

DO RECONHECIMENTO CONTÁBIL E DA TRIBUTAÇÃO DO ATIVO CONTINGENTE RELACIONADO À EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS – ANÁLISE DAS OPERAÇÕES FINANCEIRAS DE VENDA DOS CRÉDITOS

Alexandre Evaristo Pinto

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário na Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (USP). Coordenador do MBA em IFRS da FIPECAFI. Professor no Curso de Pós-graduação em Direito Tributário do IBDT. Conselheiro Julgador do CARF, do TIT e do CMT.

Antoninho Marmo Trevisan

Contador. Auditor e consultor de empresas desde 1970. Fundador da Trevisan Escola de Negócios. Ex-Membro do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República. Membro do Conselho Superior de Economia (COSEC) da Fiesp. Membro do Conselho Superior do Movimento Brasil Competitivo (MBC). Membro do Conselho de Altos Estudos de Finanças e Tributação (CAEFT) da Associação Comercial de São Paulo. Membro do Conselho Consultivo da Associação Brasileira de Analistas de Mercado de Capitais (APIMEC). Membro nato do Conselho Consultivo da Associação Comercial de São Paulo. Membro nato do Conselho da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC). Membro da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (ABCC). Membro da Academia Paulista de Contabilidade (APC). Membro do Comitê Estratégico do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Rodrigo de Freitas

Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Professor no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBDT. Conselheiro Julgador do CMT. Advogado em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Da Contabilidade e o registro das transações econômicas 3 Da convergência das normas contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais (IFRS) e do reconhecimento de ativos 4 Das operações financeiras de venda do crédito decorrentes de ações judiciais antes do trânsito em julgado 5 Registro contábil na hipótese em que não há alienação do crédito decorrente do processo judicial 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo examinar o tratamento contábil e tributário dos créditos tributários decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Para tanto, os autores analisam as normas contábeis relativas ao reconhecimento de ativos, bem como as normas tributárias acerca da tributação de receitas ou recuperação de despesas.

PALAVRAS-CHAVE: Exclusão do ICMS. Base de cálculo do PIS e da COFINS. Ativo contingente.

1 INTRODUÇÃO

Com o julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em 15 de março de 2017, surgiram dúvidas nos contribuintes acerca dos reflexos nas demonstrações financeiras das ações judiciais que versavam sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.

As informações de natureza econômica, financeira e patrimonial de uma entidade são os produtos da Contabilidade, de forma que se faz necessário analisar as normas contábeis vigentes para reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos decorrentes das ações judiciais.

No caso em tela, verifica-se que um grande número de empresas passou a vender os direitos de ativos judiciais derivados de tal tese.

Como consequência de tais transações, o presente artigo tem por finalidade a análise dos aspectos contábeis e tributários de tal alienação.

Para tanto, será feita análise da função de registro de transações econômicas pela Contabilidade, assim como as regras de reconhecimento de ativos nos termos das normas contábeis vigentes, que se lastrearam nas normas contábeis internacionais.

Após a análise de potenciais estruturas de venda dos direitos decorrentes de ativos judiciais, passar-se-á ao estudo dos registros contábeis e aspectos tributários decorrentes.

2 DA CONTABILIDADE E O REGISTRO DAS TRANSAÇÕES ECONÔMICAS

Nos termos da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), "o objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em

instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito¹.

Em outras palavras, a partir da análise da norma contábil supramencionada, é possível dizer que a Contabilidade tem por objetivo o fornecimento de informações econômico-financeiras úteis de uma determinada entidade para diferentes usuários, dentre os quais se destacam os investidores e os credores.

Tal visão funcional da Contabilidade já era destacada pela doutrina contábil, de modo que Robert Anthony, saudoso professor de Contabilidade de Harvard, lecionava que a contabilidade é um sistema para registrar e sumarizar os fatos de uma empresa, sendo que, como em qualquer medição, um dado contábil é uma aproximação, e não uma informação precisamente exata².

Em igual sentido, Alexsandro Broedel Lopes salienta que a geração de informações econômicas e financeiras para os diversos usuários da contabilidade deve ser o principal objetivo da contabilidade³.

O foco na geração de informações também é o fator preponderante na definição de contabilidade trazida por Niswonger e Fess, ela é um processo que consiste em identificar, medir e comunicar a informação econômica para permitir julgamentos e decisões bem fundamentadas pelos usuários da informação⁴.

Aqui se faz fundamental salientar que a Contabilidade não faz uma transcrição literal da realidade econômica, mas sim pode ser caracterizada por um processo no qual há diversos juízos de valor a serem tomados pelo preparador das demonstrações contábeis para que a realidade econômica seja interpretada e transmitida de forma aproximada por meio da contabilidade.

Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins destacam que o processo contábil é caracterizado por três diferentes fases: reconhecimento, mensuração e evidenciação⁵.

