

## OS IMPACTOS DA PANDEMIA NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL OPERACIONAL – REFLEXOS TRIBUTÁRIOS DO RECONHECIMENTO LINEAR DAS RECEITAS: ESTUDO DE CASO NO SEGMENTO DE *SHOPPING CENTERS*

Bernardo Maltz

Pós-graduado em Direito Tributário e em Direito da Infraestrutura e da Regulação pela Fundação Getulio Vargas (FGV). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica (PUC). Advogado e Consultor Tributário no Rio de Janeiro.

Fernando Moura

Pós-graduado em Gestão em Contabilidade e Tributação pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Bacharel em Contabilidade pela Universidade Cândido Mendes (UCAM) e em Economia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Sócio na Quality Tax Consultoria Tributária.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Do reconhecimento contábil das receitas de aluguel 2.1 Da inovação trazida pelo CPC 06 no reconhecimento das receitas de aluguel: os efeitos contábeis da linearização 2.2 Dos efeitos da linearização nas demonstrações financeiras das companhias abertas do setor imobiliário (*shopping centers*) 3 Dos efeitos fiscais das receitas reconhecidas pelo método linear 3.1 Critério legal/normativo 3.2 Critério da realização da renda 3.3 Os efeitos da linearização nos tributos diferidos 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: Abordamos no presente artigo os impactos econômicos gerados pela pandemia da covid-19 no segmento de *shopping centers* e seus respectivos reflexos tributários, considerando o tratamento dado pelas normas contábeis no reconhecimento das receitas de aluguel (arrendamento operacional). Trata-se de um estudo de caso do setor de *shoppings centers* com base nas informações publicadas nas demonstrações financeiras e na legislação atualmente em vigor. Ao final, refletimos sobre aspectos acerca da realização de renda e receita para fins de tributação, em face do princípio da capacidade contributiva.

PALAVRAS-CHAVE: Arrendamento. Aluguel. Pandemia. *Shopping centers*. Reconhecimento de receita. Método linear. Efeitos fiscais. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Programa de Integração Social (PIS). Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

## 1 INTRODUÇÃO

A crise sanitária provocada pelo coronavírus SARS-CoV-2, mais conhecido como "covid-19", tem provocado consequências danosas não só na vida cotidiana dos indivíduos, mas também nas relações econômicas<sup>2</sup>. Seus efeitos se alastraram em uma velocidade assustadora nas cadeias de produção de bens e serviços, atingindo praticamente todos os setores.

Dentre as atividades econômicas, podemos afirmar, sem receio, que o segmento de *shopping centers* foi um dos mais afetados<sup>3</sup>, haja vista as determinações governamentais<sup>4</sup> que, no intuito de proteger as vidas da população, proibiram ou limitaram o funcionamento dos estabelecimentos, somadas à deterioração do poder de compra dos consumidores. Com efeito, os *shoppings* de quase todo o país tiveram de fechar suas portas, encerrando e/ou restringindo as atividades comerciais de forma temporária.

Em resposta à crise, os empreendimentos implementaram diversas ações com o objetivo de minimizar os efeitos econômicos deletérios em suas posições patrimonial e financeira.

Uma das ações mais utilizadas foi a concessão de descontos pontuais nos valores devidos a título de aluguéis, condomínio e fundo de promoção. Tais medidas representaram queda nas receitas de locação dos *shoppings*, embora tenham ajudado a manter empregos ao longo da cadeia<sup>5</sup>.

Como consequência, essas alterações contratuais impactaram o fluxo de pagamento dos contratos de arrendamento.

---

1. Abreviação do inglês *coronavirus disease 2019*.

2. O Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro encolheu 4,1% em 2020, considerada a taxa acumulada em relação ao ano anterior, conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php#:~:text=0%20PIB%20do%20Brasil%20em,%24%202%20003%2C5%20bilh%C3%B5es>>. Acesso em: 7 maio 2021.

3. Segundo reportagem do *site* de notícias G1, que colheu dados da Associação Brasileira de *Shopping Centers* (Abrasce), o faturamento do setor caiu 33,2% em 2020, chegando a picos de queda de 89% (abril), como resultado das restrições de circulação decorrentes da pandemia. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/01/28/faturamento-de-shoppings-centers-tem-queda-de-33percent-em-2020-diz-abrasce.ghtml>>. Acesso em: 19 abr. 2021.

4. Por exemplo, os Decretos Estaduais n. 64.865 e n. 46.973, de março de 2020, de São Paulo e Rio de Janeiro, respectivamente.

5. Segundo o relatório de resultados do 1º trimestre de 2021 da Multiplan Empreendimentos Imobiliários S.A., de 31.03.2021, "os *shoppings* da Multiplan estiveram abertos durante 63,0% do horário regular de operação no 1T21, enquanto a receita de locação representou 82,2% do 1T20, alcançando R\$ 174,2 milhões no trimestre". Disponível em: <<https://ri.multiplan.com.br/ferramentas-de-analise/central-de-resultados/>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

O objetivo deste artigo é discutir os impactos tributários advindos dessas alterações no fluxo de pagamento dos contratos de arrendamento mercantil operacional, notadamente no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ"), na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), no Programa de Integração Social ("PIS") e na Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("Cofins"), bem como nas demonstrações financeiras.

