

## ATIVOS TRIBUTÁRIOS A RECUPERAR: RECONHECIMENTO CONTÁBIL E TRIBUTAÇÃO

Heron Charneski

Doutorando e Mestre em Direito Tributário (USP). Master of Laws (LL.M.) em Direito Comercial Internacional (University of California, Davis). Advogado e Contador.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Contabilização dos ativos de natureza tributária 3 O controle da tributação dos ativos tributários com base no fato gerador do IRPJ (art. 43, CTN) e na noção de realização da renda 4 Fundamentos para construção de uma regra temporal mais abrangente de incidência do IRPJ e da CSLL, no caso de ativos tributários a recuperar contra o Poder Público 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: Este texto aprofunda a discussão acerca do momento em que devem ser reconhecidas, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, as contrapartidas em resultado de ativos tributários escriturais a recuperar em face da União, sejam essas contabilizadas diretamente como receitas ("recuperações de tributos"), como no caso de ações transitadas em julgado, seja em decorrência da forma de contabilização de créditos de tributos não cumulativos (PIS, COFINS e IPI), a qual, mesmo quando existem restrições ao seu aproveitamento, diminui o valor do custo a ser apropriado ao resultado.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Normas contábeis. Ativos tributários a recuperar. IRPJ. CSLL.

### 1 INTRODUÇÃO

À vista da pluralidade de discussões tributárias existentes no Brasil, o tratamento de ativos e ativos contingentes tem representado um grande desafio para os preparadores das demonstrações contábeis locais. Nesse contexto, surgem questionamentos sobre se e em que medida o tratamento contábil dos ativos de origem tributária ("impostos a recuperar") condiciona o respectivo tratamento tributário para fins do IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – e da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido<sup>1</sup>.

---

1. Para fins de recorte do tema, será abordado no texto o tratamento desses tributos apenas no regime de Lucro Real, tendo em vista que no Lucro Presumido, em razão da permissão ao

Alguns exemplos corriqueiros, colhidos a esmo da realidade prática, ajudam a ilustrar a problemática a ser exposta. Uma empresa obteve decisão judicial transitada em julgado que autoriza a compensação de valores indevidamente pagos em razão da inclusão do ICMS nas bases de cálculo de PIS e COFINS; porém, em razão dos volumes do indébito, de um lado, e de contribuições correntes a pagar, de outro, estima que levará até três exercícios para concluir a compensação do crédito com tributos vincendos. Uma segunda empresa obteve decisão transitada em julgado sobre a mesma matéria, porém optou por executar judicialmente o título e possui precatório já expedido e apresentado ao Tribunal, com previsão de pagamento apenas para o exercício seguinte. Uma terceira empresa possui créditos escriturais acumulados de IPI, vinculados a vendas tributadas com alíquota zero do imposto, que foram objeto de pedido de ressarcimento às autoridades tributárias há mais de dois anos e que até agora ainda não foram respondidos<sup>2</sup>. E uma quarta empresa possui créditos acumulados de PIS e COFINS no regime não cumulativo, vinculados a vendas sujeitas a redução de base de cálculo dessa contribuição, nos termos do art. 1º, § 2º, da Lei n. 10.485, de 03.07.2002, os quais, no entendimento das autoridades tributárias, somente podem ser utilizados para desconto das contribuições apuradas mensalmente (as quais, exatamente em razão da redução da base de cálculo, não superam o volume de créditos), não podendo ser objeto de compensação ou ressarcimento<sup>3</sup>. A despeito das nuances diversas, em todos esses casos, surgem indagações sobre se o eventual reconhecimento contábil de ativos, em contrapartida a conta de receita ou em razão do próprio trânsito do custo líquido no resultado, deve produzir efeitos para fins de apuração do IRPJ e da CSLL já nesse momento.

Nessa miríade de situações, o problema a ser examinado no artigo não se cinge a descobrir o momento em que o ganho decorrente de uma ação judicial de natureza tributária, com trânsito em julgado favorável ao contribuinte, deve ser oferecido à tributação – no pressuposto, claro, de que haja incidência do IRPJ e da CSLL sobre tais valores<sup>4</sup>. No caso dos ativos tributários com origem judicial,

---

regime de caixa, a recuperação de ativos tributários se inclui na base de cálculo dos tributos quando do seu recebimento (Solução de Consulta COSIT n. 217, de 28.11.2018), não havendo maiores questionamentos quanto ao aspecto temporal da incidência. Para melhor delimitação, o artigo tampouco abordará o tratamento aplicável à recuperação de tributos para fins das contribuições sobre a receita (PIS e COFINS).

