade das normas contábeis subsequentes, não havendo necessidade de ato administrativo da Receita Federal do Brasil, senão para fins meramente operacionais de identificação e procedimentalização dessa neutralização⁵⁰. Seja como for, Alexandre Evaristo Pinto, Fabio Pereira da Silva e Eliseu Martins ressaltam a função de garantia da segurança jurídica que a Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017 e respectivas alterações vêm desempenhando, inclusive mediante debates prévios com outros *players*, dentre eles o próprio CPC⁵¹.

Voltando agora para a discussão específica do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), cabe avaliar em que medida houve ou não inovação que se subsumisse aos termos do art. 58 da Lei n. 12.973/2014.

Veja-se que o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) adota como *critério* para identificação do arrendamento se o contrato “transmite o direito de controlar o uso de ativo identificado por um período de tempo em troca de contraprestação” (§ 9). Esse parece ser, essencialmente, o mesmo critério adotado no Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), que definia o arrendamento como “acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado”

49. *Idem*, p. 91-93 e 95.

50. BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 91-93 e 95, 2019.

51. PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 35-36, 2019.

(§ 4). Portanto, seria lícito concluir que não houve modificação de critério para identificação de arrendamentos.

Todavia, como é possível justificar que, sob o mesmo critério, fenômenos diversos tenham sido abrangidos a partir da inovação contábil? Relembre-se que o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) produziu efeitos mais relevantes em relação ao arrendamento mercantil financeiro. No entanto, é certo que a norma já contemplava sua aplicação ao arrendamento mercantil operacional, ainda que a mensuração e divulgação não fossem muito diferentes da prática anterior. Portanto, se alguma inovação mais impactante houve no Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) foi em relação (1) à identificação de outros contratos como arrendamentos para fins contábeis (v.g., locação); e (2) à mensuração e divulgação do arrendamento mercantil operacional e dessas outras formas contratuais consideradas como arrendamentos, passando-se a adotar a mesma disciplina anteriormente prevista para o arrendamento financeiro de modo uniforme para todas as formas de arrendamentos assim consideradas pela contabilidade.

Possivelmente essa seria a razão pela qual o art. 1º do Anexo V da Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017, com as alterações promovidas pela Instrução Normativa RFB n. 1.889, de 06/05/2019, somente considera como modificação de critérios contábeis algumas das disposições do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), tais como a determinação do prazo do arrendamento (inciso II) e o tratamento conferido às modificações do arrendamento (inciso VII, "a").

Como se percebe, no campo da própria identificação do arrendamento como a transferência do direito de usar um bem por determinado período de tempo mediante contraprestação, essa potencial ampliação de escopo de operações caracterizadas como arrendamento para a contabilidade não foi considerada pela Receita Federal do Brasil como uma inovação de critério ou método contábil. E, de fato, não parece ser. O que foi considerado como inovação foram os demais critérios de identificação e mensuração dos arrendamentos, o que vai em linha com o entendimento de que, de fato, houve inovação contábil, pois antes esses critérios eram aplicáveis apenas ao arrendamento mercantil financeiro, e, agora, passaram a ser aplicáveis também para o arrendamento mercantil operacional e outras formas consideradas como arrendamentos pela novel norma contábil.

A partir daí colocam-se os seguintes questionamentos: (1) houve ampliação do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) em relação ao Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2)? e (2) caso tenha havido, essa ampliação conceitual se enquadraria como "modificação ou adoção de métodos e critérios contábeis" para fins de aplicação do art. 58 da Lei n. 12.973/2014?

De um lado, pode-se defender que não houve ampliação de escopo entre os referidos Pronunciamentos. Tanto o arrendamento mercantil como o arrendamento operacional já eram contemplados pela norma anterior, ainda que com formas de contabilização diversas, assim como outras figuras contratuais, como a locação. Inclusive, o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) determinava a sua aplicação aos chamados contratos de "aluguel-compra", isto é, "contratos para o aluguel de ativo que contenham condição, dando ao arrendatário a opção de adquirir o ativo após o cumprimento das condições acordadas" (§ 6).

Ademais, é possível entender que aquele Pronunciamento não estava limitado à existência de um arrendamento mercantil no sentido estritamente jurídico, mas a qualquer espécie de negócio que apresentasse as características que a contabilidade elegeu para determinar a presença de um arrendamento. Veja-se que a norma exigia a sua aplicação a "acordos que transfiram o direito de usar ativos mesmo que existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos prestados pelos arrendadores". Ou seja, abre-se a possibilidade para que o arrendamento seja apenas um elemento de um contrato maior, hipótese em que a norma contábil teria aplicação relativamente a esse elemento específico.

