

## ARRENDAMENTO (E FIGURAS AFINS)

### COMENTÁRIOS TRIBUTÁRIOS AO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 06 (R2)

Edison Carlos Fernandes

Advogado. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor da Escola de Direito de São Paulo (FGV Direito SP) e do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 IFRS 16: transparência jurídica 3 CPC 06 (R2): tratamento tributário 3.1 Legislação tributária e normas contábeis 3.2 Fundamentos da Lei n. 12.973, de 2014 3.3 Tratamento tributário das cláusulas de "arrendamento" 4 Referências.

RESUMO: Este trabalho traz comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), que trata de arrendamento.

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

## 1 INTRODUÇÃO

Em determinado momento na evolução científica das humanidades, o Direito (ciências jurídicas) e a Contabilidade (ciências contábeis) se distanciaram e acabaram por seguir caminhos bastante distintos. Em tempo relativamente recente, o desenvolvimento dos padrões e das práticas contábeis (e, no Brasil, normas contábeis), ocorrido em escala internacional, reaproximou esses dois campos do conhecimento. A expansão dos *International Financial Reporting Standards* (IFRS) para países de tradição romano-germânica (*civil law*) contribuiu para uma redefinição tanto do Direito quanto da própria Contabilidade. Essa proximidade tem ficado cada vez mais clara, inclusive expressa, nos últimos padrões contábeis (IFRS) que têm sido estabelecidos em Londres.

O IFRS 16 – *Lease*, internalizado no Brasil por meio do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 06 (R2), seguindo essa tendência de aproximação com o Direito, determina expressamente o que deve ser considerado, conforme a redação do item 2 do referido pronunciamento, a seguir reproduzida:

A entidade deve considerar os termos e as condições de contratos e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar este pronunciamento. A entidade deve aplicar este pronunciamento de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.

No caso especificamente do IFRS 16 (CPC 06 [R2]), a avaliação dos estritos termos do contrato é ainda mais relevante, haja vista que o nome de identificação da norma contábil – “arrendamento”, em português – não representa integralmente o seu âmbito de aplicação. Como se verá adiante, há diversos contratos que estão submetidos a essa norma contábil e que se diferenciam do contrato de arrendamento propriamente dito – o que não é novidade para a interpretação da norma jurídica, haja vista que “nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem” (art. 112 do Código Civil). Nesse sentido e por meio desse dispositivo da lei civil, Contabilidade e Direito convergem para a primazia da essência sobre a forma (ou *nomen iuris*).

Como consequência, temos que a evidenciação dos contratos que contenham elemento de arrendamento na conotação contábil produz significativos impactos jurídicos, cujos principais serão comentados neste texto.

## 2 IFRS 16: TRANSPARÊNCIA JURÍDICA

De acordo com os fundamentos e os princípios da Contabilidade, as demonstrações financeiras têm o objetivo de fornecer informações acerca das empresas que sejam úteis para a tomada de decisão de seus investidores e credores, existentes ou potenciais. Essas decisões envolvem firmar contratos de compra e venda, de prestação de serviços, de cessão de direitos, de trabalho ou de terceirização, de empréstimos e financiamentos, além de parcerias ou participações societárias. Portanto, a decisão a ser tomada é de conteúdo econômico-financeiro, mas é também claramente de conteúdo jurídico. A empresa e seus contratantes devem decidir se realizarão determinada operação mercantil, mas, da mesma forma, como o contrato será formalizado.

Por consequência, a transparência que se espera da Contabilidade é também transparência jurídica. Na avaliação da operação mercantil a ser desenvolvida, deve-se considerar a conhecida relação risco-retorno, ou seja, a responsabilidade de cada contratante, por um lado, e a remuneração de cada um deles, por outro – uma relação indubitavelmente sinalagmática. Essa avaliação considera o impacto do contrato no complexo de relações jurídicas do contratante dotadas de valor econômico (art. 91 do Código Civil), ou seja, no patrimônio da empresa. Pelo viés do Direito, o patrimônio da empresa é o conjunto dos contratos em que a empresa figura como devedora ou como credora; na verdade, é a diferença entre o que a empresa tem a receber (reconhecimento de devedores) e a pagar (reconhecimento de credores). Pelo viés da Contabilidade, esse patrimônio, denominado de patrimônio líquido, é a diferença entre ativos e passivos. Mudam-se os nomes, mas mantêm-se os conteúdos.