2. O art. 24 da Lei n. 11.457, de 16.03.2007, estabeleceu um prazo máximo de 360 dias para que a administração pública federal profira decisão nos processos administrativos.
3. Conforme entendimento constante da Solução de Consulta n. 22/2010, proferido pela Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal.
4. Segundo o art. 1º do ADI SRF n. 25/2003, "os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e

as autoridades tributárias já há algum tempo associam a disponibilidade jurídica da renda, como pressuposto da tributação, à simples e pura obtenção de sentença condenatória transitada em julgada, que representaria um título líquido e exigível de um direito. Por essa linha, quando o contribuinte estiver sujeito ao reconhecimento de suas receitas pelo regime de competência, o indébito passaria a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído, ou, sendo ilíquida a sentença, na data do trânsito em julgado da decisão que julgar os embargos à execução, ou ainda na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução (art. 5º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25, de 24.12.2003). E, no caso de sentença declaratória do direito à compensação, entendem que os créditos compensáveis passam a ser receitas tributáveis do IRPJ e da CSLL no seu trânsito em julgado (Solução de Divergência COSIT n. 19, de 12.11.2003). Não obstante, como se disse, existem ainda outras situações que não decorrem do contencioso tributário, quase despercebidas, como os tributos não cumulativos pretensamente recuperáveis, que também podem produzir algum impacto positivo no resultado contábil e tributável do exercício. A persistência de uma visão extremamente formalizada da questão pode colocar no regime de competência e na associação do resultado fiscal ao resultado apurado segundo as normas contábeis (e até no art. 43 do CTN) uma amarra para a incidência do IRPJ e da CSLL já no registro contábil do título. O que se quer discutir doravante, pois, é se essa visão ainda representa a melhor explicação, sob o ângulo constitucional e legal, para o controle temporal da incidência dos tributos sobre a renda, no caso de ativos tributários detidos contra o próprio ente tributante – no caso, a União Federal, também sujeito ativo do IRPJ e da CSLL.

Assim, o artigo persegue três objetivos. Em primeiro lugar, busca discutir se os critérios contábeis de reconhecimento e mensuração de ativos de origem tributária, detidos em face da União Federal, são necessariamente os mesmos que informam o fato gerador do IRPJ e da CSLL, em sua dimensão temporal. Em segundo lugar, busca examinar se a ideia de realização da renda, extraída do art. 43 do Código Tributário Nacional e com supedâneo na capacidade contributiva objetiva, fornece respostas exatas para a generalidade dos casos que envolvem o momento de incidência da norma do IRPJ e da CSLL sobre ativos de origem tributária em

---

pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL". A lógica da recuperação de custo é que houve um lançamento a débito de resultado do tributo no passado, portanto dedutível, de modo que sua reversão agora seria tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

face da União. Por fim, em terceiro lugar, busca investigar a existência de outros argumentos jurídicos para sustentar que, dissociando-se do regime contábil, a incidência da norma tributária em tais casos deveria ocorrer apenas na realização financeira dos ativos-base, em face das múltiplas vicissitudes que circundam a monetização desses ativos em face do próprio ente tributante.

## 2 CONTABILIZAÇÃO DOS ATIVOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA

De modo geral, para que um ativo seja reconhecido em uma demonstração contábil, esse elemento deve satisfazer à definição própria, e ser mensurável.

No âmbito da convergência ao padrão IAS/IFRS, ativo vinha definido pela Estrutura Conceitual vigente até 2019 como "um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade" (§ 4.4, *a*, Pronunciamento CPC 00 [R1] – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, aprovado pela Deliberação CVM n. 675/2011 e pela Resolução CFC n. 1.374/2011). A partir da revisão da Estrutura Conceitual, aprovada pela Deliberação CVM n. 835, de 10.12.2019, para alinhamento às alterações implementadas em 2018 pelo IASB (*International Accounting Standards Board*), ativo passa a ser definido como "um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados", havendo ainda uma definição de recurso econômico como "um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos" (§§ 4.3 e 4.4, Pronunciamento CPC 00 [R2]).

