

## A ALTERAÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL PARA O LUCRO PRESUMIDO E A REALIZAÇÃO FICTÍCIA DO AJUSTE A VALOR JUSTO

Giancarlo Chamma Matarazzo

Sócio do escritório Pinheiro Neto Advogados. LL.M. em International Taxation pela Universidade de Leiden (Holanda). Pós-graduado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP).

José Arnaldo Godoy Costa de Paula

Advogado associado do escritório Pinheiro Neto Advogados. Mestrando em Direito Tributário na Universidade de São Paulo (USP). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP).

**SUMÁRIO:** 1 Introdução 2 Pressupostos fundamentais para a incidência do imposto sobre a renda 2.1 A hipótese de incidência do IRPJ 2.2 O lucro real 2.3 O lucro presumido 3 A natureza do AVJ e sua relação com o fato gerador do imposto sobre a renda 3.1 Os efeitos do AVJ na apuração do lucro real 3.2 Os efeitos do AVJ na apuração do lucro presumido 4 A regra prevista no art. 54 da Lei n. 9.430/1996 e sua adequada interpretação 4.1 O que é diferimento e quais seus efeitos para fins de aplicação do art. 54 da Lei n. 9.430/1996? 4.2 A incompatibilidade do art. 219 da IN n. 1.700/2017 com os princípios conformadores do imposto sobre a renda 4.3 Reserva de reavaliação – uma análise comparativa com o AVJ 4.4 A adequada interpretação da regra disposta no art. 54 da Lei n. 9.430/1996 5 Conclusões 6 Referências.

**RESUMO:** A Lei n. 12.973/2014 alterou a redação do art. 54 da Lei n. 9.430/1996 para desvincular a realização de saldos diferidos da apuração de IRPJ do controle da parte B do Lalur quando contribuintes alteram a sistemática de apuração do lucro real para o lucro presumido. Ao interpretar tal alteração, a Receita Federal do Brasil dispôs que o ajuste a valor justo não tributado pelo IRPJ quando da apuração do lucro real (i) seria saldo diferido; e (ii) deveria ser oferecido à tributação quando da mudança de regime do lucro real para o lucro presumido (art. 219 da IN n. 1.700/2017). O presente artigo analisa a viabilidade jurídica dessa interpretação, bem como se ela seria compatível com o ordenamento jurídico constitucional e infraconstitucional brasileiros.

**PALAVRAS-CHAVE:** Lucro real. Lucro presumido. Ajuste a valor justo. Realização de ganho.

## 1 INTRODUÇÃO

A promulgação da Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007 ("Lei n. 11.638/2007") é tida como um marco para o Direito Societário brasileiro. Sua edição viabilizou a incorporação das normas internacionais de contabilidade – *International Financial Reporting Standards* ("IFRS") – ao ordenamento jurídico pátrio.

A partir dessa mudança normativa, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, órgão responsável pela adaptação das normas internacionais à realidade brasileira, editou diversos pronunciamentos exercendo sua competência de "editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional", nos termos da alínea "f" do Decreto-lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946 ("Decreto-lei n. 9.295/1946"), incluído pela Lei n. 12.249, de 11 de junho de 2010 ("Lei n. 12.249/2010").

Dentre tais pronunciamentos destacam-se aqueles que estabelecem uma nova metodologia de avaliação de ativos: a avaliação a valor justo ou, como também é denominada, o ajuste a valor justo ("AVJ")<sup>2</sup>. Tal metodologia de avaliação de ativos pressupõe que, em determinadas situações e em virtude de tais ativos possuírem valor de mercado aferível e alta liquidez, é possível reconhecer acréscimos patrimoniais antes da data de transferência de sua titularidade jurídica<sup>3</sup>.

A fim de neutralizar os eventuais efeitos decorrentes do AVJ na apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas ("IRPJ"), tributo cuja base de cálculo

- 
1. A expressão "ordenamento jurídico" é utilizada, no presente artigo, como sinônimo de "sistema jurídico" que, nas palavras de Aurora Tomazini de Carvalho, constitui-se como "determinação (unidade), formada pela diferença com seu ambiente. Aquilo que não pertence ao sistema, que não se constitui como elemento (em razão da diferença), compõe seu ambiente" (CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito**: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2014. p. 144-145). Ainda sobre esse particular, destaca-se que o ordenamento jurídico tem como elementos de sua constituição as normas jurídicas válidas em determinado país, conforme destaca Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 34).
  2. Para fins exemplificativos, vale apontar os seguintes pronunciamentos contábeis que estabelecem regras de registro e mensuração de ativos a valor justo: (i) Pronunciamento Contábil n. 28 – Propriedade para Investimento ("CPC 28"); (ii) Pronunciamento Contábil n. 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola ("CPC 29"); (iii) Pronunciamento Contábil n. 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração ("CPC 38"), que se encontra revogado a partir de 1º de janeiro de 2018; (iv) Pronunciamento Contábil n. 46 – Mensuração a Valor Justo ("CPC 46"); e (v) Pronunciamento Contábil n. 48 – Instrumentos Financeiros ("CPC 48").
  3. PINTO, Alexandre Evaristo. A avaliação a valor justo e a disponibilidade econômica da renda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 28.

é determinada a partir do lucro líquido contábil<sup>4</sup>, o poder legislativo estabeleceu o regime tributário de transição ("RTT")<sup>5</sup>. Esse regime transitório foi extinto com a promulgação da Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014 ("Lei n. 12.973/2014") que pretendeu conciliar as normas tributária e contábil.

Além de estabelecer qual seria o tratamento tributário para fins de IRPJ de diversos registros patrimoniais decorrentes da nova contabilidade, dentre os quais encontra-se o AVJ, a Lei n. 12.973/2014 alterou a redação do art. 54 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 ("Lei n. 9.430/1996") para dispor que "a pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle 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".

A par da alteração supramencionada, a Secretaria da Receita Federal do Brasil ("SRFB"), ao editar a Instrução Normativa n. 1.515, de 24 de novembro de 2014 ("IN n. 1.515/2014") para regulamentar a Lei n. 12.973/2014, estabeleceu dispositivo (art. 135) obrigando os contribuintes que alterassem o seu regime de apuração do lucro real para o lucro presumido a oferecer à tributação pelo IRPJ os valores das subcontas contábeis que individualizam (i) as diferenças positivas decorrentes da adoção inicial da Lei n. 12.973/2014; e (ii) o AVJ. Cumpre destacar que o referido dispositivo se encontra, nos dias atuais, previsto na Instrução Normativa n. 1.700, de 14 de março de 2017 ("IN n. 1.700/2017") com exatamente a mesma redação (art. 219).

É sobre essa regra, prevista atualmente no art. 219 da IN n. 1.700/2017, que se volta o presente artigo, em especial para concluir se, de fato, tal interpretação se coaduna com o ordenamento jurídico nacional ou se a instrução normativa teria extrapolado sua atividade meramente regulamentar, bem como se tal norma, construída pela SRFB a partir da leitura da nova redação do art. 54 da Lei

4. O § 1º do art. 6º do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977 ("Decreto-lei n. 1.598/1977") deixa claro que o ponto de partida para a apuração da base de cálculo do IRPJ é o "lucro líquido" verificado segundo os "preceitos da lei comercial".

5. O RTT foi instituído pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009 ("Lei n. 11.941/2009") que, em seu art. 16, previa que "as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão 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 de dezembro de 2007".

n. 9.430/1996, é compatível com o conceito constitucional de *renda* e com a metodologia de tributação do IRPJ pelo lucro presumido.