O IFRS 16 (CPC 06 [R2]) enquadra-se nesse contexto: devemos ter em mente que o principal objetivo dessa norma contábil é evidenciar a dívida de longo prazo da empresa. Com isso, espera-se que o patrimônio da empresa, demonstrado no balanço patrimonial, divulgue melhores informações sobre a sua solvência (capacidade de pagamento das dívidas), a sua liquidez (capacidade de pagar as dívidas no prazo acertado) e, da mesma forma, a sua capacidade de geração de caixa (recursos financeiros para adimplir seus compromissos). Por isso, a aplicação do IFRS 16 (CPC 06 [R2]) não pode ficar restrita ao seu *nomen iuris*, qual seja, “arrendamento”, mas abranger todos os contratos que de alguma forma estabelecem uma dívida de longo prazo.

#### *a) Identificação do contrato*

Considerando a abrangência do IFRS 16 (CPC 06 [R2]), o primeiro e principal ponto a ser analisado é a identificação do contrato, no sentido de determinar se há assunção de dívida por parte da empresa. Sobre essa identificação, o item 9 do CPC 06 (R2) está assim redigido:

Na celebração de contrato, a entidade deve avaliar se o contrato é, ou contém, um arrendamento. O contrato é, ou contém, um arrendamento se ele transmite o direito de controlar o uso de ativo identificado por um período de tempo em troca de contraprestação.

Desse dispositivo juscontábil extraem-se os elementos do que deve ser entendido como “arrendamento”:

- a) transmissão do direito de controlar o uso de um ativo;
- b) prazo determinado;
- c) mediante remuneração (contraprestação).

Nota-se uma estreita semelhança com o contrato de locação de coisas previsto expressamente no art. 565 do Código Civil: "Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição". Porém, o que a norma juscontábil considera "arrendamento" não se limita a esse tipo contratual. Além da locação de longo prazo, outros contratos podem conter elemento de dívida, como, por exemplo:

**Prestação de serviço:** contrato de transporte de produtos especiais, que requer um meio de transporte (caminhão ou contêiner) particularmente desenhado para tais produtos, de forma a vincular os contratantes por um longo período (três, cinco ou mais anos);

**Cessão de direito:** contrato de cessão de direito de uso de fibras óticas, permitindo que o cessionário determine a forma de utilização, também por um longo período;

**Fornecimento de produtos:** contrato que é configurado para ser de fornecimento de produto (compra e venda) a prazo, mas que prevê significativo incentivo para a rescisão do cliente com expressa obrigação de recompra do produto pelo fornecedor.

Portanto, a norma juscontábil do "arrendamento" será aplicada sempre que uma dívida de longo prazo for identificada no contrato, seja ele de arrendamento ou não.

#### *b) Impacto no patrimônio da empresa*

Para facilitar a compreensão dos impactos jurídicos do IFRS 16 (CPC 06 [R2]), vamos comparar a sua forma de evidenciação do contrato de arrendamento e afins com os contratos de locação e de prestação de serviço simples (sem elemento de "arrendamento"), que são praticamente iguais.

Na locação e na prestação de serviço simples, a escrituração contábil é da seguinte forma:

<p>ATIVO Caixa/Bancos</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"><i>Saldo inicial</i></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> </tr> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px; text-align: right;">250 (2)</td> </tr> </table>	<i>Saldo inicial</i>			250 (2)	<p>PASSIVO Locação/prestação de serviço</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px; text-align: right;">250 (1)</td> </tr> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px; text-align: left;">(2) 250</td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> </table>		250 (1)	(2) 250	
<i>Saldo inicial</i>									
	250 (2)								
	250 (1)								
(2) 250									
<p>RESULTADO Despesa</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px; text-align: left;">(1) 250</td> </tr> </table>			(1) 250						
	(1) 250								

(1) Reconhecimento do aluguel ou do serviço prestado.