## 2 DO RECONHECIMENTO CONTÁBIL DAS RECEITAS DE ALUGUEL

Em geral, as receitas decorrentes de contratos de locação são previstas de forma que os locatários devem pagar o maior valor entre um mínimo estabelecido contratualmente e uma parcela variável (*overage*), determinada por meio de percentual sobre as vendas de cada estabelecimento. Os aluguéis mínimos são reajustados (i) por aumentos fixos durante o prazo dos contratos, (ii) por aluguel em dobro no mês de dezembro e (iii) pela inflação do período.

Contabilmente, essas receitas de aluguel são reconhecidas na linha de "receitas operacionais".

Ainda do ponto de vista contábil, essas operações são classificadas como arrendamentos mercantis operacionais, uma vez que os detentores da propriedade dos *shoppings* não transferem substancialmente todos os riscos e benefícios da posse dos ativos<sup>6</sup>.

Na literatura contábil, o tratamento é previsto no Pronunciamento Técnico CPC<sup>7</sup> 06 (R2) – Arrendamentos<sup>8</sup> ("CPC 06"), que internalizou a norma Internacional IAS<sup>9</sup> 17 – *Leases*.

Lembrando que o CPC 06 (R2), aprovado em 06.10.2017 e atualmente em vigor, é uma revisão do então CPC 06 (R1) – Operações de Arrendamento Mercantil, de 05.11.2010, que tinha como contrapartida na norma internacional o IFRS<sup>10</sup> 16.

A seguir, cuidaremos das especificidades dessas normas.

- 
6. Conforme item 62 do CPC 06 (R2): "O arrendamento é classificado como operacional se não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente".
  7. Comitê de Pronunciamentos Contábeis.
  8. As receitas de aluguel são regidas por esse normativo, haja vista que, em inglês, a palavra *lease* também denota o sentido de aluguel.
  9. Abreviação do inglês *International Accounting Standards*.
  10. Abreviação do inglês *International Financial Reporting Standards*.

## 2.1 Da inovação trazida pelo CPC 06 no reconhecimento das receitas de aluguel: os efeitos contábeis da linearização

Antes de abordarmos a inovação propriamente dita, cumpre verificar como as receitas de aluguel eram tratadas antes da entrada em vigor do CPC 06.

A prática contábil adotada até então era a de reconhecer as receitas à medida da emissão do documento fiscal de cobrança. Ou seja, caso os fluxos de pagamento fossem afetados por quaisquer eventos, como, por exemplo, prazo de carência, a receita somente começaria a ser apropriada ao resultado **após** o período de carência.

Já com a aprovação do CPC 06, as receitas de aluguéis mínimos, considerando quaisquer eventuais efeitos de carências, descontos e outros, **devem ser reconhecidas de forma linear ao longo do prazo do contrato**<sup>11</sup>. Chamaremos esse procedimento no presente artigo de "linearização" ou "método linear".

Do texto das normas acima citadas, depreende-se que a adoção do CPC 06 alterou de forma significativa o fluxo de pagamentos dos contratos de arrendamento quando esses preveem, por exemplo, hipóteses de carências ou descontos. Com o intuito de ressaltar os efeitos dessas alterações, propomos abaixo um exemplo didático.

Suponhamos um contrato de aluguel de cinco anos, cujo valor seja de R\$ 5 mil mensais e com um período de carência de um ano para pagamento da primeira parcela:

**Tabela 1 – Exemplo dos efeitos da linearização**

Ano	Antes CPC06	Pós CPC 06	Efeito Linearização
1	-	60.000,00	(60.000,00)
2	75.000,00	60.000,00	15.000,00
3	75.000,00	60.000,00	15.000,00
4	75.000,00	60.000,00	15.000,00
5	75.000,00	60.000,00	15.000,00
<b>Total</b>	<b>300.000,00</b>	<b>300.000,00</b>	<b>-</b>

11. Item 81 do CPC06(R2): "O arrendador deve reconhecer os recebimentos de arrendamento decorrentes de arrendamentos operacionais como receita pelo **método linear** [...]". (grifos nossos).

Do exemplo anterior, depreende-se que o efeito da linearização levou a uma apropriação maior de receita no primeiro ano, sem alterar, naturalmente, o valor total do contrato.

Dessa forma, é possível chegarmos a uma primeira conclusão: de que a linearização importou em uma alteração no fluxo de reconhecimento de receita, originada pelo pagamento do arrendamento (ano 1 do exemplo acima – R\$ 60 mil), sem que necessariamente tenha havido realização/disponibilidade sobre tal receita nesse primeiro momento.

Essa mudança de metodologia contábil gera efeitos fiscais importantes, como veremos mais à frente.

## 2.2 Dos efeitos da linearização nas demonstrações financeiras das companhias abertas do setor imobiliário (*shopping centers*)

Acessamos as demonstrações financeiras e notas explicativas do exercício findo em 31 de dezembro de 2020 de quatro das principais companhias do setor com o intuito de verificar a magnitude do impacto da linearização em contas a receber. São elas: Br Malls Participações (BRML)<sup>12</sup>, Aliansce Sonae (ALSO)<sup>13</sup>, Iguatemi Empresa de *Shopping Centers* S.A (IGTA)<sup>14</sup> e Multiplan (MTP)<sup>15</sup>.