Nessa linha, ganha relevância o disposto no art. 49 da Lei n. 12.973/2014, que neutraliza os efeitos da consideração contábil de elementos de arrendamentos contidos dentro de negócios jurídicos que legalmente não sejam considerados como um arrendamento mercantil propriamente dito. Ou seja, a partir do art. 49 da Lei n. 12.973/2014, percebe-se que a legislação tributária já admitia que outras formas contratuais fossem, ao menos em parte, consideradas como arrendamentos pela contabilidade. Essa leitura é confirmada pela Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017, com as alterações promovidas pela Instrução Normativa RFB n. 1.889, de 06/05/2019, que não identifica como inovação os §§ 1 a 13 do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), que tratam não apenas da identificação do arrendamento, mas também da separação de componentes de arrendamento de um contrato.

Por outro lado, é possível entender que houve efetiva ampliação de escopo pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) em relação à norma anterior. Ainda que a norma anterior mencionasse a sua aplicação ao chamado "aluguel-compra" e, eventualmente, a elementos de arrendamentos presentes em outras formas de contratação, houve evidente alteração no campo da identificação do arrendamento. A própria norma deixa explícita a sua aplicação não apenas a contratos que sejam arrendamentos do ponto de vista estritamente legal, mas também àqueles que contenham um arrendamento (§ 9º). E essa menção vai muito além do referido

"aluguel-compra", abarcando outras figuras contratuais. O que é importante observar aqui é que, por exemplo, a locação de um espaço comercial não é considerada como meramente contendo um elemento de arrendamento, mas, diversamente, é considerada ela própria, em sua integralidade, um arrendamento mercantil. E esse tratamento não era conferido pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), o que permite concluir que a norma subsequente possui escopo mais amplo que a anterior.

Portanto, nessa linha de entendimento, ainda que não tenha havido modificação de critério contábil para identificação de um arrendamento mercantil, é possível dizer que houve, ao menos, *adoção* desse critério para figuras antes não abrangidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), o que justificaria a aplicação do art. 58 da Lei n. 12.973/2014. Portanto, se considerarmos que houve inovação contábil, caberá, portanto, neutralizá-la.

Nessa sequência, vale notar com maior atenção que a própria Instrução Normativa RFB n. 1.889/2019 estipulou o seguinte nos itens 30 a 32 do Anexo V da Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017, *in verbis*:

30. O disposto neste anexo também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial.

31. A aplicação do disposto neste anexo aos contratos de que trata o item 30 será feita sem prejuízo das demais disposições da legislação tributária.

32. O disposto nos itens 30 e 31 aplica-se, por exemplo, à pessoa jurídica locatária de contrato de locação que contabilize a operação conforme o disposto no CPC 06, que deverá observar, além do disposto neste Anexo, as disposições relativas a alugueis constantes na legislação tributária, tais como: [...]

O item 30 acima está funcionando como uma "cláusula residual" de neutralização para figuras contratuais que não sejam juridicamente consideradas arrendamentos mercantis, mas que sejam tratadas como arrendamentos pela norma contábil. Trata-se de disposição semelhante àquela do art. 49 da Lei n. 12.973/2014, aplicável na vigência do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1). E, o próprio item 32 dispõe que, exemplificativamente, a locação é uma dessas figuras contratuais que não são tipificadas como arrendamento, mas que recebe esse tratamento da norma contábil, devendo receber o mesmo tratamento neutralizador.

Desse modo, entendendo-se ter havido inovação contábil, a adoção desse critério de identificação de arrendamento pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) para outros fenômenos não abrangidos pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) exigiria que se identificasse, de acordo com o art. 58 e parágrafo

único, da Lei n. 12.973/2014, a inovação de critério. Portanto, ao descartar a existência de modificação ou adoção de critério contábil pela novel norma de arrendamento, tem-se que a neutralização do tratamento contábil aplicável às demais figuras contratuais que não sejam juridicamente consideradas como arrendamentos, mas que assim sejam tratadas pela norma contábil, ocorreu por meio do art. 49 da Lei n. 12.973/2014, que funcionaria como uma cláusula residual de neutralização.