(2) Pagamento do aluguel ou do serviço prestado.

Diferentemente, quando se tratar de um contrato de "arrendamento" ou houver elemento de "arrendamento" no contrato, nos termos da norma juscontábil, uma dívida de longo prazo deverá ser reconhecida no momento da celebração desse contrato.

Para exemplificar, vamos considerar as seguintes informações do contrato analisado:

- Valor total do contrato: R\$ 1.000.000,00
- Valor dos juros previstos: R\$ 250.000,00
- Prazo do contrato: 5 anos.

Para esse contrato, na empresa arrendatária, a escrituração contábil – e, por decorrência, o seu impacto no patrimônio da empresa – será como segue:

<p>ATIVO Caixa/Bancos</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"><i>Saldo inicial</i></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> </tr> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> </tr> </table>	<i>Saldo inicial</i>				<p>PASSIVO "Arrendamento"</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px; text-align: right;">1.000 (1)</td> </tr> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> </table>		1.000 (1)		
<i>Saldo inicial</i>									
	1.000 (1)								
<p>ATIVO Direito de uso do ativo</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px; text-align: left;">(1) 750</td> </tr> </table>		(1) 750	<p>PASSIVO Juros a apropriar</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px; text-align: left;">(1) 250</td> </tr> </table>		(1) 250				
	(1) 750								
	(1) 250								

No fim do primeiro ano, teremos:

<p>ATIVO Caixa/Bancos</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-top: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"><i>Saldo inicial</i></td> <td style="width: 50%; padding: 5px;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px; text-align: right;">200 (4)</td> </tr> </table>	<i>Saldo inicial</i>			200 (4)	<p>PASSIVO "Arrendamento"</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-top: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px; text-align: right;">1.000 (1)</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px; text-align: left;">(4) 200</td> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> </tr> </table>		1.000 (1)	(4) 200	
<i>Saldo inicial</i>									
	200 (4)								
	1.000 (1)								
(4) 200									
<p>ATIVO Direito de uso do ativo</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-top: 1px solid black; padding: 5px; text-align: right;">(1) 750</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;"></td> </tr> </table>	(1) 750		<p>PASSIVO Juros a apropriar</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-top: 1px solid black; padding: 5px; text-align: right;">(1) 250</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;"></td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px; text-align: right;">50 (3)</td> </tr> </table>	(1) 250			50 (3)		
(1) 750									
(1) 250									
	50 (3)								
<p>ATIVO Amortização do direito de uso do ativo</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-top: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="width: 50%; padding: 5px; text-align: right;">150 (2)</td> </tr> </table>		150 (2)							
	150 (2)								
	<p>RESULTADO Despesa de amortização</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-top: 1px solid black; padding: 5px; text-align: right;">(2) 150</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;"></td> </tr> </table>	(2) 150							
(2) 150									
	<p>RESULTADO Despesa financeira</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-top: 1px solid black; padding: 5px; text-align: right;">(3) 50</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;"></td> </tr> </table>	(3) 50							
(3) 50									

Como se vê, o impacto do IFRS 16 (CPC 06 [R2]) no patrimônio da empresa pode ser assim resumido:

**Balanco patrimonial:** reconhecimento do ativo relativo ao direito de uso e do passivo de "arrendamento" (parte no curto prazo e parte no longo prazo).  
**Demonstração do resultado do exercício:** substituição da despesa operacional de locação ou prestação de serviço por despesa de amortização do direito de uso e despesa financeira, já que todo contrato de longo prazo possui uma parcela de juros, ainda que de maneira embutida.