A etapa do reconhecimento abrange o processo de classificação da ação de natureza econômica. Para que tal etapa seja realizada é preciso que haja definições acerca da natureza das transações econômicas representadas pela contabilidade. Assim, o preparador das demonstrações financeiras irá analisar à luz

1. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Disponível em: <www.cpc.org.br>.

2. ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**: introdução à Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1972. p. 23.

3. LOPES, Alexsandro Broedel. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Thomson, 2002. p. 11-16.

4. NISWONGER, Clifford Rollin, FESS, Philip E. **Princípios de contabilidade**. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1980. v. 1, p. 3.

5. LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005. p. 50-52.

das normas contábeis vigentes em seu país se determinada transação econômica é reconhecível contabilmente ou não. A título de exemplo, as normas contábeis brasileiras vedam o reconhecimento do capital humano, de forma que ainda que o capital humano seja o principal "ativo econômico" em termos de produção de receitas para uma sociedade cuja atividade principal seja a prestação de serviços, tal "ativo" não é reconhecível na contabilidade.

A etapa da mensuração abrange a quantificação da ação econômica, de modo que o preparador das demonstrações financeiras irá analisar por quanto determinada transação econômica será registrada e/ou evidenciada. Como ilustração, note-se que as normas contábeis brasileiras já permitiram a mensuração dos efeitos da correção monetária em ativos imobilizados, embora atualmente o registro de tais efeitos não seja mais permitido.

Por fim, a etapa da evidenciação envolve a ação de demonstrar para os usuários externos à organização o processo de reconhecimento e mensuração realizado. Há casos de transações que não são reconhecidas na contabilidade, mas ainda assim devem ser evidenciadas nas demonstrações financeiras, como o caso de passivos contingentes cuja chance de perda seja possível, que são evidenciados apenas em notas explicativas.

Em suma, o processo contábil permite que haja interpretação do preparador das demonstrações financeiras em suas três etapas, possuindo um maior ou menor grau de subjetividade a depender da norma contábil específica para cada tipo de transação econômica.

Nesse contexto, Edmar Oliveira Andrade Filho acentua que: "o registro é um típico ato de interpretação com duas vertentes: a interpretação da norma de qualificação do fato e a interpretação da consistência do fato em si para que o mesmo seja confrontado com as normas aplicáveis. Em qualquer caso, a interpretação é um processo guiado por normas jurídicas e, deste modo, todo registro contábil pode ser qualificado como um procedimento juridicamente qualificado"⁶.

3 DA CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS (IFRS) E DO RECONHECIMENTO DE ATIVOS

As normas contábeis brasileiras têm passado pelo processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade (*International Financial Report Standards* – IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Embora

6. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **O direito contábil e a disciplina jurídica das demonstrações financeiras**. São Paulo: Prognose, 2010. p. 33.

o processo de convergência de normas contábeis tenha se iniciado há décadas, ele foi acelerado a partir da edição da Lei n. 11.638/2007, que trouxe alterações ao capítulo que dispõe sobre demonstrações financeiras da Lei n. 6.404/1976, e que tinha por objetivo promover o processo de convergência e uniformização das regras contábeis brasileiras com as normas e princípios contábeis internacionais.

Além das alterações contábeis instituídas por lei, com base em delegação de competência conferida pelo § 3º do artigo 177 da Lei n. 6.404/1976, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), dentre outros órgãos, também passaram a expedir normas alterando métodos e critérios contábeis, em geral, por meio de Resoluções, Deliberações, além de outros atos normativos, que aprovam manifestações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

O CPC foi criado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n. 1.055/2005, é composto por uma série de entidades, dentre as quais a ABRASCA, a BOVESPA, o CFC, o IBRACON e a FIPECAFI, e tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

Com base no "The Conceptual Framework for Financial Reporting (IASB – BV 2011 Blue Book)", emitido pelo IASB, o CPC editou a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, na qual estão as bases conceituais das práticas contábeis atualmente adotadas no Brasil.

A partir da leitura do item 4.4 da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, verifica-se quais são os conceitos gerais de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. Segundo a referida norma contábil, "ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade"⁷; "passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos"⁸; e "patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos"⁹.

7. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Disponível em: <www.cpc.org.br>.
8. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Disponível em: <www.cpc.org.br>.
9. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Disponível em: <www.cpc.org.br>.

No tocante ao ativo, é importante salientar que se trata de um recurso controlado pela entidade, de modo que não está necessariamente vinculado a uma relação de propriedade, mas sim a controle. Ademais, este recurso controlado deve ser resultado de eventos passados, o que implica o não reconhecimento de potenciais ativos resultantes de eventos futuros. Por fim, espera-se que fluam benefícios econômicos para a entidade do ativo, ou seja, o ativo tem que gerar benefícios econômicos seja por seu uso ou por sua venda.

No caso de ações judiciais discutindo tributos, não resta dúvida de que se trata de um recurso controlado pela entidade decorrente de eventos passados (na medida em que os fatos geradores do tributo discutido vão ocorrendo).