Vale ressaltar que o presente artigo, por uma opção epistemológica, analisou os efeitos tributários decorrentes da mudança de regime do lucro real para o lucro presumido na base de apuração do IRPJ. No entanto, em razão das semelhanças em suas materialidades, entendemos que, *mutatis mutandis*, as mesmas conclusões aqui delineadas poderiam ser aplicadas para a contribuição social sobre o lucro líquido.

## 2 PRESSUPOSTOS FUNDAMENTAIS PARA A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Como muito bem ensina Paulo de Barros Carvalho, as normas jurídicas são “unidades de manifestação do deôntico”<sup>6</sup>, sendo, portanto, juízos obtidos a partir da leitura dos textos de direito positivo, formalizadas segundo a estrutura hipotético-condicional, na qual há uma hipótese de possível ocorrência no mundo fenomênico que, quando implementada, implica o estabelecimento de uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos<sup>7</sup>.

Tais unidades normativas estabelecem relações de coordenação com normas de mesma estatura e de subordinação com as normas de superior hierarquia<sup>8</sup>, sendo que é no altiplano normativo constitucional que se encontram as normas que delimitam os limites para o exercício do poder de tributar.

A rígida repartição de competências tributárias previstas na Constituição Federal de 1988 conduz à conclusão de que os termos estabelecidos nas normas constitucionais, ao dispor sobre a materialidade de determinados tributos, encerram conceitos<sup>9</sup> que, por sua vez, possuem elementos essenciais (ao serem

---

6. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 20.

7. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 40-41.

8. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016. p. 28.

9. “Um conceito traduz o significado de um termo ou de uma classe de termos sinônimos, sendo que o significado intensional ou intensão consiste nas propriedades que o termo conota (sentido) e o significado extensional ou extensão consiste nos membros da classe que o termo denota (referência). Os conceitos revestem-se de abstração, tanto por se referirem a um grupo de objetos, e não a um só, quanto por agruparem objetos que se diferenciam entre si, revelando-se essa abstração como uma propriedade relativa” (ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 65).

verificados, perfaz-se o "conceito") e necessários (sem que sejam identificados os elementos que o compõem, não se configura o conceito).

Em razão disso, ao estabelecer competência para a União Federal instituir imposto sobre a renda, a Constituição Federal de 1988 ("CF/1988") pressupõe que *renda* deverá ser tida como "o acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos de outro"<sup>10</sup>. Em não havendo efetivo acréscimo patrimonial, eventual exigência de IRPJ irá contrariar o conceito constitucional de *renda*, fato que a tornará inconstitucional.

## 2.1 A hipótese de incidência do IRPJ

A CF/1988 atribuiu à lei complementar a função de definir<sup>11</sup> o fato gerador dos impostos nela discriminados (art. 146, III, "a"), o que, para fins do IRPJ, encontra-se atendido pelo art. 43 do Código Tributário Nacional ("CTN"). O referido dispositivo estabelece, como fato gerador do imposto sobre a renda, a "aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica" da *renda* ou de proventos de qualquer natureza.

Sobre o que viria a ser "disponibilidade", Ricardo Mariz de Oliveira esclarece que "a disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem"<sup>12</sup>.

Portanto, o conceito de "disponibilidade" mostra-se como elemento essencial para a configuração da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, sendo que em situações em que não há disponibilidade, jurídica ou econômica,

10. BARRETO, Paulo Ayres. A tributação no setor industrial. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 956-957.

11. "A definição cumpre precisamente a função de esclarecer os limites ou as fronteiras de um conceito, indicando o que é e o que não é nele incluído por meio da indicação de critérios, isto é, de propriedades ou atributos. Embora ajude a diminuir a potencial imprecisão conceitual, a definição não a elimina por completo, na medida em que os termos podem ser ambíguos e os significados, vagos. Assim, o fato de a Constituição ter atribuído à lei complementar a função de definir os tributos e suas espécies – e, com relação aos impostos nela discriminados, os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes – não significa dizer que tais elementos não foram conceituados no texto constitucional" (ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 65).

12. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 290.

não haverá que se falar de fato gerador dessa exação. Sobre esse particular, confirmam-se os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri<sup>13</sup>:

Há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprouver. Esse critério surge como relevante porque, uma vez disponível, pode-se esperar que o contribuinte se valha dos recursos para pagar os impostos. Visto por outro lado, enquanto não disponível, não se pode exigir do contribuinte que pague impostos. A ideia é singela: se não há disponibilidade, não há capacidade de pagar tributos. Se o legislador exige o imposto em momento em que não surgiu a disponibilidade, então a tributação já não se dá sobre a renda (*rectius*: a renda não será afetada, porque ainda indisponível, por ocasião da tributação).

Como bem destaca Luís Eduardo Schoueri, a “ideia de disponibilidade leva ao princípio da realização”<sup>14</sup>. Como propõe Rodrigo Maito da Silveira, em uma primeira aproximação, pode-se afirmar que o princípio da realização da renda se relaciona com o momento definido em lei para que se ocorra a tributação. Mas, além da disposição temporal, também entende que “a realização relaciona-se diretamente com as condições materiais para que a renda tributável seja considerada em função de sua definitividade e mensurabilidade”<sup>15</sup>.

Embora do ponto de vista material não seja possível exigir imposto sobre a renda antes da aquisição de sua disponibilidade, o legislador ordinário poderá estabelecer, no que se refere ao aspecto temporal, diferentes momentos para se considerar ocorrido o fato gerador; nunca, no entanto, antes da efetiva realização da renda ou dos proventos. Não por outro motivo, Ricardo Mariz de Oliveira dispõe que a aquisição de disponibilidade é o “instante a partir do qual pode ser estabelecido pela lei o elemento temporal da hipótese de incidência do imposto de renda”<sup>16</sup>.

---

13. 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. p. 23.

14. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 24.

15. SILVEIRA, Rodrigo Maito da. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. 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. 93.

16. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 203.

Não é objeto do presente estudo aprofundamento adicional em razão dos adjetivos trazidos pelo art. 43 do CTN ao conceito de "disponibilidade", quais sejam: (i) jurídica; e (ii) econômica<sup>17</sup>. O que é preciso ter em mente é que só haverá fato gerador do imposto sobre a renda quando houver aquisição (realização) efetiva de disponibilidade, sem a qual o contribuinte não poderá ser chamado a suportar parcela dos custos gerais da sociedade (função precípua dos impostos) por lhe faltar capacidade contributiva, fato que está totalmente em linha com o conceito constitucional de *renda* delineado anteriormente.

O princípio da realização da renda é uma diretriz essencial para verificação do fato gerador do imposto sobre a renda. Victor Borges Polizelli, em detalhado estudo, dispõe que o ordenamento jurídico nacional adota o princípio de realização da renda de forma implícita (tanto para as receitas quanto para as despesas), sendo que o reconhecimento das receitas e despesas deve ser feito respeitando-se os seguintes critérios: (i) materialidade (fatos relevantes devem ocorrer); (ii) objetividade (o valor deve ser de possível mensuração); (iii) prudência (deverá ser segura a mensuração); e (iv) deverá haver trocas de mercado<sup>18</sup>.

## 2.2 O lucro real

O art. 44 do CTN dispõe que a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Por uma opção legislativa, o lucro real tem como ponto de partida o resultado contábil apurado segundo a Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 ("Lei n. 6.404/1976") que, para fins de compatibilização das diretrizes acima salientadas, sofre determinadas "depurações"<sup>19</sup> para alcançar a base tributável do IRPJ. Tais ajustes (adições, exclusões e compensações) são determinados em lei ordinária, sendo que, para determinadas pessoas jurídicas, é obrigatória a adoção do lucro real como sistemática de apuração do IRPJ<sup>20</sup>.