Tendo em vista a identidade entre o patrimônio contábil e o patrimônio jurídico da empresa, a escrituração contábil do contrato de "arrendamento", à luz do IFRS 16 (CPC 06 [R2]), inevitavelmente traz impactos jurídicos, como se verá nos próximos tópicos.

### **3 CPC 06 (R2): TRATAMENTO TRIBUTÁRIO**

Antes de apresentar o tratamento tributário dos contratos que contêm elementos de "arrendamento", disciplinado pelo IFRS 16 (CPC 06 [R2]), convém que seja feita uma breve exposição sobre a relação entre contabilidade e tributação, com especial atenção para a Lei n. 12.973, de 2014.

#### **3.1 Legislação tributária e normas contábeis**

A tributação está sustentada por dois alicerces, a saber:

- (i) a legislação tributária é formada por normas jurídicas de superposição, o que significa que a lei tributária não se destina a disciplinar normas de conduta (permitido, proibido e obrigatório), mas, tão somente, a estabelecer o quanto da riqueza gerada pela iniciativa privada será transferido para os cofres públicos (conforme determina o art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN);
- (ii) as normas tributárias são eminentemente legais, isto é, dependem da lei formalmente aprovada (nos termos do art. 109 do Código Tributário Nacional – CTN).

De maneira direta, por seus fundamentos, a tributação depende da aplicação da lei à atividade econômica efetivamente desenvolvida pelos contribuintes (fato gerador). E essa atividade econômica deve, preliminarmente, ser disciplinada pelo Direito Privado. Portanto, o tributo depende da natureza jurídica da atividade econômica realizada pelas empresas.

Nesse sentido, o Direito Contábil serve a dois propósitos, no que diz respeito à tributação, conforme segue:

- a) contribuir para a transparência da natureza econômica da operação ou da transação realizada pela empresa;
- b) mensurar a riqueza que está sujeita à tributação.

Em conclusão, o IFRS 16 (CPC 06 [R2]), por um lado, contribui para a identificação dos contratos que possuem cláusulas de "arrendamento" e, por outro, determina a riqueza envolvida nesses contratos, especialmente, naquilo que impacta o caixa e o resultado da empresa.

### 3.2 Fundamentos da Lei n. 12.973, de 2014

Publicada para extinguir o Regime Tributário de Transição (RTT), a Lei n. 12.973, de 2014, substituiu a neutralidade desse período pelo princípio da realização, como forma de integração entre o marco regulatório do Direito Contábil brasileiro (IFRS/CPC) e a legislação tributária federal. Dessa forma, as empresas não têm mais a necessidade de "estornar" os lançamentos contábeis efetuados à luz dos IFRS/CPC, mas, quando expressamente determinado pela legislação, atribuir efeitos tributários somente quando da realização das operações e das transações.

Por realização deve ser entendida a confirmação do valor da operação por uma transação de mercado, quer dizer, efetivada entre partes independentes e sem pressão externa. Com isso, pode-se concluir que o princípio da realização está ligado à etapa contábil da mensuração, e não à do reconhecimento. Em outras palavras, a realização não se relaciona ao regime de competência (ou ao regime de caixa), e sim à certeza do valor do ativo, passivo, receita ou despesa – à sua exequibilidade.

A Lei n. 12.973, de 2014, regulamentou desta forma os contratos de *leasing* (arrendamento financeiro): o valor a ser deduzido dos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL) e a ser considerado pelas contribuições sobre a receita (PIS/Cofins) deve ser aquele da parcela paga em razão desse contrato, pois há objetividade, há certeza nesse valor. Em contrapartida, os valores decorrentes do reconhecimento dos juros (despesa financeira) e do ativo (despesa de depreciação) devem ser adicionados na apuração do lucro real. Trata-se da adoção do princípio da realização.