Todavia, não há nenhuma garantia de que o contribuinte sairá vencedor daquela ação judicial. Como consequência, falta-lhe elemento para que ele possa ser considerado um ativo em termos contábeis.

A incerteza com relação aos benefícios econômicos decorrentes daquele "ativo econômico" faz com que tal ativo não seja registrado na contabilidade e seja chamado de ativo contingente.

Os ativos contingentes são regulados pelo Pronunciamento Contábil n. 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (CPC 25), do CPC, sendo que o referido Pronunciamento tem como fundamento a norma contábil internacional: *International Accounting Standard* n. 37 (IAS 37) emitida originalmente pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC), que teve seu nome alterado para IASB.

Luiz Carlos Nannini e Bruno Meireles Salotti destacam que, ao analisar o IAS 37, o CPC entendeu que a expressão "ativo contingente" é problemática e confusa, visto que os ativos seriam oriundos somente de direitos incondicionais, ou seja, não contingentes¹⁰.

Em outras palavras, não faria sentido descrever um ativo que incorpore um direito incondicional como contingente ou condicional¹¹.

Sérgio Adriano sintetiza as regras contábeis acerca do ativo contingente nas seguintes proposições: (i) se a entrada de benefícios econômicos é praticamente certa, o ativo não é contingente; (ii) se a entrada de benefícios econômicos é provável, mas não praticamente certa, nenhum ativo é reconhecido e a divulgação

10. NANNINI, Luiz Carlos; SALOTTI, Bruno Meireles. IAS 37 – Provisões, contingências passivas e contingências ativas. In: ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 316.

11. NANNINI, Luiz Carlos; SALOTTI, Bruno Meireles. IAS 37 – Provisões, contingências passivas e contingências ativas. In: ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 316.

é exigida; e (iii) se a entrada de benefícios econômicos não é provável, nenhum ativo é reconhecido e nenhuma divulgação é exigida¹².

Em outras palavras, se a entrada de benefícios econômicos é praticamente certa, não há que se falar em ativo contingente. Por sua vez, indo para o outro extremo, se a entrada de benefícios econômicos não é provável, não há registro contábil do ativo e nenhuma divulgação em nota explicativa é exigida.

Somente haverá necessidade de divulgação em nota explicativa se a entrada de benefícios econômicos for provável, caso em que estaremos diante de um ativo contingente.

Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins assinalam que os ativos contingentes se originam da possibilidade "de entrada de benefícios econômicos para entidade de eventos não esperados ou não planejados"¹³, dado que estes "ativos não são reconhecidos nas demonstrações contábeis até que a realização de ganho seja praticamente certa, o que deixa de caracterizá-lo como contingente"¹⁴.

Vale ressaltar, ainda, que o ativo contingente deve ser avaliado periodicamente, sendo que a partir do momento em que for praticamente certa a entrada de benefícios econômicos, ele será reconhecido como ativo¹⁵.

No caso de uma ação judicial discutindo uma questão tributária, não há que se falar em entrada de benefícios econômicos praticamente certa, de modo que não há registro do "ativo econômico" decorrente de tal ação judicial.

No caso específico da tese da "Exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS", que foi objeto de decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), em 15 de março de 2017, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706, em sede de repercussão geral, também não é possível afirmar que se trata de benefício econômico praticamente certo, na medida em que há uma grande incerteza com relação ao montante que será efetivamente recebido por cada contribuinte, assim como não se sabe ao certo o prazo em que tal benefício econômico será recebido.

12. ADRIANO, Sérgio. **Manual dos pronunciamentos contábeis comentados**: IFRS. São Paulo: Atlas, 2018. p. 876.

13. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 370.

14. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 370.

15. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 370.

Vale ressaltar que as incertezas relativas aos montantes a serem recebidos e aos prazos de recebimento se aplicam a quaisquer processos tributários, ainda que envolvam outras teses tributárias, de forma que o tratamento contábil aqui descrito também será aplicável a outros processos tributários.

Ainda que a possibilidade de recebimento daquele benefício econômico futuro possa crescer significativamente a partir de uma decisão do STF, tal qual o caso da tese da "Exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS", é impossível dizer o montante a ser recebido que seja praticamente certo.

Como consequência, não deve ser registrado nenhum ativo, em decorrência da decisão do STF, por um contribuinte que apenas ingressou com uma ação judicial, mas não possui uma decisão favorável transitada em julgado, de modo que, no máximo, é possível fazer uma menção a tal decisão no âmbito das notas explicativas se for entendido que a entrada de benefícios econômicos é provável, embora não possa ser considerada como praticamente certa.

4 DAS OPERAÇÕES FINANCEIRAS DE VENDA DO CRÉDITO DECORRENTES DE AÇÕES JUDICIAIS ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO

Além das considerações referentes à natureza de ativo contingente atribuída aos créditos tributários a serem recuperados por meio de ações judiciais que discutem a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, passamos a analisar a hipótese específica da venda desse ativo para terceiros.