Como podemos observar na tabela abaixo, todas as empresas apresentaram variação significativa nos montantes referentes à linearização no comparativo dos exercícios de 2020 e 2019:

**Tabela 2 – Contas a receber – efeito linearização (em R\$ mil)**

<i>Demonstrações consolidadas</i>		
	<b>31.12.2020</b>	<b>31.12.2019</b>
BRML	165.365	24.942
ALSO	201.105	42.764
IGTA	157.514	-
MTP	246.467	33.213

12. Disponível em: <<https://ri.brmalls.com.br>>. Acesso em: 17 abr. 2021.

13. Disponível em: <<https://ri.alianscesonae.com.br/informações-financeiras/central-de-resultados/>>. Acesso em: 17 abr. 2021.

14. Disponível em: <<https://ri.iguatemi.com.br>>. Acesso em: 17 abr. 2021.

15. Disponível em: <<https://ri.multiplan.com.br/ferramentas-de-analise/central-de-resultados>>. Acesso em: 17 abr. 2021.

Pelo que se percebe, os efeitos econômicos gerados pela pandemia atingiram o fluxo financeiro das companhias do setor, originando um descasamento temporal entre o momento da apropriação das receitas de aluguel e as suas efetivas realizações/disponibilidades.

Ao que parece, essa variação seguirá afetando o fluxo financeiro das companhias em 2021, na medida em que a vacinação avança lentamente no país e as reduções pontuais dos aluguéis, encargos condominiais e fundo de promoção, sem futura compensação, são as alternativas encontradas para minimizar as vacâncias e inadimplências<sup>16</sup>.

Passaremos agora a analisar os efeitos fiscais desse descasamento temporal.

### 3 DOS EFEITOS FISCAIS DAS RECEITAS RECONHECIDAS PELO MÉTODO LINEAR

#### 3.1 Critério legal/normativo

Como vimos, a contabilidade passou a exigir, a partir da edição do CPC 06, que as receitas de aluguel (arrendamento) fossem reconhecidas pelo método linear, independentemente da respectiva realização.

Tal mudança de critério, sem a realização de determinados ajustes na apuração fiscal, teria como consequência a antecipação da tributação de receitas que, em tese, ainda não teriam sido realizadas, como no exemplo acima que tratou do período de carência. Aqui nos referimos especificamente à tributação pelo IRPJ, pela CSLL, pela Contribuição ao PIS e pela Cofins.

Ademais, a observância das regras e conceitos contábeis pela legislação tributária, em especial para as companhias abertas, decorre do art. 177 da Lei n. 6.404/1976<sup>17</sup>. No caso da apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a legislação expressamente determina o "lucro líquido" como ponto de partida, cuja determinação deverá observar os preceitos da lei comercial (art. 6º, § 1º, do Decreto-lei n. 1.598/1977<sup>18</sup>).

16. Nesse sentido, relatório de resultados do 1º trimestre da MTP. Disponível em: <<https://ri.multiplan.com.br/ferramentas-de-analise/central-de-resultados/>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

17. "Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência."

18. "Art 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º – O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial."

É inegável, portanto, a influência (ou mesmo dependência, em algumas hipóteses) dos preceitos contábeis na apuração dos tributos.

Daí por que o legislador criou mecanismos para disciplinar os efeitos fiscais decorrentes da adoção ou modificação de métodos e critérios contábeis. No período entre 28 de maio de 2009 e 31 de dezembro de 2013 (ou 31 de dezembro de 2014, para os não optantes da Lei n. 12.973/2014, na forma do art. 64), vigeu o Regime Tributário de Transição ("RTT"), criado pela Lei n. 11.941 de 2009, cujo objetivo foi neutralizar os efeitos fiscais decorrentes da referida adoção dos novos critérios contábeis importados das Normas Internacionais de Contabilidade ou IFRS<sup>19</sup>.

Nesse período, portanto, não havia qualquer dúvida de que os novos critérios trazidos pelo CPC 06, acima mencionados, não poderiam influenciar na tributação, devendo o contribuinte realizar os devidos ajustes de adição e/ou exclusão no Livro de Apuração do Lucro Real ("Lalur") e no resultado do período ajustado (CSLL).

Com a revogação do RTT pela Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014 ("Lei n. 12.973/2014"), os contribuintes passaram a ter de buscar respostas sobre os efeitos fiscais decorrentes de novos critérios contábeis nessa lei. E, na hipótese de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial (CPCs) posteriores à própria Lei n. 12.973/2014, a regra é a manutenção da neutralidade até que lei tributária regule a matéria, na forma do seu art. 58<sup>20</sup>.

Nesse sentido, é possível verificar que as operações de arrendamento mercantil foram disciplinadas nos arts. 46 e seguintes da Lei n. 12.973/2014, cuja transcrição se verifica abaixo:

Art. 46. Na hipótese de operações de arrendamento mercantil que não estejam sujeitas ao tratamento tributário previsto pela Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, as pessoas jurídicas arrendadoras deverão reconhecer, para fins de apuração do lucro real, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil **proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.**

§ 1º A pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no livro de que trata o inciso I do *caput* do art. 8º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

19. Abreviação do inglês *International Financial Report Standards*.

20. "Art. 58. 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."

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se **somente às operações de arrendamento mercantil em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.**

§ 3º Para efeitos do disposto neste artigo, entende-se por resultado a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados.