Em síntese, tem-se que o atual tratamento contábil dos arrendamentos pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) está integralmente neutralizado, seja pelos arts. 46 a 49 da Lei n. 12.973/2014, se se entender que não houve inovação, seja pelo próprio art. 58 da Lei n. 12.973/2014, se se considerar que houve efetiva inovação; nesse caso, o ato normativo do Fisco representa a procedimentalização dessa neutralização, o que vai em linha com o objetivo do referido dispositivo legal, de conferir segurança jurídica aos contribuintes, até que lei em sentido formal regule a matéria.

Finalmente, enquanto exercício dialético, é interessante pensar sobre qual seria o tratamento tributário conferido a essas outras figuras contratuais, que contenham elementos de arrendamento ou que sejam consideradas como arrendamentos pela norma contábil, se não houvesse as disposições dos arts. 49 e 58 da Lei n. 12.973/2014 e, agora, também o item 30 do Anexo V da Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017. O tratamento tributário de uma locação, por exemplo, seguiria o que determinado pela contabilidade, como se arrendamento mercantil fosse? Ou haveria de se aplicar outras normas tributárias que dispõem sobre tratamento a ser conferido aos locatícios?

O art. 1º da Lei n. 12.973/2014 refere que a apuração do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da COFINS será determinada "*segundo as normas da legislação vigente*, com as alterações desta Lei". De pronto, portanto, é possível notar que a legislação tributária vigente (no caso, o art. 11 da Lei n. 6.099/1974) não foi afastada, salvo em relação às alterações trazidas pela própria Lei n. 12.973/2014.

Mesmo se não houvesse as disposições dos arts. 49 e 58 da Lei n. 12.973/2014, é certo que para fins tributários os pagamentos realizados a título de aluguéis seriam considerados, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, como despesas operacionais da pessoa jurídica, nos termos do art. 311 do Decreto n. 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda), cujo amparo legal é o art. 47 da Lei n. 4.506/1964. E, para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, é certo que as despesas com locação permitiriam a tomada de créditos de acordo com a previsão do art. 3º, inciso IV, das Leis n. 10.637/2002 e

n. 10.833/2003 ("aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa").

Ocorre que considerar as despesas de locação como despesa operacional da companhia conflita diretamente com o tratamento contábil que está refletido no lucro líquido da empresa, e do qual parte a tributação do IRPJ e da CSLL, já que contabilmente o bem foi registrado no ativo imobilizado e deve ser submetido a depreciação. Do mesmo modo, para fins da apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, o tratamento determinado pela contabilidade faria com que o crédito se deslocasse do inciso IV para o inciso V do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 ("valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica").

No entanto, nesse caso específico, admitir que o tratamento tributário seguisse por si só o tratamento contábil acabaria por violar a legalidade tributária. Mesmo que se queira admitir que a tributação do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido segundo apurado pela contabilidade, é sempre necessário verificar em que medida o tratamento conferido pela contabilidade se compatibiliza com a legislação tributária, ainda que a Lei n. 12.973/2014 ou outro diploma legal não tenham neutralizado os reflexos contábeis na tributação. O mesmo vale para fins de incidência de PIS e COFINS.

Conforme já defendido, a mera remissão, de forma automática, ao resultado apurado segundo a contabilidade não é suficiente para que a tributação absorva o tratamento conferido por um novo Pronunciamento do CPC, devendo haver, necessariamente, a introdução do critério contábil por meio de lei, com respeito, ainda, ao arquétipo constitucional. Trata-se do prestígio ao princípio da legalidade enquanto garantidor de segurança jurídica ao contribuinte. Ainda, dada a dependência de lei para que ocorra a tributação, é prerrogativa do legislador ponderar em que medida um determinado critério contábil se compatibiliza com os demais princípios constitucionais que orientam a relação tributária, o que reforça a necessidade de lei para que os efeitos de um novo Pronunciamento do CPC produzam reflexos na apuração de tributos⁵². Ao cabo, é isso o que faz o art. 58 da Lei n. 12.973/2014, quando neutraliza os efeitos de qualquer inovação contábil posterior a 12/11/2013.

Isso não significa afirmar, no entanto, que não poderia haver eventual compatibilidade do tratamento conferido pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), no que diz respeito a outras formas contratuais não tipificadas como arrendamentos, com os princípios tributários atualmente vigentes. Significa dizer, apenas, que,

52. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 150-152. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

mesmo que não houvesse a regra do art. 49 e do art. 58 da Lei n. 12.973/2014, o tratamento contábil do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) não prevaleceria até que houvesse a edição de lei tributária que, sem descuidar dos princípios tributários e do conceito de renda, eventualmente incorporasse esse tratamento ao regime tributário do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da COFINS. Isso não ocorrendo, o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) encontra-se neutralizado pelas disposições dos arts. 49 e 58 da Lei n. 12.973/2014.