Na verdade, tratar-se-ia de operações financeiras estruturadas que têm como objetivo a cessão de tais créditos futuros e contingentes para terceiros, tendo em vista a alta probabilidade de seu recebimento pelo titular da ação judicial.

A cessão de tais créditos pode ser feita por diversos modelos contratuais e com diferentes métricas financeiras e operacionais. Apenas para fins didáticos, passamos a analisar um dos possíveis modelos de aquisição, segundo o qual o titular do ativo contingente pode ter dois recebimentos distintos:

(i) Preço 1 ("P1") – parcela recebida no fechamento da operação de venda do ativo contingente: parcela do preço de compra do crédito judicial que é fixa e certa. Ou seja, trata-se de pagamento definitivo recebido pelo titular do ativo contingente que tem como contraprestação a cessão do direito creditório que vier a ser recebido após o trânsito em julgado da ação judicial. Esta parcela do preço "P1" geralmente é corrigida por uma taxa estabelecida contratualmente, com a finalidade de definir a parcela variável do preço a ser recebida.

(ii) Preço 2 ("P2") – parcela variável a ser recebida quando da realização financeira do ativo judicial: trata-se de parcela variável e incerta do preço, que será definida com base em dois fatores: (a) o valor final efetivamente recebido dos créditos tributários, o que dependerá dos termos específicos da decisão proferida na ação judicial no caso concreto (fator judicial); e (b) o tempo transcorrido entre o pagamento de "P1" e o efetivo recebimento desses créditos (fator tempo).

Em suma, do valor efetivamente recebido do ativo contingente correspondente aos créditos de PIS e COFINS (fator judicial), desconta-se o valor já pago de "P1", devidamente corrido conforme previsão contratual (fator tempo). Caso haja saldo positivo após o referido desconto, a parcela remanescente é repartida entre cedente e cessionário.

Ressalte-se que, para fins do referido modelo negocial, mesmo que o ativo judicial não seja pago no futuro em razão de alterações jurisprudenciais ou que o valor pago seja inferior ao previsto, não há obrigação de devolução dos valores recebidos em "P1". Isto é, trata-se de operação de venda do ativo e não se confunde com operação de empréstimo.

Diante das características gerais do modelo de negócio supramencionado, seguem os comentários acerca dos respectivos aspectos contábeis, sendo que as conclusões a seguir podem ser divergentes em situações distintas e caso existam outros aspectos contratuais não analisados no presente artigo.

Em primeiro lugar, é importante destacar que não se trata de transação cuja norma contábil traz disposição expressa, de modo que se faz fundamental uma análise da essência econômica da transação e das cláusulas contratuais que dispõem sobre os direitos e deveres de cada uma das partes envolvidas no contrato.

A transferência onerosa para terceiro do direito creditório decorrente da ação judicial (ativo judicial) em que é discutida a tese da "Exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS" implica a entrada certa de benefícios econômicos, de modo que tal ativo deixa de ser contingente, na medida em que atende integralmente ao conceito de ativo previsto no item 4.4 da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, ou seja, um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade.

Como consequência da alienação do direito creditório decorrente da ação judicial, a entidade que está alienando o direito reconhecerá a parte fixa e certa da receita decorrente de tal alienação em contrapartida à conta de Disponibilidades,

caso a alienação tenha sido à vista, ou como "Contas a Receber" se a alienação tiver sido a prazo.

Vale destacar, inclusive, que o reconhecimento de receita é atualmente regulado pelo Pronunciamento Contábil n. 47 – Receita de Contrato com Cliente (CPC 47) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Nos termos do item 9 do CPC 47, a entidade deve reconhecer a receita quando todos os critérios abaixo forem atendidos:

- (a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;
- (b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;
- (c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;
- (d) quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e
- (e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço.

No caso em tela, com relação ao preço fixo recebido em razão da alienação do direito creditório da ação judicial ("P1"), não resta dúvida de que os requisitos previstos no item 9 do CPC 47 foram atendidos, de modo que a receita deverá ser reconhecida contabilmente em contrapartida à conta de Disponibilidades (na hipótese de recebimento da parcela fixa do preço à vista).

Ante o exposto, a contabilização decorrente do recebimento do preço fixo em virtude da alienação do direito creditório da ação judicial teria os seguintes lançamentos:

- D – Disponibilidades/Contas a Receber (Ativo)
- C – Outras Receitas (Resultado do Exercício)

Por fim, conforme mencionado, o presente negócio jurídico é uma compra e venda de ativos que se conclui mediante a transferência dos ativos contra o pagamento fixo ("P1") e não se confunde com um empréstimo.

De fato, no referido modelo de negócio, não há que se falar em coobrigação do cedente no caso de inadimplemento ou demora para adimplemento do crédito pelo governo, de modo que não existe qualquer direito de regresso do cessionário contra o cedente com relação ao pagamento da parcela fixa, o que confirma que se trata de operação de compra e venda de ativos, que não se confunde com uma operação de empréstimo.