[..]

Art. 49. 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 dispositivos a seguir indicados:

[..]

Parágrafo único. O disposto neste artigo restringe-se aos elementos do contrato contabilizados em observância às normas contábeis que tratam de arrendamento mercantil.

A Instrução Normativa n. 1.700, de 14 de março de 2017 ("IN 1.700/2017")<sup>21</sup>, que regulamentou a Lei n. 12.973/2014, possui redação muito similar.

Do texto legal acima, é possível depreender que:

(i) a hipótese cuida dos **arrendamentos financeiros** (modalidade em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo, na forma do § 2º do art. 46), não obstante a previsão de extensão aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil **que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis** e da legislação comercial;

(ii) não há menção **expressa** ao método de reconhecimento contábil linear; e

(iii) o tratamento fiscal indicado para as pessoas jurídicas arrendadoras é o de reconhecer o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil **proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de**

---

21. "Art. 173. Na apuração do lucro real e do resultado ajustado de pessoa jurídica arrendadora que realiza operações em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo e que não estejam sujeitas ao tratamento tributário disciplinado pela Lei nº 6.099, de 1974, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil deverá ser reconhecido proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

§ 1º A pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes do lucro líquido para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, no e-Lalur e no e-Lacs.

[..]

§ 3º O disposto neste artigo 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."

**vigência do contrato**, devendo proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no Lalur.

Em primeira análise, a norma nos parece imprecisa quanto aos seus destinatários. Isso porque o § 2º do art. 46 é categórico ao dispor que o tratamento se aplica **somente** às operações de arrendamento mercantil **em que há transferência substancial dos riscos e benefícios** inerentes à propriedade do ativo. Em outras palavras, ao chamado *leasing* financeiro. *A contrario sensu*, não se aplicaria aos arrendamentos mercantis operacionais.

Por outro lado, o art. 49, III, estende os efeitos aos "contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial". Será que o legislador quis abarcar aqui apenas os contratos de aluguel disciplinados pelo CPC 06? Ou seja, em se tratando de um contrato não tipificado como arrendamento mercantil operacional, mas com "elementos contabilizados como arrendamento mercantil", a regra se aplica?

Parece-nos, em interpretação literal, que o legislador pretendeu excluir apenas o *leasing* operacional e contratos **sem** elementos contabilizados como arrendamento mercantil do tratamento fiscal previsto no art. 46.

Avançando no tema e considerando, por exemplo, um contrato de aluguel com os elementos de arrendamento mercantil, deverá o arrendador reconhecer o resultado relativo à operação **proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato**. Embora não expressamente mencionado o método de reconhecimento linear, aqui o legislador afirma que o reconhecimento fiscal se dará a cada contraprestação, inclusive determinando no § 1º a realização de ajustes no Lalur. Se necessários ajustes, é porque há descasamento entre a escrituração contábil (método linear) e o reconhecimento fiscal (proporcionalmente a cada contraprestação).

É bem verdade que a Instrução Normativa RFB n. 1.889 de 2019 ("IN 1.889/2019"), editada para regulamentar os novos métodos e critérios contábeis do CPC 06 (R2)<sup>22</sup>, em atendimento ao disposto no art. 58 da Lei n. 12.973/2014<sup>23</sup>,

22. Divulgado em 21 de dezembro de 2017.

23. "Art. 58. 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."

não apontou expressamente o método de reconhecimento linear como "modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis".

Todavia, o item 2 da IN 1.889/2019<sup>24</sup> permite a interpretação de que houve aplicação, "ainda que indireta, dos procedimentos contábeis estabelecidos no item 1", entre os quais temos no inciso I: "a adoção do critério de alocação da contraprestação para os componentes do contrato de arrendamento". Ou seja, embora não mencionado na IN 1.889/2019, é possível entender que o item 81 do CPC 06, que trata da linearização, representou aplicação indireta do procedimento relativo à "adoção do critério de alocação da contraprestação". Em outras palavras, o método de reconhecimento linear estaria contemplado na neutralização fiscal.

Seja como for, nos parece que **a própria Lei n. 12.973/2014**, nos arts. 46 e seguintes, em especial o art. 49, disciplinou os ajustes fiscais decorrentes da adoção de métodos e critérios contábeis, no caso, o método de reconhecimento linear do CPC 06.

### 3.2 Critério da realização da renda

Aos arrendadores e locadores que, mesmo diante da legislação *supra*, permanecem incertos quanto ao tratamento fiscal a ser aplicado às receitas objeto de contratos de arrendamento mercantil/locação, consideramos que existem bons argumentos para defender o diferimento da tributação para o momento da efetiva realização da receita de aluguel, proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

Com efeito, o método da linearização é uma **estimativa** que nem sempre se traduz no recebimento integral da receita contratada. Podem ocorrer, por exemplo, eventos extraordinários, como rescisões ou concessão de descontos não inicialmente previstos, pelos mais variados motivos.

Tais eventos vêm ocorrendo com mais frequência no atual estado pandêmico, sendo o setor imobiliário um dos mais afetados. Como vimos acima, o rápido alastramento do vírus exigiu dos governos a adoção de restrições ao regular o funcionamento dos *shopping centers* (decretação de *lockdown*<sup>25</sup> e limitação de

24. "2. Os demais itens do CPC 06 que envolvam a aplicação, ainda que indireta, dos procedimentos contábeis estabelecidos no item 1 também contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis."