17. Sobre uma visão sistematizadora dos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica da renda: LEMKE, Gisele. **Imposto de renda**: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998. *Apud* SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Op. cit., p. 102.

18. POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins de IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 194. (Série Doutrina Tributária, v. 7).

19. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Depurações do lucro contábil para determinação do lucro tributável. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 361-362.

20. O rol de pessoas jurídicas obrigadas à apuração do IRPJ pelo lucro real encontra-se no art. 59 da IN n. 1.700/2017, cuja matriz legal é o art. 14 da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998 ("Lei 9.718/1998").

É importante ressaltar que o objetivo precípua das demonstrações contábeis não é o mesmo das normas jurídico-tributárias. As normas contábeis atualmente vigentes têm por objetivo fornecer informações úteis para a tomada de decisões por parte dos alocadores de recursos econômico-financeiros<sup>21</sup>, motivo pelo qual é possível que determinados eventos econômicos impliquem acréscimos patrimoniais para fins contábeis e não gerem o mesmo efeito para fins fiscais<sup>22</sup>.

### 2.3 O lucro presumido

Como o próprio nome denota, a sistemática de apuração do lucro presumido é uma presunção legal. O art. 44 do CTN dispõe que seria possível adotar base de cálculo presumida para fins de apuração do IRPJ desde que, no entanto, houvesse o fato gerador dessa exação, isto é, a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica da *renda*.

Tal sistemática de apuração foi criada no ordenamento jurídico como uma **opção** do contribuinte que **não** está obrigado à apuração pela sistemática do lucro real. Isto é, todos aqueles contribuintes que não constam no rol taxativo regulamentado pelo art. 59 da IN n. 1.700/2017 poderão optar pela sistemática de apuração do IRPJ pelo lucro presumido quando do pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, nos termos do art. 26 da Lei n. 9.430/1996.

Como muito bem ensina Edmar Oliveira Andrade Filho, a expressão "lucro presumido" é ambígua, ora servindo para fazer referência a um regime de apuração, ora servindo para designar a base de cálculo do IRPJ devido pelas pessoas que optarem por aderir a essa sistemática<sup>23</sup>.

Vale a pena ressaltar que, como o próprio nome denota, a sistemática de apuração pelo lucro presumido é uma **presunção** no Direito Tributário. De acordo com Maria Rita Ferragut, as "presunções estão presentes em diversas leis ordinárias, que contemplam pautas fiscais de valores, regime de estimativa,

---

21. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573\\_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf)>. Acesso em: 4 maio 2020.

22. Segundo Casalta Nabais, haveria três possíveis modelos de relação entre o lucro contábil e o lucro tributável: (i) modelo de dependência total, no qual há coincidência entre o lucro contábil e o fiscal; (ii) modelo de autonomia, em que os lucros contábil e fiscal são apurados conforme regras totalmente distintas; e (iii) modelo de dependência parcial, no qual o lucro fiscal toma como ponto de partida o lucro contábil, de forma que o último sofre ajustes para se chegar àquele que deveria ser oferecido à tributação (NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005. p. 576-577).

23. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 889.

tributação reflexa dos sócios, sinais exteriores de riqueza, passivo fictício, preços de transferência, plantas de valores e outras [...]”<sup>24</sup>.

Ainda de acordo com a doutrina, conforme preleciona Alfredo Augusto Becker, o conceito de presunção pode decorrer do “resultado do processo lógico mediante o qual, do fato conhecido cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”<sup>25</sup>.

Em aprofundado estudo sobre o tema das presunções no Direito Tributário, Florence Cronemberger Haret asseverou que um dos limites para o estabelecimento de presunções seria a **competência tributária** estabelecida na forma de conceitos e materialidades sob os quais o ente tributante poderia instituir tributos. Confirmam-se seus ensinamentos<sup>26</sup>:

As materialidades postas no texto da Constituição fixam, em termos conceptuais, a competência tributária. Toda presunção que resultar em mudança nas materialidades competenciais estabelecidas na Carta Maior, por desnaturação de seus conceitos, não pode subsistir a um sistema tributário como o brasileiro, que tem no Texto Magno delimitação rígida no campo de atuação de cada ente tributante. Há de manter viva a exegese segundo a qual não se pode alterar o campo competencial utilizando-se de subterfúgios como os preceitos presuntivos, ainda que pela lei.

A jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal (“STF”) sobre a possibilidade jurídica de repetir imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (“ICMS”) em situações de substituição tributária para frente (RE 593.849/MG) comprova que a utilização da presunção no Direito Tributário encontra limites nas regras de competência para as instituições dos tributos.

Cabe ressaltar que, caso não haja compatibilização da presunção com a realidade fática sobrejacente – além de haver desrespeito à regra de competência estabelecida na designação de materialidades impositivas previstas na Carta Magna –, haverá incidência tributária sobre determinada grandeza que não representa índice de riqueza do contribuinte, fato que afronta o princípio da capacidade contributiva. Confira-se trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso no RE 593.849/MG sobre esse particular:

24. FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 56.

25. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 508.

26. HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário: teoria e prática**. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. p. 538.

11. Assim, acredito que permanecer com o entendimento atual do Supremo em tais hipóteses viola a dimensão objetiva da capacidade contributiva, aplicável também aos tributos indiretos, já que se autoriza que o tributo incida onde, em verdade, sabidamente não há manifestação de riqueza. Esse mandamento constitucional também se aplica a norma de incidência que cria o fato gerador presumido, que deve permitir que ele se abra, como regra, à confrontação com a realidade havida em contrário (presunção relativa).

Não é por outra razão que a legislação de regência do lucro presumido adota, como regra geral, o conceito de **receita bruta** como ponto de partida para apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme se depreende do art. 20 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995 ("Lei n. 9.249/1995"), tomando esse conceito como elemento patrimonial positivo essencial para a identificação de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de *renda* e de efetivos acréscimos patrimoniais.

O conceito de receita bruta está previsto no art. 12 do Decreto-lei 1.598/1977 e pressupõe um fluxo de riqueza nova adquirida pela pessoa jurídica, para sua livre disposição. É o que destaca, de forma semelhante, José Luiz Bulhões Pedreira<sup>27</sup>:

Receita é quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes de seu resultado. [...] O processo de recebimento de receita consiste, portanto, na aquisição de um direito patrimonial e de poder sobre o objeto desse direito, que tem um valor financeiro. [...] Receita é valor financeiro cuja propriedade é adquirida por efeito do funcionamento da sociedade empresária.

Importante ressaltar que o direito posto adotou um conceito autônomo de receita para fins de Direito Tributário, não necessariamente coincidente com o conceito de "receita" para fins exclusivamente contábeis. Tal racional encontra, mais uma vez, respaldo no princípio da realização, exigindo-se que, para ser tido como receita, referido ingresso seja **definitivo** e **incondicional**. Esse entendimento encontra-se, inclusive, incorporado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ("STJ"). Confira-se trecho da ementa de julgado:

Há generalizado consenso, entre os doutos, que se entende por receita, para fins de incidência de tributos que a têm como suporte, o ingresso financeiro que se incorpore, positiva e definitivamente, ao patrimônio de quem o recebe e, ademais, represente retribuição ou contraprestação de atos, operações ou atividades da

---

27. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 455-456.

pessoa jurídica ou, ainda, seja contraprestacional do emprego de fatores produtivos titulados pela sociedade (STJ, AgRg no REsp n. 1.363.902, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Maia, j. 05.08.2014).