No que tange à parcela variável do preço em função do prazo e do valor em que o ativo judicial cujo direito creditório foi objeto de venda ("P2"), vale ressaltar que não há nenhum registro contábil a ser feito no momento do trânsito em julgado da ação judicial. Cabe lembrar que tal parcela variável também não havia sido registrada contabilmente no momento de assinatura do contrato, uma vez que não havia qualquer certeza quanto ao seu recebimento no momento de assinatura do contrato.

Isto porque, com a alienação do direito creditório fundamentado no ativo judicial contra o pagamento inicial ("P1"), todos os riscos e benefícios decorrentes do ativo judicial foram transferidos ao cessionário, que arcará negativa ou positivamente com os ônus e bônus decorrentes da extensão dos efeitos da decisão a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como dos específicos da decisão no caso concreto da ação judicial do cedente.

Tendo em vista que o cedente efetuou a alienação do direito creditório decorrente do ativo judicial por um preço que inclui uma parcela fixa e uma outra parcela variável e eventual, dependente do efetivo recebimento integral e dentro de um prazo temporal pré-definido, é possível afirmar que, com fundamento no contrato firmado, os riscos e benefícios oriundos do trânsito em julgado não beneficiam mais o cedente, dado que o potencial direito que ele possui após a cessão do direito creditório para o cessionário é um direito potencial de crédito ("P2"), que é um novo ativo contingente, que só pode ser considerado provável mediante o pagamento efetivo do crédito cedido ao cessionário e somente se tornará praticamente certo no momento do seu recebimento, por força contratual.

Em suma, não há registro contábil no cedente por conta do trânsito em julgado da ação judicial, porquanto o ativo judicial representado pela parcela variável deixa de ser contingente apenas se o pagamento do valor correspondente ao crédito cedido for integralmente realizado ao cessionário até determinada data.

Todavia, quando do recebimento pelo cedente da parcela variável ("P2"), haverá o registro da receita em contrapartida à conta de Disponibilidades.

Assim, a contabilização decorrente do recebimento da parcela variável em função do recebimento efetivo do montante relativo ao ativo judicial terá os seguintes lançamentos:

- D – Disponibilidades/Contas a Receber (Ativo)
- C – Outras Receitas (Resultado do Exercício)

Na hipótese em que o valor total do ativo judicial necessariamente transitar pelas contas bancárias da alienante, não há que se falar em reconhecimento da receita decorrente do ativo judicial, uma vez que os direitos creditórios sobre tal montante foram alienados anteriormente.

Dessa forma, ainda que haja trânsito do montante total do ativo judicial pelas contas bancárias do alienante, trata-se de valor recebido por conta e ordem do beneficiário daquele rendimento, que passou a ser o adquirente do direito creditório dele decorrente por força contratual.

Expondo de outra forma, o alienante reconhecerá apenas uma obrigação (Passivo) em função do recebimento do montante relativo ao ativo judicial em contrapartida à conta de Disponibilidades, pois ele terá de repassar por obrigação contratual aquele montante ao adquirente, sendo que no momento seguinte, em que efetivamente o montante recebido é transferido para o adquirente, há a baixa da obrigação (Passivo) constituída por conta do recebimento por conta e ordem do valor relativo ao ativo judicial em contrapartida à saída de caixa da conta de Disponibilidades (Ativo).

Desse modo, na hipótese em que o montante relativo ao ativo judicial transitar pelas contas bancárias do alienante para posterior repasse ao adquirente, a contabilização decorrente do referido recebimento terá os seguintes lançamentos:

- D – Disponibilidades (Ativo)
- C – Obrigação Contratual a Pagar decorrente de Recebimento por Conta e Ordem (Passivo)

Por sua vez, ainda na mesma hipótese em que o montante relativo ao ativo judicial transitar pelas contas bancárias do alienante para posterior repasse ao adquirente, a contabilização decorrente do repasse do montante recebido ao adquirente terá os seguintes lançamentos:

- D – Obrigação Contratual a Pagar decorrente de Recebimento por Conta e Ordem (Passivo)
- C – Disponibilidades (Ativo)

Resumindo, estas são as contabilizações a serem feitas como consequência da operação de alienação de direito creditório decorrente do montante a ser recebido em virtude de ação judicial (ativo judicial).

4.1 Da tributação sobre a parcela fixa do preço ("P1")

A partir da análise da contabilização da transferência onerosa para terceiro do direito creditório decorrente da ação judicial ainda não transitada em julgado (ativo judicial), verifica-se que a entidade que está alienando o direito (Cliente/Cedente) reconhecerá a **parte fixa e certa da receita decorrente de tal alienação** em contrapartida à conta de Disponibilidades, caso a alienação tenha sido à vista, ou como Contas a Receber se a alienação ocorrer a prazo.