25. Segundo consta do sítio eletrônico da Fundação Oswaldo Cruz: "O trânsito de pessoas nas ruas é completamente restrito, exceto trabalhadores de áreas essenciais, como Saúde, Segurança, farmácias e supermercados. É adotado para conter de forma mais rápida e eficaz a disseminação do vírus". Disponível em: <<https://portal.fiocruz.br/pergunta/covid-19-quais-diferencas-entre-isolamento-vertical-horizontal-e-lockdown>>. Acesso em: 21 mar. 2021.

horários), o que representou um baque econômico inesperado, com o fechamento/devolução de lojas ou, na melhor das hipóteses, renegociação dos contratos conforme evidenciado nas demonstrações financeiras<sup>26</sup> das principais operadoras de *shopping centers* com ações negociadas na Bolsa de Valores (B3).

Dai por que determinado contrato de aluguel, com previsão de carência, pode ser rescindido antes mesmo de o locador ter recebido qualquer parcela do aluguel. Seria correto que as receitas reconhecidas na contabilidade, em decorrência da adoção do método linear (CPC 06) – mas não disponibilizadas – fossem objeto de tributação por IRPJ, CSLL, PIS e Cofins? Há capacidade contributiva, como exigido no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 ("CF/1988")<sup>27</sup>?

Se por um lado a prática contábil permite o reconhecimento de receita antes mesmo da sua realização/disponibilidade, por meio de uma previsão sobre um evento futuro e incerto, é necessário avaliar se o mesmo tratamento pode ser considerado pelo aspecto fiscal, isto é, submeter à tributação o que se entende por mera provisão.

O art. 43 do Código Tributário Nacional ("CTN")<sup>28</sup> cuidou de determinar o fato gerador do imposto de renda que, por sua vez, possui previsão no art. 153, III, da CF/1988.

Nos termos do referido artigo, para que possa haver tributação de renda, não basta apenas identificar uma possível renda, que pressupõe o acréscimo patrimonial<sup>29</sup>, mas é necessário examinar se o contribuinte **adquiriu disponibilidade** dessa renda.

Segundo a abalizada doutrina sobre o assunto<sup>30</sup>, "a disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do

26. Evidenciado principalmente na nota explicativa dedicada ao ativo de "contas a receber".

27. "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

28. "Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

29. "Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo." (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 317).

30. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 243.

contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos".

Trata-se de diferenciação que não seria de todo relevante, pois o legislador determinou a tributação em ambas as hipóteses. O que mais importa é haver alguma disponibilidade, pois, sem ela, não há tributação<sup>31</sup>. Ou seja, o problema não está em distinguir o econômico e o jurídico, mas em determinar-se o **momento** a partir do qual a renda pode ser tributada<sup>32</sup>.

A aquisição de disponibilidade de renda, como hipótese tributária do imposto de renda, é fato necessário para que ocorra, nos termos do § 1º do art. 113 do CTN<sup>33</sup>, a obrigação tributária. Importante ressaltar que essa aquisição de disponibilidade exige poder de **dispor livremente da renda** sem que, para isso, possa existir ato de um terceiro.

A aquisição de disponibilidade surge com a **realização da renda** – em suma, pode ser entendida como a concretização da aquisição de disponibilidade<sup>34</sup>. Assim, ocorre a realização da renda quando essa deixa de ser potencial para se tornar **atual e efetiva**<sup>35</sup>.

Haveria disponibilidade, assim, quando o beneficiário da renda pudesse, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aproovesse, inclusive para pagar os impostos. Ao revés, **enquanto não disponível, não há capacidade de pagar tributos**<sup>36</sup>.

- 
31. SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: ELALI, André et al. (Org.). **Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 341-357.
  32. Cf. AMARO, Luciano. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1986. p. 392.
  33. "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.  
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente."
  34. ZILVETI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 327.
  35. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Incorporação de ações no direito tributário: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 98.
  36. SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coord.). **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019. v. 1, p. 19-32.

Sobre o tema e pela clareza das ideias, transcrevemos a referência a Alcides Jorge Costa feita pelo Ministro Cezar Peluso, em seu voto na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.588/DF<sup>37</sup>:

Pela pertinência, relevo a lição de Alcides Jorge Costa, constante do relatório geral das "XI Jornadas do Instituto Latino-Americano de Direito Tributário", realizadas no Rio de Janeiro, em 1983: Cabe, portanto, indagar o que é disponibilidade antes de perguntar-se o que significa "econômica" e "jurídica". **Disponibilidade é a qualidade do que é disponível. Disponível é aquilo de que se pode dispor. E entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar. Assim, quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada etc.** Parece importante esta conceituação inicial pois ela afasta, desde logo, a tributação de renda virtual ou ainda não realizada. Assim, a valorização de imóveis não pode ser tributada se não quando a renda dela decorrente possa ser utilizada, empregada etc., o que só acontece quando ela deixar de ser virtual e se torna efetiva, como numa alienação do imóvel. [...] (Imposto sobre a renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 11, n. 40, p. 105, abr./jun. 1987). (grifos nossos).