Portanto, o **conceito jurídico** de receita bruta mostra-se como elemento adequado para que, a partir de um critério de presunção, se estabeleça o lucro presumido de determinada empresa. Vale ressaltar que há outras regras aplicáveis à sistemática de apuração do lucro presumido que fazem que determinados ganhos sejam integralmente adicionados à base de apuração para fins de mensuração de sua base de cálculo (i.e., ganhos de capital, juros sobre capital próprio, multas contratuais, recuperação de custos ou despesas, receitas financeiras, dentre outras)<sup>28</sup>, sendo que tais valores também deverão (i) representar aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de *renda*; e (ii) ser efetivos acréscimos patrimoniais, sob pena de não poderem ser tidos como fato gerador do IRPJ e contrariarem o conceito constitucional de *renda*.

### 3 A NATUREZA DO AVJ E SUA RELAÇÃO COM O FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Como muito bem explicam Alessandro Broedel Lopes e Eliseu Martins, o processo contábil é composto por três etapas: (i) reconhecimento; (ii) mensuração; e (iii) evidenciação. Tais etapas resultam de um amplo conjunto de forças econômicas, sociais, institucionais e políticas que delinham as principais características do processo contábil<sup>29</sup>.

Antes da edição de parâmetros normativos para a introdução dos métodos e critérios internacionais (IFRS), a contabilidade brasileira mensurava seus elementos patrimoniais, via de regra, pelo (i) método do custo histórico (registro de acordo com seu valor original de aquisição); e (ii) valor de realização. Apesar de proporcionarem objetividade, tais métodos não retratam, sob a perspectiva econômica, efetivas mudanças patrimoniais da entidade, fato que prejudicaria de forma relevante a utilidade das informações contábeis para o usuário externo (objetivo precípua da contabilidade)<sup>30</sup>.

28. Tais elementos positivos que deverão ser adicionados à base de apuração do lucro presumido estão dispostos no art. 595 do Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018 ("RIR/2018").

29. BROEDEL, Alessandro Lopes; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005. p. 52.

30. BIFANO, Elidie Palma; COVIELLO FILHO, Paulo. Os efeitos da avaliação a valor justo de ativos e passivos na apuração do ITCMD devido no Estado de São Paulo sobre a transmissão de participações societárias. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, ano 37, n. 42, p. 514, 2019.

A nova contabilidade, então, com objetivo de trazer uma informação mais útil aos seus usuários, passou a prever a adoção da avaliação a valor justo como método de mensuração de alguns importantes itens patrimoniais. De forma sintética, o valor justo é o preço que **seria** obtido na venda de um ativo ou que **seria** pago na liquidação de um passivo em condições de mercado normais, sem quaisquer favorecimentos. Sobre esse particular, confira-se o que dispõe o CPC 46:

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada no mercado principal (ou mais vantajoso) na data de mensuração nas condições atuais de mercado (ou seja, um preço de saída), independentemente de esse preço ser diretamente observável ou estimado utilizando-se outra técnica de avaliação.

Cumpra-se destacar que há duas possíveis contrapartidas dos ajustes a valor justo realizados na contabilidade das empresas, quais sejam: (i) resultado do período (ganhos ou perdas); e (ii) outros resultados abrangentes (conta de patrimônio líquido – também se reconhecendo ganhos ou perdas). Independentemente da contrapartida desses ganhos e perdas, fato é que, por serem potenciais e não efetivamente realizados, há uma incompatibilidade latente entre o instituto jurídico-contábil do AVJ e o fato gerador do IRPJ que, como visto em detalhes, pressupõe (i) aquisição de disponibilidade jurídica e econômica de renda; (ii) realização de transações com terceiros (princípio da realização); e (iii) efetivo acréscimo patrimonial, em linha com o conceito constitucional de renda.

Parecem-nos, portanto, acertadas as conclusões de Cristiane Pires em interessante artigo que estuda a desproporcionalidade da regra que determina a tributação do AVJ quando não houver a evidenciação do valor em subconta contábil vinculada ao ativo<sup>31</sup>:

Nesse sentido, a mera reavaliação patrimonial pode ser uma expectativa de renda, especialmente caso o patrimônio em questão seja alienado no futuro perfazendo o ganho, mas jamais uma renda no sentido técnico-jurídico do termo. É dizer, o valor justo, ainda não realizado, não se enquadra no conceito de renda inscrito no art. 43 do CTN.

Feita tal conclusão, a única inferência possível é que o modo de contabilização do ganho contábil decorrente da avaliação pelo valor justo é irrelevante para fins de

---

31. PIRES, Cristiane. Descumprimento de obrigação tributária e dever instrumental: o caso do dever de controle de subcontas contábeis na Lei n. 12.973/2014 e a incidência do IRPJ. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, ano 36, n. 40, p. 151, 2018.

definição da materialidade do imposto sobre a renda: o tributo incidirá, sim, sobre o ganho do bem, quando realizado.

Essa lógica, portanto, deverá ser utilizada quando da interpretação de determinados dispositivos da legislação do IRPJ, sendo certo que, enquanto não houver uma transação efetivada que implique nascimento ou transferência efetiva de direitos, jamais será possível falar em fato gerador do IRPJ.

### 3.1 Os efeitos do AVJ na apuração do lucro real

A partir da análise das regras trazidas pela Lei n. 12.973/2014 sobre o tratamento tributário do AVJ, de uma forma geral, é possível concluir que houve o respeito à neutralidade de seus efeitos fiscais na apuração do lucro real<sup>32</sup>. Essa conclusão encontra respaldo nos arts. 13 e 14 do referido diploma, que determinam que (i) o ganho decorrente do AVJ somente será computado na determinação do lucro real quando da realização do ativo por meio de depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa (art. 13); e (ii) a perda decorrente do AVJ somente será computada na determinação do lucro real quando da realização do ativo por meio de depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa (art. 14).

Apesar de bastante contestável, a referida legislação traz como requisito para a aplicação do referido tratamento neutro a evidenciação do AVJ em subconta contábil vinculada ao ativo ou passivo<sup>33</sup>. A despeito dessa obrigatoriedade, fato é que o direito positivo atual adota o princípio da neutralidade do AVJ para fins de composição do lucro real.

Vale ressaltar que a legislação acima destacada não mencionou que o ganho decorrente do AVJ seria "tributável" quando da realização do ativo ou que a perda decorrente do AVJ seria "dedutível" quando da realização do ativo; isso porque tal regra tem a finalidade de neutralizar os efeitos de tal ajuste e não estabelecer momento no tempo em que o AVJ afetaria o fato gerador do IRPJ. Esse raciocínio é essencial: quando há um ganho por AVJ, o ativo objeto dessa mensuração tem seu valor aumentado na contabilidade e, por assim o ser, aumenta-se, também, o valor de seu custo contábil. Ora, se não houvesse a referida regra de neutralidade, quando o ativo fosse realizado (seja por depreciação, amortização,

32. BIANCO, João Francisco. O conceito de valor justo e seus reflexos tributários. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 174.

33. Sobre interessante estudo que analisa a inconstitucionalidade dessa disposição, confira-se: PIRES, Cristiane. Op. cit., p. 136- 154.

exaustão, alienação ou baixa), haveria redução do lucro líquido para fins contábeis, o que poderia afetar a apuração do lucro real.

Para evitar que o AVJ influencie como elemento redutor do lucro líquido quando da depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa de ativos, estabeleceu-se a regra de que tal valor deverá ser "computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado". Em outras palavras, tal disposição normativa garante que o AVJ, quando da realização do ativo, deva ser neutralizado, posto não ser relevante para fins tributários.

### 3.2 Os efeitos do AVJ na apuração do lucro presumido

De forma muito semelhante à regra relativa ao lucro real, a Lei n. 12.973/2014 acrescentou o § 3º ao art. 25 da Lei n. 9.430/1996 asseverando que "os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados".