### 3.3 Tratamento tributário das cláusulas de "arrendamento"

A entrada em vigor do IFRS 16 (CPC 06 [R2]) é – obviamente – posterior à publicação da Lei n. 12.973, de 2014. Por esse motivo, em princípio, essa norma juscontábil não teria efeito tributário, porque "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" (art. 58 da Lei n. 12.973, de 2014). Nesse sentido, foi publicada a Instrução Normativa (IN) RFB n. 1.889, de 6 de maio de 2019.

Antecipando a mudança na disciplina juscontábil dos contratos que contêm elementos de "arrendamento", a legislação tributária estabeleceu, expressamente, que as normas tributárias atinentes ao *leasing* (arrendamento financeiro) se aplicam "aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial" (art. 49 da Lei n. 12.973, de 2014).

Por seu turno, a mencionada IN RFB n. 1.889, assim reconhece:

Da Pessoa Jurídica que Adota os Novos Critérios Contábeis

4. A pessoa jurídica que adotar os procedimentos contábeis mencionados nos itens 1 e 2 deverá efetuar os ajustes descritos neste Anexo.

Da Pessoa Jurídica Arrendatária – Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real

5. A pessoa jurídica de que trata o item 4 arrendatária de contrato de arrendamento mercantil e tributada pelo lucro real deverá adicionar ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs os incentivos de arrendamento de que tratam a letra "b" do item 24 e a letra "a" do item 27 do CPC 06 nos períodos de apuração em que forem recebidos, na hipótese em que o valor da contraprestação excluída conforme o inciso I do item 6 não tenha sido reduzido pelo valor do referido incentivo.

6. A pessoa jurídica de que trata o item 5 poderá excluir do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs:

I – as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato que não tenham sido reconhecidas como despesas;

II – os custos diretos iniciais incorridos que façam parte do custo do ativo de direito de uso conforme disposto na letra "c" do item 24 do CPC 06; e

III – os custos incorridos na desmontagem e remoção do ativo que façam parte do custo do ativo de direito de uso conforme disposto na letra "d" do item 24 do CPC 06.

7. Consideram-se contraprestações creditadas, nos termos do inciso I do item 6, as contraprestações vencidas.

8. A pessoa jurídica de que trata o item 5 deverá neutralizar os efeitos no resultado ou no custo de produção de bens ou serviços que sejam decorrentes dos ativos de direito de uso e dos passivos de arrendamento conforme os itens 9 a 11, a seguir.

9. No caso dos ativos de direito de uso:

I – devem ser adicionadas ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs todas as despesas e custos deles decorrentes, tais como:

a) depreciações (item 31 do CPC 06);

b) perdas por redução ao valor recuperável (item 33 do CPC 06);

c) outras realizações do ativo, tais como alienação ou baixa, mesmo após eventual reclassificação contábil; e

d) perdas na avaliação com base no valor justo (item 34 do CPC 06);

II – podem ser excluídos do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs os ganhos na avaliação com base no valor justo (item 34 do CPC 06) e as reversões das perdas por redução ao valor recuperável (item 33 do CPC 06).

De maneira resumida, a pessoa jurídica deverá proceder aos seguintes ajustes na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL:

- adição da despesa financeira;
- adição da despesa referente à amortização do direito de uso;
- exclusão da parcela paga.

Por se tratar de ajustes temporários, eles deverão ser controlados na parte B do Lalur e ser base para o cálculo dos tributos sobre o lucro futuros (diferidos).

Em conclusão, o princípio da realização também deve ser observado em todos os contratos regulamentados pelo IFRS 16 (CPC 06 [R2]), o que implica o tratamento tributário resumido anteriormente. Como, aliás, não poderia deixar de ser.

#### 4 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4728.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4728.htm)>. Acesso em: 29 out. 2021.

\_\_\_\_\_. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2014. 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: 29 out. 2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC n. 06, de 6 de outubro de 2017. Brasília, DF. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/533\\_CPC\\_06\\_R2\\_rev%2018.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/533_CPC_06_R2_rev%2018.pdf)>. Acesso em: 29 out. 2021.