Não se pode confundir, contudo, disponibilidade e ingresso financeiro, como bem observou Luís Eduardo Schoueri, pois o que se exige é um direito incontestável a tal ingresso, ainda que não ocorra<sup>38</sup>. No mesmo sentido, Ricardo Mariz de Oliveira afirma que se dá a realização da renda quando o respectivo valor tiver entrado na disponibilidade do titular do patrimônio aumentado, afastada para exigência do imposto a necessidade de recebimento financeiro, exceto nos casos em que a lei assim o determine<sup>39</sup>.

No caso das receitas de aluguel, em um período de carência, seria possível afirmar que a renda decorrente deixou de ser potencial para se tornar **atual e efetiva**, sem quaisquer condições e reservas, em especial diante das considerações acima acerca dos efeitos da pandemia? Teria o locador a capacidade de

37. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/dl/acordao-adi-2588-tributacao-lucro.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2021.

38. SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: ELALI, André et al. (Org.). **Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados**. São Paulo: Quartier Latin, 2013 p. 341-357.

39. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 373.

pagar tributos, se o próprio locatário, privado do gozo do imóvel locado, se viu impossibilitado de gerar receita? Parece-nos, no mínimo, questionável.

Ademais, segundo já decidiu o Supremo Tribunal Federal ("STF"), "a Constituição permite a instituição de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, da Constituição), não sobre a **perspectiva de renda, nem sobre a probabilidade** de acréscimo patrimonial"<sup>40</sup>. (grifos nossos).

Seria possível argumentar, por outro lado, que haveria disponibilidade jurídica do locador/arrendador pelo simples fato de que, com a assinatura do contrato, já teria nascido o direito de exigir o valor contratado.

Esse foi o fundamento exposto na Solução de Consulta COSIT n. 153, de 2 de março de 2017, para justificar o momento da tributação pelo Imposto de Renda Retido na Fonte ("IRRF") nas hipóteses de crédito de rendimentos de serviços técnicos a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior. Segundo a RFB, "a expressão 'crédito', utilizada pela lei, indica que o imposto é devido **no momento em que o rendimento se torna juridicamente disponível** para o credor. Enquanto **não vencido o prazo previsto no contrato ou efetivamente prestado o serviço, gerando o direito à contraprestação**, o credor não pode reclamar os rendimentos dele decorrentes". (grifos nossos).

Embora sustentável o entendimento exposto acima, há que se colocar em perspectiva o já mencionado princípio da capacidade contributiva, especialmente à luz do caso concreto. Afinal, se de um lado temos a força dos vínculos contratuais que permitem, em tese, que o locador exija o cumprimento das contraprestações pelo locatário, do outro temos situações extremas que fogem ao controle e à previsibilidade das partes.

Abordando o tema do reequilíbrio contratual em tempos de pandemia, Adilson Abreu Dallari ressalta que, "dada a situação absolutamente inusitada, trazida pela covid-19, que afeta todas as relações jurídicas, inclusive no âmbito internacional, não é possível, simplesmente, aplicar aos casos de desequilíbrio contratual as soluções, legalmente previstas, para tempos de normalidade"<sup>41</sup>.

Como exigir do locatário, impedido de abrir sua loja, o pagamento integral do preço do aluguel combinado? Ou mesmo da empresa que não pode mais funcionar na sua sede, mas possui um contrato de aluguel de longo prazo? Aqui não há sequer o usufruto do bem locado/arrendado, por força

40. STF, RE 611586, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 10.04.2013, Processo Eletrônico Repercussão Geral – Mérito, DJe 198, divulg. 09.10.2014, public. 10.10.2014.

41. DALLARI, Adilson Abreu. Reequilíbrio contratual em tempos de crise da covid-19. **Revista Consultor Jurídico**, 27 ago. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-ago-27/interesse-publico-reequilibrio-contratual-tempos-crise-covid-19>>. Acesso em: 7 maio 2021.

de impedimentos legais e estranhos ao contrato, decorrentes da pandemia. Nesses termos, seria razoável que os locadores, que possivelmente perderão a receita de aluguel antes estimada, ainda adiantem uma parte ao poder público, a título de tributação?

Como se vê, a estimativa contábil e mesmo as disposições contratuais podem se revelar muito diferentes da realidade. Mais do que isso, como bem afirma Elidie Palma Bifano, "ainda que as metodologias utilizadas pela contabilidade possam determinar o reconhecimento de acréscimos patrimoniais com base em mais-valias econômicas, nem por isso se pode dizer que eles tenham a condição de ser elevados a renda suscetível de tributação, visto que não se enquadram como acréscimos patrimoniais definitivos, disponíveis econômica ou juridicamente, representativos de riqueza suscetível de ser usada e gozada por seu titular que, nessa condição, pode dela dispor, transferindo-a"<sup>42</sup>.

O mesmo poderia ser dito em relação ao fato gerador do PIS e da Cofins, isto é, auferimento de receita<sup>43</sup>.

Do ponto de vista contábil, receitas são aumentos nos benefícios econômicos sob a forma de entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultem no aumento do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos participantes do patrimônio<sup>44</sup>.