Além disso, o referido diploma também incluiu o § 4º ao mesmo artigo acima mencionado para esclarecer que "para fins do disposto no inciso II do *caput*, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil". Essa determinação é importante para a verificação do ganho de capital tributável quando da venda de tais ativos (o ganho de capital é adicionado à base de cálculo na sistemática de apuração do lucro presumido).

Apesar de não ter alterado o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977 para esclarecer que eventuais ajustes a valor justo que sejam reconhecidos como receita não comporiam a receita bruta, é possível concluir que a ausência de regra nesse sentido não implica que tais valores sejam caracterizáveis juridicamente como receita bruta para fins de apuração do lucro presumido. Isso porque receita bruta compreende apenas (i) o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (ii) o preço da prestação de serviços em geral; (iii) o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (iv) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. Além de não poder ser tido como nenhum desses eventos, o AVJ não pode ser classificado juridicamente como ingresso patrimonial novo **definitivo e incondicionado**.

Cumpra salientar que a Lei n. 12.973/2014, em seu art. 16, quando trata da mudança de regime de apuração do lucro presumido para o lucro real, pressupõe que o AVJ não teria sido oferecido à tributação ao longo da metodologia de apuração do lucro presumido. Isso porque estabelece que tal valor, por compor o custo contábil do bem, (i) deverá ser oferecido à tributação quando da mudança

de regime do lucro presumido para o lucro real; (ii) poderá continuar sendo neutro para fins fiscais se o contribuinte o evidenciar em subconta contábil.

Com efeito, a partir da análise da legislação de regência, é possível concluir que as regras tributárias que tratam do AVJ, tanto para fins do lucro real quanto para fins do lucro presumido, preocupam-se em neutralizar seus efeitos, posto ser um ajuste contábil que não se alinha ao conceito constitucional de renda, à sua aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica (fato gerador do IRPJ nos termos do art. 43 do CTN) e ao princípio de realização da renda.

#### 4 A REGRA PREVISTA NO ART. 54 DA LEI N. 9.430/1996 E SUA ADEQUADA INTERPRETAÇÃO

A Lei n. 12.973/2014 alterou o art. 54 da Lei 9.430/1996 dispondo que, independentemente de controle na parte B do livro de apuração do lucro real ("Lalur"), os saldos cuja tributação de IRPJ tiver sido diferida no regime de apuração do lucro real deverão ser oferecidos à tributação quando da alteração de regime para o lucro presumido.

Em outras palavras, a referida mudança apenas exclui a necessidade de controle de saldos diferidos na parte B do Lalur para que determinados valores sejam oferecidos à tributação do IRPJ quando da mudança de regime do lucro real para o lucro presumido. Confirma-se trecho da Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 627, de 11 de novembro de 2013 ("MP n. 627/2013") que, posteriormente, foi convertida na Lei n. 12.973/2014:

18.5. A alteração no art. 54 prevê a tributação dos saldos dos valores diferidos na hipótese de mudança de tributação do lucro real para o lucro presumido, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do art. 8º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (e-Lalur).

A par dessa disposição, a RFB, na tentativa de regulamentá-la, interpretou que as regras previstas na Lei n. 12.973/2014 sobre a neutralização do AVJ seriam normas de **diferimento** da apuração do IRPJ e, por assim o serem, os contribuintes que estivessem na sistemática de apuração do lucro real e tivessem ativos avaliados a valor justo, ao passar a apurar pelo lucro presumido, deveriam adicionar tais valores à apuração do lucro presumido no primeiro ano-calendário em que tivessem alterado o regime. Confirma-se o dispositivo regulamentar atualmente vigente sobre essa interpretação, *in verbis*:

Art. 219. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, correspondentes ao 1º (primeiro) período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Parágrafo único. O disposto no *caput* aplica-se inclusive aos valores controlados por meio de subcontas referentes:

I – às diferenças na adoção inicial dos arts. 1º, 2º e 4º a 71 da Lei nº 12.973, de 2014, de que tratam os arts. 294 a 296; e

II – à avaliação de ativos ou passivos com base no valor justo de que tratam os arts. 97 a 101.

Para que seja possível concluir se o art. 54 da Lei n. 9.430/1996, alterado pela Lei n. 12.973/2014, permite essa interpretação, é preciso verificar o que é **diferimento** para fins tributários e se as regras dispostas nos arts. 13 e 14 da Lei n. 12.973/2014 poderiam ser tidas como normas que viabilizassem tal caracterização.

#### 4.1 O que é diferimento e quais seus efeitos para fins de aplicação do art. 54 da Lei n. 9.430/1996?

O termo "diferimento", quando empregado no direito positivo brasileiro, pode designar diversos fenômenos jurídicos. Quando utilizado para denotar fenômenos jurídicos ocorridos nas legislações que disciplinam impostos plurifásicos e não cumulativos, como o ICMS, seu caráter pode ser de isenção, substituição tributária, ou mera postergação da data prevista para o pagamento do tributo<sup>34</sup>.

Ocorre que, no que se refere à incidência de IRPJ sobre as atividades empresariais, "diferimento" sempre será termo que fará referência à postergação da data em que determinado acréscimo poderá ser objeto do pagamento do tributo. A forma que essa postergação se dá é por meio de um **ajuste** na apuração da base de cálculo do referido imposto que, quando da ocorrência de determinado evento futuro, deverá ser oferecido à tributação e, portanto, implicar pagamento de IRPJ.

Obviamente, o diferimento não poderá ser confundido com uma regra que inviabilize o pagamento do IRPJ, tal como as normas de isenção ou até mesmo de imunidade. O diferimento, para fins de IRPJ, é um instituto jurídico que, mesmo

34. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 764.

quando houver aquisição de disponibilidade jurídica e econômica da renda, permitirá que determinado evento tenha sua tributação postergada. Sobre a relação do diferimento com o fato gerador do tributo, a jurisprudência do STF entende que o "diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não se confunde com a isenção ou imunidade" (ADI n. 2.053/MS, Plenário, Ministro Gilmar Mendes, DJ 17.08.2017).

Portanto, uma premissa há de ser estabelecida para fins de configuração do diferimento: é preciso que haja regra tributária que viabilize a postergação da tributação de *renda* auferida para períodos posteriores, o que nunca ocorrerá **antes** da configuração do fato gerador do IRPJ.

Como exemplo de diferimento seria possível apresentar o instituto da **depreciação acelerada incentivada** ("DAI"): para incentivar determinadas indústrias e atividades, a legislação tributária permite que o contribuinte acelere a depreciação por meio de uma exclusão na apuração do lucro real em determinado período (§ 1º do art. 324 do RIR/2018), sendo que o saldo de tal "benefício" seria escriturado na parte B do Lalur (livro onde se registram os ajustes temporários da apuração do lucro real). A partir do período de apuração em que o bem incentivado fosse integralmente depreciado, o contribuinte deveria adicionar ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real as despesas de depreciação do bem (§ 3º do art. 324 do RIR/2018), fato que também deveria ocorrer caso o bem fosse alienado. Não é possível, portanto, aproveitar-se do custo contábil do bem para fins de apuração do ganho de capital, uma vez que tal valor já teria sido integralmente aproveitado para fins tributários em razão da DAI.

Observe-se que, como regra geral, a depreciação será computada na apuração do lucro real na medida em que for reconhecida na contabilidade (em função da vida útil econômica do bem e conforme o Pronunciamento Contábil n. 27 – Ativo Imobilizado – "CPC 27"), isto é, em período de tempo superior àquele verificável caso fosse utilizada a DAI. Portanto, é possível constatar que a DAI representa uma **postergação** legal da incidência do IRPJ. Há fato gerador que, no entanto, é deslocado a período de tempo futuro por regra específica na legislação tributária.