5 CONCLUSÕES

A partir da realização do presente estudo, foi possível chegar às seguintes conclusões:

a) O tratamento contábil conferido às operações de arrendamento pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) não alterou a natureza do instituto do arrendamento mercantil para fins tributários. O tratamento tributário continua sendo, essencialmente, o mesmo previsto originalmente pela Lei n. 6.099/1974, ainda que contabilmente as alterações promovidas pela Lei n. 11.638/2007, pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) e pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) tenham sido bastante profundas.

b) Para fins tributários, o arrendamento mercantil é tratado como um aluguel, autorizando-se a dedução das contraprestações como despesa operacional da arrendatária, vedando-se, no entanto, a dedução de encargos com depreciação ou amortização do bem arrendado. Para a contabilidade é o inverso: o arrendamento é "capitalizado" na companhia, isto é, o direito de uso é lançado no ativo, gerando a possibilidade de dedução dos encargos de depreciação ou amortização.

c) É claro o objetivo dos arts. 46 a 49 da Lei n. 12.973/2014 para neutralizar os efeitos contábeis do tratamento dos arrendamentos, tanto para fins do IRPJ e da CSLL, quanto para fins dos reflexos produzidos na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS. Esses mesmos objetivos de neutralização foram implementados em relação ao Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), por força do que dispõe o art. 58 da Lei n. 12.973/2014, e conforme agora o Anexo V da Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017, com a redação conferida pela Instrução Normativa RFB n. 1.889/2019.

d) O conceito jurídico de "ativo" trazido pelo art. 179 da Lei n. 6.404/1976, especialmente a partir da modificação introduzida pela Lei n. 11.638/2007, é diverso do conceito clássico de "patrimônio" decorrente do direito civil brasileiro. Enquanto esse último está preocupado com a titularidade formal do bem, o pri-

meiro está preocupado com a titularidade econômica, atribuída a quem obtém os benefícios decorrentes da utilização do bem e assume os respectivos riscos. No entanto, para fins tributários, prevalece o conceito de "patrimônio" de acordo com a legislação civil.

e) É possível concluir que a inovação contábil perpetrada pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) em nada modificou a incidência de tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). Em uma evolução do movimento já identificado por Fábio Konder Comparato no parecer que inspira o título deste trabalho, a contabilidade despreendeu-se do direito, mas, ainda assim, o direito tributário continua alheio ao tratamento contábil dos arrendamentos mercantis, como se nada tivesse mudado, sob a ótica da tributação, desde que o arrendamento mercantil foi introduzido em nosso ordenamento jurídico.

6 REFERÊNCIAS

BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 79-101, 2019.

BOSKO, Leandro Dragojevic. Arrendamento mercantil: o desvirtuamento do instituto pelo poder judiciário brasileiro e sua equiparação ao financiamento. **Revista de Direito Empresarial**, São Paulo, v. 21, p. 17-45, 2016.

CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2005. v. 3.

COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da "nova contabilidade" e as operações de "leasing". **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 68, p. 50-62, 1987.

FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). **IFRS 16: riscos jurídicos**. São Paulo: All Print Editora, 2018.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 3.

PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 15-41, 2019.

RIZZARDO, Arnaldo. *Leasing*: arrendamento mercantil no direito brasileiro. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

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

_____. Nova contabilidade e tributação da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 200-221.

_____; COSTER, Tiago Rios. A relação entre o direito tributário e o direito privado: análise do Recurso Extraordinário 540.829 (incidência de ICMS-importação sobre operações de leasing internacional). In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RÓDRIGUES, Raphael Silva (Org.). **Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 693-708.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht**. 22. ed. Köln: Otto Schmidt, 2015.

VILHENA, Isabella Magalhães. Arrendamento mercantil financeiro e operacional de aeronaves no direito brasileiro: aspectos gerais e vantagens para a indústria da aviação civil. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 72, p. 91-110, 2016.

WALD, Arnaldo. A introdução do *leasing* no Brasil. In: _____ (Org.). **Doutrinas essenciais de direito empresarial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. v. 4, p. 507-515.