Já pela ótica jurídica, o STF, no âmbito de sua competência, revelou importantes contornos do conceito de receita<sup>45</sup>, como se verifica do trecho a seguir:

O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/2002 (art. 1º) e Lei 10.833/2003 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo

42. BIFANO, Elidie Palma. Renda realizada e IFRS. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coord.). **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019. p. 242-272.

43. Pelo regime cumulativo, nos termos da Lei n. 9.718/1998, considera-se a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Pelo regime não cumulativo, o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º, § 1º, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003).

44. Nesse sentido, os CPC n. 00, item 4.68, e n. 47, Apêndice A.

45. STF, RE 606107/RS, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013, Tribunal Pleno, Acórdão Eletrônico, DJe 231, divulg. 22.11.2013, public. 25.11.2013.

algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, **receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.** (grifos nossos).

Algumas observações podem ser feitas da análise do trecho acima transcrito: (i) receita corresponde a **ingresso financeiro que se integra ao patrimônio**; e (ii) a receita é elemento **novo e positivo**<sup>46</sup>.

Na situação em que o locador faz meras projeções sobre a receita que poderá receber, decorrente do contrato de aluguel, igualmente não nos parece razoável considerar que houve ingresso financeiro que se integra ao patrimônio e, conseqüentemente, realização da receita.

Assim, consideramos que as receitas decorrentes de contratos de aluguel/arrendamento, reconhecidas contabilmente pelo método linear, podem ser tributadas proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato, seja em razão do tratamento específico dado pela Lei n. 12.973/2014, seja porque há bons argumentos para sustentar a não realização da renda/receita para fins de tributação de IRPJ, CSLL<sup>47</sup>, PIS e Cofins.

### 3.3 Os efeitos da linearização nos tributos diferidos

Tratamos acima dos potenciais efeitos da linearização nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição ao PIS e da Cofins. Agora, por fim, trataremos brevemente desses impactos nos tributos diferidos.

Da análise feita, nos parece claro que, dado tudo o mais constante, o efeito da linearização faz surgir um descasamento temporal entre o reconhecimento da receita para fins contábeis e o momento da sua efetiva tributação. Usando os termos técnicos da Contabilidade, dizemos que, nesses casos, surge uma

46. Corroborar, nesse sentido, o entendimento dos seguintes autores: BOTTALLO, Eduardo Domingos. Base impositiva do ISS e das contribuições para o PIS e a Cofins. **Repertório IOB de Jurisprudência** n. 23, p. 667, 1999; GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9.718/98 – variações cambiais e regime da alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 50, p. 128 e ss., nov. 1999; e MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 218.

47. Aplicável às mesmas regras do IRPJ, por força do art. 57 da Lei n. 8.981/1995 e do art. 28 da Lei n. 9.430/1996.

"diferença temporária tributável"<sup>48</sup> e, conseqüentemente, a necessidade de reconhecimento de um passivo fiscal diferido<sup>49</sup>.

O referido tema é tratado no CPC 32 – Tributos sobre o Lucro/IAS 12.

Assim, sobre o valor contábil da linearização, são registrados IRPJ/CSLL diferidos passivos, que serão revertidos à medida que os montantes forem oferecidos à tributação.

Para fins de PIS e Cofins, o referido CPC é silente, como não poderia deixar de ser, uma vez que trata apenas dos tributos sobre o lucro. Dessa forma, não haveria a obrigatoriedade de reconhecimento de PIS e Cofins diferidos sobre as ditas receitas. Por outro lado, nos parece que o reconhecimento do dito passivo seria a prática mais adequada, em homenagem ao consagrado princípio contábil da competência.

#### 4 CONCLUSÃO

Com base nos argumentos expostos acima e na legislação em vigor, entendemos que as companhias do setor imobiliário, como os *shopping centers*, possuem bons argumentos para efetuar o diferimento da tributação das receitas de aluguel por IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, ou seja, tributá-las somente no momento em que haja a efetiva realização/disponibilidade da receita/renda, isto é, proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

Tal procedimento vai ao encontro do que preveem os arts. 46 e seguintes da Lei n. 12.973/2014, que disciplinaram os ajustes fiscais decorrentes da adoção de métodos e critérios contábeis – no caso, o método de reconhecimento linear do CPC 06.

Em reforço, a neutralidade fiscal dos efeitos contábeis oriundos da linearização das receitas de aluguel é aplicável na medida em que se faz necessário prestigiar o princípio da realização da renda, materializado no art. 43 do CTN, *vis a vis* ao da capacidade contributiva.

Em um momento de calamidade sanitária mundial, com repercussões econômicas devastadoras, os contratos devem ser analisados em face da nova realidade,

---

48. Nos termos do item 5(b) do CPC 32, "diferença temporária tributável, a qual é a diferença temporária que resulta em valores tributáveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando o valor contábil do ativo ou passivo é recuperado ou liquidado".

49. Nos termos do item 5(a) do CPC 32, "passivo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro devido em período futuro relacionado às diferenças temporárias tributáveis".

para que a tributação cumpra o seu papel de equalização das desigualdades sociais, sem atingir as liberdades individuais e a própria dignidade humana.

## 5 REFERÊNCIAS

ALIANSCOE SONAE. **Central de resultados**: relatório de resultados 2020. Disponível em: <<https://ri.alianscesonae.com.br/informações-financeiras/central-de-resultados>>. Acesso em: 17 abr. 2021.