Observe-se que esse tipo de regra benéfica ao contribuinte, instituída para incentivar determinada atividade, só faz sentido no contexto de apuração pelo lucro real; isso porque a sistemática do lucro presumido não permite deduções na apuração de sua base de cálculo. Portanto, nada mais razoável que o contribuinte, ao alterar seu regime de tributação para o lucro presumido, "perca" tal regime de diferimento.

Não por outro motivo, houve a instituição do art. 54 da Lei n. 9.430/1996. Tal regramento tem um escopo muito específico: evitar que o benefício inicialmente auferido pelo contribuinte seja diferido indefinidamente por passar a calcular o IRPJ em uma sistemática na qual (i) as despesas não influenciam sua base de cálculo; e (ii) o contribuinte não se utiliza da parte B para realizar ajustes na sua apuração.

Com efeito, é possível concluir que o conceito de **diferimento** estabelecido no art. 54 da Lei n. 9.430/1996 pressupõe que:

- (i) o fato gerador do IRPJ já ocorreu. Caso não tenha havido a ocorrência do fato gerador, não terá havido, portanto, diferimento;
- (ii) há regra que posterga a incidência de IRPJ em benefício do contribuinte. Caso não haja regra que postergue a incidência do IRPJ em benefício do contribuinte, não haverá diferimento; e
- (iii) a adição do valor diferido (incentivado) somente se dá porque o contribuinte está, por opção, mudando para um regime cujas regras são incompatíveis com aquelas que preveem ajustes diferidos na parte B do Lalur (ou que não sejam nela registrados, de acordo com a nova redação do dispositivo), fato que, se não fosse implementado, permitiria o diferimento desses saldos de forma indefinida.

## 4.2 A incompatibilidade do art. 219 da IN n. 1.700/2017 com os princípios conformadores do imposto sobre a renda

Conforme destacado anteriormente, a possibilidade de a SRFB exigir IRPJ somente surge caso determinados eventos econômicos ocorram no mundo fenomênico, sendo imprescindível que haja (i) *renda*, na acepção constitucional do termo (acréscimo patrimonial aferível em determinado período de tempo); e (ii) aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica dessa mesma *renda* (caso não esteja disponível e não tenha sido realizada, não haverá, na acepção técnico-jurídica, *renda*).

Em relação à necessidade de que tenha havido **realização** para fins de verificação da aquisição da disponibilidade, cumpre destacar que tal evento somente ocorre quando houver **efetivas transferências de direitos**, isto é, quando houver trocas de mercado reais<sup>35</sup>. Em havendo meras estimativas de ganho reconhecidas no balanço patrimonial de dado contribuinte por exigência eminentemente

---

35. POLIZELLI, Victor Borges. Op. cit., p. 194.

contábil (AVJ) que não impliquem qualquer materialização patrimonial, não se pode permitir a exigência de IRPJ.

Perceba-se que tal racional, já anteriormente apresentado, aplica-se, também, na identificação de **receita bruta**, em sua acepção jurídico-tributária, posto que, independentemente de o contribuinte optar pelo lucro presumido, tal sistemática também deverá respeitar (i) o conceito constitucional de *renda*; (ii) a necessidade jurídica de aquisição de disponibilidade jurídica e econômica de *renda*, para que haja o fato gerador do IRPJ; e (iii) os ingressos patrimoniais definitivos e incondicionados (conceito jurídico de receita para fins tributários).

Com base nessas considerações, é possível concluir que a interpretação da SRFB, consubstanciada no art. 219 da IN n. 1.700/2017, mesmo que fosse possível, o que se admite apenas para fins argumentativos, ainda assim contrariaria o conceito constitucional de *renda* (pressuposto pelo inciso III do art. 153 da CF/1988) e a definição de *renda* prevista no art. 43 do CTN, o que a tornaria eminentemente inconstitucional.

Defensores do art. 219 da IN n. 1.700/2017 poderiam asseverar que, pelo fato de o lucro presumido ser um regime **opcional**, tal interpretação do art. 54 da Lei n. 9.430/1996 não representaria afronta ao conceito constitucional de *renda* e à definição do fato gerador do IRPJ. Em outras palavras, quando o contribuinte optou pela alteração de regime, a tributação do AVJ seria um “efeito colateral” dessa opção.

Apesar de sua força retórica, entendemos que esse argumento parte de uma premissa equivocada, qual seja: qualquer elemento patrimonial poderá compor a base de cálculo do lucro presumido, caso a lei assim disponha. Tal entendimento transformaria a presunção de *renda* em uma ficção jurídica, tornando-se “intensamente incompatível com a realidade dos fatos”<sup>36</sup>, o que jamais poderia ser aceito para fins tributários. Presunção em matéria tributária encontra limites e, para fins de IRPJ, esses limites são: (i) o conceito constitucional de *renda*; (ii) o fato gerador do IRPJ (aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica da *renda*); e (iii) o princípio de realização da *renda*.

---

36. FOLLONI, André. Presunções em matéria de imposto de renda. 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. 141.

### 4.3 Reserva de reavaliação – uma análise comparativa com o AVJ

Apesar de o AVJ ser um instituto jurídico-contábil advindo da incorporação das normas internacionais de contabilidade ao ordenamento societário brasileiro, não é de hoje que o Direito Tributário precisa conferir tratamento jurídico a avaliações patrimoniais. A redação antiga do art. 183 da Lei n. 6.404/1976 (antes da Lei n. 11.638/2007) permitia o “aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações”, desde que, no entanto, tais valores fossem registrados em uma conta de “reserva de reavaliação” no patrimônio líquido e que tais valores não fossem computados como “lucros para efeito de distribuição de dividendos ou participações” antes de ser **realizados**.

De forma bastante semelhante ao que hoje é aplicável ao AVJ, a legislação do IRPJ aplicável à antiga reavaliação de ativos (que deixou de ser permitida no ordenamento jurídico brasileiro a partir da Lei n. 11.638/2007) também era “governada pelo princípio da ‘neutralidade’, o que significa dizer que não deve alterar o montante do imposto, nem para diminuí-lo nem para aumentá-lo”<sup>37</sup>.

O art. 35 do Decreto-lei n. 1.598, com redação dada pelo inciso VI do art. 1º do Decreto-lei n. 1.730, de 17 de dezembro de 1979 (“Decreto-lei n. 1.730/1979”) prevê que a contrapartida do aumento do ativo decorrente de reavaliação não será computada na determinação do lucro real “enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação”.

A referida regra, em seu § 1º, ainda destaca que o valor da reavaliação somente será “computado na determinação do lucro real” (i) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado; ou (ii) em cada período-base, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante (ii.1) alienação, sob qualquer forma; (ii.2) depreciação, amortização ou exaustão; e (ii.3) baixa por perecimento.

Em 2000, para que não restassem dúvidas sobre o momento em que a reserva de reavaliação deveria ser “computada” na determinação do lucro real, o poder legislativo editou a Lei n. 9.959, de 27 de janeiro de 2000 (“Lei n. 9.959/2000”) que, em seu art. 4º, dispôs que a “contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado”.

Qualquer semelhança com a regra de neutralidade aplicável ao AVJ nos termos da Lei n. 12.973/2014 não é mera coincidência: também na reserva de

37. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p. 813.

reavaliação, o legislador ordinário buscou neutralizar quaisquer efeitos que a reserva de reavaliação pudesse implicar na apuração do lucro real. Observe-se novamente que o termo "computado na determinação do lucro real" também ressalta a natureza de neutralização dos efeitos de tal reavaliação quando da consideração de elementos negativos (custo, depreciação, amortização, exaustão e baixa) na apuração do lucro real.