Ressalte-se que, conforme apontado na análise contábil, o Ativo Judicial cedido corresponde, neste momento (antes do trânsito em julgado), a um ativo contingente não registrado na contabilidade do Cliente/Cedente.

Dessa forma, a contabilização decorrente do recebimento do preço fixo em virtude da alienação do direito creditório da ação judicial terá os seguintes lançamentos:

- D – Disponibilidades/Contas a Receber (Ativo)
- C – Outras Receitas (Resultado do Exercício)

Considerando que há crédito contábil em conta de "Outras Receitas", localizada no Resultado do Exercício, há impacto no lucro contábil do exercício, de modo que urge analisarmos a tributação do lucro empresarial, que se dá pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O Imposto de Renda é imposto de competência da União Federal consoante previsão do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal¹⁶, e incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Por sua vez, a CSLL foi instituída pela

16. Constituição Federal: "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º – O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei".

Lei n. 7.689/1988¹⁷ com fundamento na alínea "c" do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal¹⁸, incidindo sobre os lucros auferidos pela pessoa jurídica.

Vale ressaltar que tanto no caso do IRPJ quanto no caso da CSLL, as bases de cálculo não são o lucro contábil em si, mas o lucro contábil ajustado por adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária.

No presente caso, não há dúvida de que o valor recebido relativo à parcela fixa do preço por conta da alienação do direito creditório oriundo da ação judicial em trâmite é registrado contabilmente no resultado do exercício como "Outras Receitas", integrando o lucro líquido do exercício.

Assim, para as entidades que apuram seu IRPJ e CSLL pelo regime do Lucro Real, somente não haveria tributação da parte do lucro relativa às "Outras Receitas" se houvesse uma previsão específica na legislação tributária autorizando tal exclusão da base de cálculo da entidade.

Ocorre que não há dispositivo normativo em tal sentido, de modo que as "Outras Receitas" **serão tributadas pelo IRPJ e pela CSLL** diante do fato de que tal conta integra o resultado do exercício e inexistente ajuste previsto na legislação tributária autorizando a sua exclusão da base de cálculo dos referidos tributos.

Com relação às entidades tributadas pelo regime do Lucro Presumido, é importante citar o artigo 53 da Lei n. 9.430/1996, que assim dispõe:

Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Desse modo, ainda que o valor relativo ao direito creditório recebido pela alienação do ativo judicial possa ser juridicamente qualificado como **valor recuperado relacionado a custo anteriormente incorrido com o recolhimento de PIS e COFINS**, o valor das "Outras Receitas" também será tributado pelo IRPJ e pela CSLL no regime do Lucro Presumido, mediante adição de tal valor na base

17. Lei n. 7.689/1988: "Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social".

18. Constituição Federal: "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] c) o lucro;"

de cálculo do IRPJ e da CSLL, **exceto se o contribuinte conseguir comprovar que não deduziu anteriormente o custo incorrido com PIS e COFINS no caso de tributação pelo regime do Lucro Real, ou se o contribuinte comprovar que os custos com PIS e COFINS agora recuperados se refiram a período em que a entidade era tributada pelo regime do Lucro Presumido.**

Ademais, tendo em vista que há crédito contábil em conta de "Outras Receitas", localizada no Resultado do Exercício, urge também analisarmos a tributação da receita bruta, que se dá pela Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e pela Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Vale destacar que há dois regimes de tributação para a contribuição ao PIS e para a COFINS: o regime cumulativo e o regime não cumulativo.

O regime cumulativo é regido pela Lei n. 9.718/1998, que traz a seguinte base de cálculo para tais contribuições:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Dessa forma, a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, sendo que o artigo 3º da Lei n. 9.718/1998 remete o faturamento ao conceito de receita bruta previsto no artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, que assim define receita bruta:

Art. 12. A receita bruta compreende:

- 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.

Considerando que o alienante do direito creditório recebido pela alienação do ativo judicial registrará tal valor em conta de "Outras Receitas", tal receita não se enquadra no conceito de receita bruta previsto no artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, uma vez que não se trata de receita da venda de bens ou da prestação de serviços, tampouco receita da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

No que diz respeito ao regime não cumulativo de PIS e COFINS, isto é, o regime em que é possível a tomada de créditos pelo contribuinte para posterior compensação com os débitos derivados da aplicação das alíquotas de PIS e COFINS sobre a base de cálculo tributável, nota-se que a incidência é mais ampla do que a do regime cumulativo, dado que o artigo 1º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 estabelece que a receita bruta, além de incluir as receitas de que trata o artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, também adicionou todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil¹⁹.

Destarte, para os contribuintes que são tributados pelo regime não cumulativo de PIS e COFINS, os valores registrados a título de "Outras Receitas" serão tributados pelo PIS e COFINS, visto que o artigo 1º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 determina que o total das receitas inclui não só as receitas abrangidas no artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, mas também todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica²⁰.

4.1.1 Do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o valor do ativo judicial

Importante analisar também o momento em que ocorre o trânsito em julgado da decisão que reconhece o valor a ser restituído (valor do ativo judicial).