AMARO, Luciano da Silva. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.

BIFANO, Elidie Palma. Renda realizada e IFRS. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coord.). **Direito tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Base imponible do ISS e das contribuições para o PIS e a Cofins. **Repertório IOB de jurisprudência**: tributário, constitucional e administrativo, n. 23, dez. 1999.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **Produto Interno Bruto – PIB**. Disponível em: <[https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php#:~:text=0%20PIB%20do%20Brasil%20em,%24%202%20003%2C5%20bilh%C3%B5es](https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php#:~:text=0%20PIB%20do%20Brasil%20em,%24%202%20003%2C5%20bilh%C3%B5es.)>. Acesso em: 7 maio 2021.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal/Centro Gráfico, 1988.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)> Acesso em: 7 maio 2021.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa nº 1.700 de 14 de março de 2017. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=original&idAto=81268>>. Acesso em: 7 maio 2021.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa RFB nº 1.889 de 2019. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017, que dispõe sobre os procedimentos para anular os efeitos dos atos administrativos emitidos com base em competência atribuída por lei comercial que contemplem modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=10060>>. Acesso em: 7 maio 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 [Código de Tributário Nacional]. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário

aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 7 maio 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)>. Acesso em: 7 maio 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm)>. Acesso em: 7 maio 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm)>. Acesso em: 7 maio 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10833.htm)>. Acesso em: 7 maio 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm)>. Acesso em: 7 maio 2021.

\_\_\_\_\_. Solução de Consulta COSIT nº 153 de 2 de março de 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81409>>. Acesso em: 10 maio 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 611.586. Relator: Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno. Brasília, 10 de abril de 2014. **DJe** 198, divulg. 09.10.2014, public. 10.10.2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 606107. Relatora: Rosa Weber, Tribunal Pleno. Brasília, 22 de maio de 2013. Acórdão Eletrônico, **DJe** 231, divulg. 22.11.2013, public. 25.11.2013.

BR MALLS. **Central de resultados**: relatório de resultados 2020. Disponível em: <<https://ri.brmalls.com.br>>. Acesso em: 17 abr. 2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento CPC 06 (R2). Arrendamentos. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/533\\_CPC\\_06\\_R2\\_rev%2017.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/533_CPC_06_R2_rev%2017.pdf)> Acesso em: 29 abr. 2021.

\_\_\_\_\_. Pronunciamento CPC 47. Receita de contrato com cliente. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527\\_CPC\\_47\\_Rev%2014.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev%2014.pdf)>. Acesso em: 29 abr. 2021.

DALLARI, Adilson Abreu. Reequilíbrio contratual em tempos de crise da covid-19. **Revista Consultor Jurídico**, 27 ago. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020->

-ago-27/interesse-publico-reequilibrio-contratual-tempos-crise-covid-19>. Acesso em: 7 maio 2021.

FATURAMENTO de shoppings centers tem queda de 33% em 2020, diz Abrasce. **G1**, 28 jan. 2020. Economia. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/01/28/faturamento-de-shoppings-centers-tem-queda-de-33percent-em-2020-diz-abrasce.ghtml>>. Acesso em: 19 abr. 2021.

FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ. **Covid-19, perguntas e respostas**: quais as diferenças entre isolamento vertical, horizontal e *lockdown*? Disponível em: <<https://portal.fiocruz.br/pergunta/covid-19-quais-diferencas-entre-isolamento-vertical-horizontal-e-lockdown>>. Acesso em: 21 mar. 2021.

GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9.718/98 – variações cambiais e regime da alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 50, nov. 1999.

IGUATEMI. **Central de resultados**: relatório de resultados 2020. Disponível em: <<https://ri.iguatemi.com.br>>. Acesso em: 17 abr. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MULTIPLAN. **Central de resultados**: relatório de resultados 1T21. Disponível em: <<https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/08dd2899-a019-4531-a90c-f00c9f91b0ff/9e61b276-ab94-8ea1-4cc9-2d3fd044b569?origin=1>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

\_\_\_\_\_. **Incorporação de ações no direito tributário**: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

RIO DE JANEIRO. Decreto nº 46.973 de 16 de março de 2020. Reconhece a situação de emergência na saúde pública do Estado do Rio de Janeiro em razão do contágio e adota medidas de enfrentamento da propagação decorrente do novo coronavírus (COVID-19); e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**: Ato do Poder Executivo, Parte I, Rio de Janeiro, RJ, n. 49, 17 mar. 2020.

ROVER, Tadeu. ADI sobre tributação de controladas e coligadas transitou em julgado. **Revista Consultor Jurídico**, 2014. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/acordao-adi-2588-tributacao-lucro.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2021.

SÃO PAULO. Decreto nº 64.865 de 18 de março de 2020. Acrescenta dispositivo ao Decreto nº 64.862, de 13 de março de 2020, que dispõe sobre a adoção, no âmbito da Administração Pública direta e indireta, de medidas temporárias e emergenciais de prevenção de contágio pelo COVID-19 (Novo Coronavírus), bem como sobre recomendações no setor privado estadual. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**: Poder Executivo, seção 1, São Paulo, SP, Volume 130, n. 54, 19 mar. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: ELALI, André et al. (Org.). **Direito corporativo**: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

\_\_\_\_\_. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coord.). **Direito tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

ZILVETI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