Por entender que a reserva de reavaliação deveria ser oferecida à tributação quando da mudança do regime de apuração do lucro real para o lucro presumido, as autoridades fiscais lavraram autos de infração de IRPJ e CSLL contra diversos contribuintes<sup>38</sup>.

Recentemente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") foi chamada a analisar se a mudança do lucro real para o lucro presumido implicaria necessidade de oferecer o valor da reserva de reavaliação à tributação pelo lucro presumido (Acórdão n. 9101-002.553 – "Caso Wtorre"). O relator do referido caso, o ex-conselheiro Luís Flávio Neto, não deixa dúvidas de que "o saldo mantido em reserva de reavaliação de ativos, por empresa tributada pelo lucro real, não se torna renda disponível em face da simples opção pelo lucro presumido"<sup>39</sup>.

Luís Flávio Neto, ao analisar o ordenamento jurídico nacional, ainda identifica que a reserva de reavaliação somente poderia ser considerada para fins de conformação do fato gerador do IRPJ na sistemática de apuração do lucro presumido quando o saldo do bem reavaliado fosse computado na apuração de ganho de capital, nunca antes. Ademais, no que se refere à configuração de **diferimento** e ao analisar a redação antiga do art. 54 da Lei n. 9.430/1996, o referido ex-conselheiro, de forma acertada, arremata:

O aludido dispositivo é aplicável aos saldos de valores constantes do Lalur cuja tributação tenha sido **diferida**. Entretanto, conforme acima fundamentado, a impossibilidade de tributação da reserva de reavaliação antes de sua realização não decorre de uma norma de "diferimento", de uma vantagem fiscal, mas sim da ausência de materialidade necessária para a incidência de IRPJ e da CSLL.

Assim, como o art. 54 da Lei n. 9.430 (RIR, art. 520) tutela hipótese cuja tributação tenha sido diferida, mas o caso sob julgamento diz respeito à não ocorrência do fato gerador propriamente dita, o seu enunciado prescritivo não tem aplicação.

38. Para fins exemplificativos, confira-se o Processo Administrativo n. 16561.720023/2012-61.

39. Acórdão n. 9101-002.553, de 8 de fevereiro de 2017, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Com efeito, apesar de a reserva de reavaliação e o AVJ não serem os mesmos institutos jurídico-contábeis, há relevante semelhança em suas respectivas naturezas (ambos são mensurações de ativos e representam valores meramente potenciais ainda não realizados), o que demonstra que a interpretação conferida pela SRFB no art. 219 da IN n. 1.700/2017 (i) pressupõe, de forma equivocada, que a não tributação do AVJ seria juridicamente tida como "diferimento"; (ii) ignora todo o ordenamento jurídico (regras de apuração do lucro real e do lucro presumido), cujas normas infirmam qualquer possibilidade de cômputo do AVJ na apuração do IRPJ antes de qualquer realização do ativo.

#### **4.4 A adequada interpretação da regra disposta no art. 54 da Lei n. 9.430/1996**

A partir do exposto, é possível concluir que o entendimento da SRFB consubstanciado no art. 219 da IN n. 1.700/2017 **não** pode ser construído a partir da adequada interpretação do art. 54 da Lei n. 9.430/1996 porque (i) o AVJ não representa **diferimento**, nos termos propostos pelo referido dispositivo; e (ii) tal interpretação ignora todas as regras relativas à neutralização do AVJ no lucro real e no lucro presumido.

Não nos parece que o art. 54 da Lei n. 9.430/1996 tenha o alcance proposto pela SRFB; isso porque tal dispositivo somente é aplicável às situações em que (i) o fato gerador do IRPJ já ocorreu; (ii) existe regra que postergue a incidência do IRPJ em benefício do contribuinte; e (iii) a adição do valor diferido (incentivado) somente se dá porque o contribuinte está, por opção, mudando para um regime cujas regras são incompatíveis com aquelas que preveem ajustes diferidos, fato que, se não fosse implementado, permitiria o diferimento indefinido desses saldos.

Portanto, somente essa interpretação viabilizaria o adequado alcance do art. 54 da Lei n. 9.430/1996, sendo que a tentativa das autoridades fiscais de qualificar o AVJ como "saldo diferido", além de não poder ser aceita pela interpretação da própria norma jurídica, implica inconstitucionalidade do referido dispositivo. Isso porque haveria tributação de grandeza que não poderia ser tida como *renda*, na sua acepção constitucional, bem como permitiria a tributação de um valor que não representaria disponibilidade, o que afronta os princípios da realização e da capacidade contributiva.

Além da adequada interpretação do dispositivo, há, ainda, quatro argumentos adicionais que ratificam a impossibilidade de se tributar o saldo do AVJ existente

no balanço societário quando da simples mudança do regime do lucro real para o lucro presumido.

O primeiro argumento se volta à norma contida no art. 16 da Lei n. 12.973/2014. Tal dispositivo assevera que os valores de AVJ deveriam ser incluídos na base de cálculo do lucro presumido quando houvesse a mudança de regime do lucro presumido para o lucro real (exatamente a mudança contrária daquela que se analisa no presente artigo), **salvo** se o contribuinte evidenciar o saldo do AVJ em subconta contábil, hipótese em que será possível continuar a neutralizar os efeitos do AVJ.

Apesar de o § 1º do art. 16 dispor que a eventual tributação desses ganhos de AVJ poderia "ser diferida", o que, como já defendemos linhas acima, não consideramos ser o caso do AVJ, entendemos que essa regra ratifica a compatibilidade entre o regime de neutralidade do AVJ no lucro presumido com o regime de neutralidade do AVJ previsto no lucro real, conforme já apresentado ao longo deste artigo, não havendo que se falar de nenhuma incompatibilidade sistêmica que justificasse a realização "espontânea" do saldo de AVJ registrado no balanço societário da sociedade que alterou seu regime do lucro real para o lucro presumido.

O segundo argumento, conforme destacado ao longo do artigo, é a necessidade jurídica de que o lucro real e o lucro presumido respeitem o princípio da realização da renda para que haja fato gerador do referido imposto. Não por outro motivo, os regimes tributários do lucro real e do lucro presumido, quando estabelecem o tratamento a ser conferido ao AVJ, vinculam-se à realização do ativo, por meio de depreciação, amortização, exaustão, alienação ou de sua própria baixa. Antes de tais eventos, o AVJ – tanto no lucro real quanto no lucro presumido – é neutro, não sendo possível classificar uma mera alteração de regime como evento de realização (independentemente do regime).

O terceiro argumento que demonstra a improcedência do art. 219 da IN n. 1.700/2017 é o fato de tal entendimento, em algumas situações, implicar dupla tributação. Pense-se no caso de um AVJ de um produto biológico. Tal valor comporá o custo contábil do produto produzido e vendido pela empresa. No entanto, como a empresa é tributada pelo lucro presumido e este lucro "presumido" é determinado a partir da receita bruta, o custo contábil do bem registrado em seu balanço é irrelevante para a determinação da base de cálculo do IRPJ, sendo que o lucro tributável decorre da aplicação de um critério de presunção sobre dada receita bruta. Esse critério de presunção é, exatamente,

o "custo" estimado da atividade empresarial, tanto que há diferentes critérios de presunção a depender da atividade econômica do contribuinte<sup>40</sup>.