Conforme será analisado adiante, segundo entendimento da Receita Federal, manifestado no Ato Declaratório RFB n. 25/2003 (art. 5º), que dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica por força de

19. Lei n. 10.637/2002: "Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o **total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976".

Lei nº 10.833/2003: "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o **total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976".

20. Ressalvada a possibilidade de discussão quanto à não configuração de receita para fins fiscais em determinados casos, por se tratar de "recuperação de custo".

sentença judicial em ação de repetição de indébito, o reconhecimento das receitas pelo regime de competência deve ocorrer **(i)** no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído; ou **(ii)** no caso de a sentença condenatória não definir o valor a ser restituído, na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução; ou **(iii)** na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução.

Porém, o entendimento exposto no Ato Declaratório RFB n. 25/2003 não é aplicável de forma direta ao presente caso, já que não considera a hipótese de o crédito judicial ter sido objeto de cessão em momento anterior ao trânsito em julgado.

Conforme exposto na análise contábil realizada, tendo em vista se tratar de direito creditório já cedido previamente pela entidade, não há receita a ser reconhecida neste momento, dado que todos os riscos e benefícios desse ativo foram transferidos ao adquirente (cessionário).

4.2 Da tributação sobre a parcela variável do preço ("P2")

No tocante ao recebimento da parcela variável ("P2"), verifica-se também que haverá o registro da receita em contrapartida à conta de Disponibilidades (caso exista saldo a ser recebido).

D – Disponibilidades/Contas a Receber (Ativo)
C – Outras Receitas (Resultado do Exercício)

Assim, os mesmos comentários tributários aplicáveis para a tributação da parcela fixa do preço ("P1") da alienação do direito creditório decorrente de ação judicial também se aplicam à tributação sobre a parcela variável do preço ("P2") a ser recebida quando efetivamente o valor da ação judicial for recebido.

Destaque-se apenas que, mesmo que ocorra o pagamento do Ativo Judicial diretamente à entidade, tal valor não é tributável pelo IRPJ/CSLL ou pelo PIS/COFINS, uma vez que não representa receita da Cedente, mas recurso que deverá ser repassado ao adquirente em razão da alienação do direito creditório.

Conforme exposto anteriormente, na hipótese em que o valor correspondente ao ativo judicial transitar pelas contas bancárias do alienante para posterior repasse ao adquirente, não há trânsito por contas de resultado:

D – Disponibilidades (Ativo)
C – Obrigação Contratual a Pagar decorrente de Recebimento por Conta e Ordem (Passivo)

5 REGISTRO CONTÁBIL NA HIPÓTESE EM QUE NÃO HÁ ALIENAÇÃO DO CRÉDITO DECORRENTE DO PROCESSO JUDICIAL

Neste tópico, analisaremos a contabilização e a tributação do cedente do precatório caso não realize a venda. O objetivo dessa análise é oferecer uma base comparativa entre os dois cenários.

Na hipótese em que não há alienação do direito creditório da ação judicial, o reconhecimento da receita decorrente do Ativo Contingente se dá no momento em que o recebimento do montante discutido judicialmente se torna praticamente certo. Considerando que as normas contábeis não trazem um maior detalhamento acerca do momento em que o recebimento pode ser considerado como praticamente certo, torna-se mais prudente seguir o critério constante do Ato Declaratório n. 25/2003 da Receita Federal do Brasil, que dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito.

Assim, considerando-se que o registro contábil sempre se dá pelo regime de competência, o registro da receita irá depender da definição ou não dos valores a serem restituídos pela sentença. Na hipótese em que a sentença definiu os valores a serem restituídos, o momento a ser considerado como aquele em que o recebimento é praticamente certo se dá com o trânsito em julgado da sentença, consoante a disposição do *caput* do artigo 5º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003.

Por sua vez, na hipótese em que a sentença não definiu os valores a serem restituídos, o momento a ser considerado como aquele em que o recebimento é praticamente certo se dá com o trânsito em julgado da sentença que julgou os embargos à execução da União, fundamentado no excesso de execução, consoante o artigo 5º, § 1º, I, e § 2º, II, do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003.

Definido o momento em que o recebimento dos valores decorrentes da ação judicial é considerado como praticamente certo, de modo que o Ativo Judicial deixa de ser contingente, a contabilização terá os seguintes lançamentos:

- D – Contas a Receber de Ação Judicial (Ativo)
- C – Outras Receitas (Resultado do Exercício)

5.1 Da tributação do recebimento de créditos judiciais sem venda para terceiro

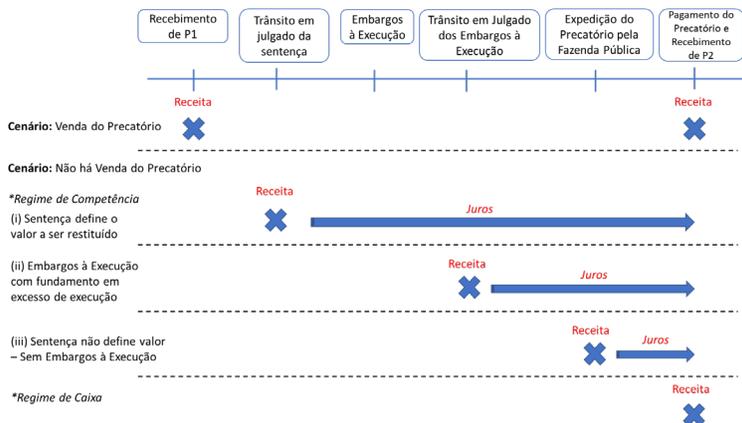
No Brasil, a renda só pode ser tributada quando efetivamente realizada (princípio constitucional da realização da renda). O princípio da realização da renda se encontra positivado no artigo 43 do CTN, que determina que o imposto de renda tem como fato gerador a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda**.

Neste contexto, há dois regimes possíveis de reconhecimento de rendimentos tributáveis: (i) o regime de competência (tributação a partir do direito ao recebimento, conforme exposto anteriormente); e (ii) o regime de caixa (tributação apenas quando do efetivo recebimento, conforme o artigo 4º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003).

Portanto, caso a entidade tenha optado pelo **regime de caixa**, não há que se falar ainda em ocorrência do fato gerador antes do efetivo pagamento do precatório. No entanto, se optar pelo **regime de competência**, nós devemos analisar, com supedâneo no Ato Declaratório n. 25/2003, quais os momentos que potencialmente podem ser considerados como de realização da renda decorrente do recebimento do precatório (momento em que há disponibilidade econômica ou jurídica sobre a renda).

6 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, temos os seguintes cenários de reconhecimento das receitas para fins contábeis e de tributação:



Neste contexto, é possível sintetizar os efeitos tributários conforme os seguintes regimes de tributação:

(i) **IRPJ e CSLL – Lucro Real:** tanto a parcela fixa ("P1") quanto a parcela variável ("P2") do preço da alienação do direito creditório decorrente de ativo judicial são tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL no regime do Lucro Real, já que as "Outras Receitas" integram o lucro contábil e inexistente ajuste previsto na legislação tributária autorizando a sua exclusão da base de cálculo dos referidos tributos.

(ii) **IRPJ e CSLL – Lucro Presumido:** em princípio, tanto a parcela fixa ("P1") quanto a parcela variável ("P2") do preço da alienação do direito creditório decorrente de ativo judicial são tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL no regime do Lucro Presumido. Porém, quando o valor relativo ao direito creditório recebido pela alienação do ativo judicial puder ser juridicamente qualificado como valor recuperado (relacionado a custo anteriormente incorrido), vale destacar que o artigo 53 da Lei n. 9.430/1996 prevê que o valor das "Outras Receitas" será tributado pelo IRPJ e pela CSLL, mediante adição de tal valor na base de cálculo do regime do Lucro Presumido, com exceção dos casos em que o contribuinte conseguir comprovar que (i) não deduziu anteriormente para fins fiscais o custo incorrido, no caso de tributação pelo regime do Lucro Real, ou (ii) que os custos agora recuperados se refiram a período em que a entidade era tributada pelo regime do Lucro Presumido.

(iii) **PIS e COFINS – Regime Cumulativo:** não incide a tributação pelo PIS e COFINS no regime cumulativo quanto às parcelas fixa ("P1") e variável ("P2") do preço da alienação do direito creditório decorrente de ativo judicial, pois os valores registrados em "Outras Receitas" não se enquadram no conceito de receita bruta previsto no artigo 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, visto não se tratar de receita da venda de bens ou da prestação de serviços, tampouco receita da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

(iv) **PIS e COFINS – Regime Não Cumulativo:** tanto a parcela fixa ("P1") quanto a parcela variável ("P2") do preço da alienação do direito creditório decorrente de ativo judicial são tributáveis pelo PIS e COFINS no regime não cumulativo, uma vez que o artigo 1º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 determina que o total das receitas inclui todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (para se afastar a tributação nesta situação, é necessário analisar o caso concreto para afastar a natureza de receita para fins fiscais).

7 REFERÊNCIAS

ADRIANO, Sérgio. **Manual dos pronunciamentos contábeis comentados: IFRS**. São Paulo: Atlas, 2018.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **O direito contábil e a disciplina jurídica das demonstrações financeiras**. São Paulo: Prognose, 2010.

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial: introdução à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1972.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Disponível em: <www.cpc.org.br>.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

LOPES, Alexandro Broedel. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Thomson, 2002.

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

NANNINI, Luiz Carlos; SALOTTI, Bruno Meirelles. IAS 37 – Provisões, contingências passivas e contingências ativas. In: ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009.

NISWONGER, Clifford Rollin, FESS, Philip E. **Princípios de contabilidade**. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1980. v. 1.