Quando, no entanto, pretende-se tributar a parcela do saldo do AVJ que compôs o custo contábil do bem quando da alteração de regime tributário do lucro real para o lucro presumido se está, ao fim e ao cabo, desconsiderando que tal valor seria oferecido à tributação, pela sistemática do lucro presumido, de acordo com a aplicação do critério de presunção.

Não há dúvidas de que o custo do bem está contido na receita bruta auferida e que serviu de base para a tributação do ganho, sendo que, quando o art. 219 da IN n. 1.700/2017 pretende oferecer o saldo de AVJ à tributação quando da alteração de regime do lucro real para o lucro presumido, há uma dupla tributação de grandezas equivalentes, mesmo que, no caso do lucro presumido, tal grandeza seja aferível com base em um critério de presunção.

Por fim, o quarto argumento que desvela a incompatibilidade entre o art. 219 da IN n. 1.700/2017 e o regime de tributação pelo lucro presumido é o fato de os contribuintes, ao optarem por essa sistemática de apuração, poderem escolher o "regime de caixa" (§ 2º do art. 587 do RIR/2018). Apesar de tal opção por "caixa" afetar, em tese, o regime de reconhecimento da receita para fins do lucro presumido, seria possível defender que tal regime seria aplicável a todos os elementos que compõem a base de cálculo do lucro presumido, sendo que, por não representar ingresso de recursos efetivos ("caixa"), o AVJ não poderia ser oferecido à tributação, especialmente quando o contribuinte optasse pelo regime de "caixa" do lucro presumido.

## 5 CONCLUSÕES

A CF/1988, ao atribuir competência à União Federal para instituir o IRPJ, pressupõe que *renda* é tida como acréscimo patrimonial, pertencente a determinada pessoa (física ou jurídica) em dado período de tempo. Não havendo acréscimo patrimonial, não há competência para se exigir IRPJ.

O fato gerador do IRPJ, definido no âmbito do art. 43 do CTN, é a aquisição de disponibilidade jurídica e econômica da renda, sendo que a disponibilidade somente é adquirida quando a renda é realizada, isto é, quando há trocas patrimoniais reais.

O conceito constitucional de renda e a definição do fato gerador do referido imposto pelo CTN são limites aplicáveis tanto na apuração do lucro real quanto

---

40. Tais critérios de presunção estão elencados no art. 15 da Lei n. 9.249/1995.

na apuração do lucro presumido, independentemente do fato de o último ser uma presunção legal opcional por parte do contribuinte.

Em razão da configuração constitucional e da legislação complementar, o legislador ordinário, ao estabelecer normas que endereçassem os efeitos do AVJ para fins tributários, acertadamente positivou a neutralidade desse ajuste na apuração pelo lucro real (arts. 13 e 14 da Lei n. 12.973/2014) e pelo lucro presumido (§§ 3º e 4º do art. 25 da Lei n. 9.430/1996).

Além de trazer normas que neutralizam os efeitos do AVJ no lucro real e no lucro presumido, a Lei n. 12.973/2014 alterou a redação do art. 54 da Lei n. 9.430/1996 para incluir o trecho "independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do *caput* do art. 8º do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977" à redação anterior. Tal fato permitiu que as autoridades fiscais adotassem a interpretação (art. 219 da IN n. 1.700/2017) de que, quando o contribuinte alterasse sua sistemática de tributação do lucro real para o lucro presumido, haveria a necessidade de oferecer o saldo do AVJ registrado em sua contabilidade à tributação pelo IRPJ no primeiro período de apuração pós-mudança.

No entanto, o referido entendimento extrapola os contornos da adequada interpretação do art. 54 da Lei n. 9.430/1996; isso porque o conceito de **diferimento** estabelecido na Lei n. 9.430/1996 pressupõe que (i) o fato gerador do IRPJ já ocorreu; (ii) existe regra que postergue a incidência do IRPJ em benefício do contribuinte; e (iii) a adição do valor diferido (incentivado) somente se dá porque o contribuinte está, por opção, mudando para um regime cujas regras são incompatíveis com aquelas que preveem ajustes diferidos, fato que, se não fosse implementado, permitiria o diferimento indefinido desses saldos.

A não tributação do AVJ não pode ser tida como **diferimento** porque (i) quando do seu reconhecimento, ainda não houve fato gerador do IRPJ; (ii) as regras que existem no ordenamento jurídico não postergam a incidência do IRPJ, mas simplesmente conformam a materialidade do referido imposto à realidade contábil do contribuinte (não há qualquer benefício ao contribuinte); e (iii) não há qualquer incompatibilidade entre as regras tributárias que tratam do AVJ no lucro real e no lucro presumido – muito pelo contrário, tais regras estão totalmente alinhadas.

Portanto, a interpretação apresentada pela SRFB não pode ser construída a partir do art. 54 da Lei n. 9.430/1996 porque (i) o AVJ não representa **diferimento**, nos termos propostos pelo referido dispositivo; e (ii) tal interpretação ignora todas as regras relativas à neutralização do AVJ no lucro real e no lucro presumido.

O instituto jurídico da "reavaliação", existente no ordenamento jurídico-contábil antes da Lei n. 11.638/2007, guarda semelhanças relevantes com o AVJ para fins tributários, sendo que os precedentes administrativos (por exemplo, Caso Wtorre) que entendem que a mera mudança do lucro real para o lucro presumido não representaria realização do ativo e fato gerador do IRPJ podem ser um indicativo de que a interpretação apresentada neste artigo é a mais correta.

Ademais, além do racional acima exposto, há outros argumentos que demonstram a impropriedade do art. 219 da IN n. 1.700/2017, quais sejam: (i) a regra de neutralidade do AVJ quando da mudança do lucro presumido para o lucro real (art. 16 da Lei n. 12.973/2014) ratifica que não há incompatibilidade de tratamento do AVJ em ambos os regimes (faltaria, portanto, fundamento para justificar a "realização" de saldos diferidos); (ii) não é possível, sob qualquer perspectiva em que se analise a questão, interpretar que a mudança de regime do lucro real para o lucro presumido seria uma hipótese de realização de tal "acréscimo", fato que afronta o princípio da *realização*; (iii) para algumas situações (AVJ de estoques), tal tributação implicaria duplo efeito; e, por fim, (iv) é possível que o contribuinte adote a sistemática do "regime de caixa" no lucro presumido, o que implicaria mais uma inconsistência na exigência de tributação do AVJ quando da simples alteração de regime.

Com efeito, somente a interpretação proposta no presente artigo viabilizaria o adequado alcance do art. 54 da Lei n. 9.430/1996, sendo que a tentativa das autoridades fiscais de qualificar o AVJ como "saldo diferido", além de não poder ser aceita pela interpretação da própria norma jurídica, implica inconstitucionalidade do referido dispositivo; isso porque haveria tributação de grandeza que não poderia ser tida como *renda*, na sua acepção constitucional, bem como permitiria a tributação de um valor que não representaria disponibilidade, o que afronta os princípios da realização e da capacidade contributiva.

## 6 REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BIFANO, Elidie Palma; COVIELLO FILHO, Paulo. Os efeitos da avaliação a valor justo de ativos e passivos na apuração do ITCMD devido no Estado de São Paulo sobre a transmissão de participações societárias. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, ano 37, n. 42, 2019.

BROEDEL, Alexandro Lopes; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário**: teoria e prática. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda**: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

\_\_\_\_\_. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6.

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

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

PIRES, Cristiane. Descumprimento de obrigação tributária e dever instrumental: o caso do dever de controle de subcontas contábeis na Lei n. 12.973/2014 e a incidência do IRPJ. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, ano 36, n. 40, 2018.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins de IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. (Série Doutrina Tributária, v. 7).

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

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.