Já a caracterização contábil do chamado "ativo contingente" revela um ativo "possível", mas "cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade" (§ 10, Pronunciamento CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, aprovado pela Deliberação CVM n. 594/2009 e NBC TG 25 [R1]). Mesmo diante da possibilidade de entrada de benefícios econômicos, a contingência obsta o reconhecimento de um ativo nas demonstrações contábeis, "uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado" (§ 33, CPC 25). Contingente, portanto, é o ativo que atende apenas em parte à própria definição desse elemento do balanço, e por isso não é reconhecido nas demonstrações contábeis. Trata-se de um direito que tem o potencial, e talvez até a probabilidade, de produzir benefícios econômicos, mas sobre o qual, em contrapartida, a entidade não possui o controle pleno, entendido controle como "a capacidade presente de direcionar o uso do recurso econômico e obter os benefícios econômicos que podem fluir dele" (§ 4.20, CPC 00 [R2]). No momento em

que se pode dizer que a entrada de benefícios econômicos do ativo é “praticamente certa”, aí sim, o ativo deixa de ser “contingente” e passa a ser reconhecido nas demonstrações contábeis (§ 33, CPC 25).

Nesse passo, tem sido percebida a assimetria de tratamento contábil entre os ativos contingentes, não reconhecidos nas demonstrações financeiras, e os passivos que, por terem prazo de ocorrência ou valores incertos, também seriam contingentes por natureza<sup>5</sup>. Ao contrário dos ativos contingentes, a norma determina que passivos de natureza também contingente, quando há *probabilidade* de levarem a uma saída de recursos da empresa, sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras como *provisões* (§ 23, CPC 25). Essa assimetria de tratamento revela, mesmo na contabilidade atual, resquícios de conservadorismo<sup>6</sup>, termo geralmente empregado pelos contadores para traduzir a ideia de que se deve divulgar o menor dos valores possíveis para os ativos e as receitas, e o maior para os passivos e as despesas. A doutrina contábil há tempos impõe severas críticas à ideia de conservadorismo, que conflita com o objetivo da contabilidade de divulgar informações confiáveis e relevantes<sup>7</sup>, e a própria revisão da Estrutura Conceitual propõe a utilização do termo “prudência”, e não conservadorismo, para associar as decisões de reconhecimento à neutralidade<sup>8</sup>. E a neutralidade, como ausência de viés na seleção ou na apresentação de informações financeiras, não deve tolerar a subestimação deliberada de ativos e receitas ou a superestimação deliberada de passivos e despesas, práticas que podem conduzir a distorções nos resultados de períodos futuros, de forma a aumentar a probabilidade de que as informações financeiras sejam “recebidas de forma favorável ou desfavorável pelos usuários” (§ 2.15, CPC 00 [R2]), a chamada “suavização de resultados”.

Seja como for, no que importa ao estudo, percebe-se que com todas as restrições que cercam o tema dos ativos contingentes, a circunstância de ser praticamente certa a sua conversão em futuros benefícios econômicos permite cogitar do reconhecimento contábil de ativos tributários mesmo que a entidade ainda esteja distante da sua realização financeira. Sem pretender

5. CHARNESKI, Heron; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Incertezas tributárias: paradoxos do provisionamento e as repercussões da ICPC 22. In: PINTO, Alexandre Evaristo et al. (Org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2019. p. 183-186.
6. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 130. (Série Doutrina Tributária, XXIV).
7. HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2015. p. 105.
8. CPC 00 (R2): “2.16 A neutralidade é apoiada pelo exercício da prudência. Prudência é o exercício de cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza”.

uma generalização, já que a análise se revela casuística, uma sentença transitada em julgado, que já define o valor a ser restituído (portanto, em que a mensuração é confiável), pode levar ao reconhecimento efetivo de um ativo correspondente ao indébito tributário, segundo as normas contábeis. Essa circunstância se robustece no momento em que os princípios da ordem contábil vigente reclamam a "relevância" como característica qualitativa fundamental da decisão de reconhecimento, isto é, a capacidade de as informações financeiras possuírem valor preditivo ou valor confirmatório, e com isso fazerem diferença nas decisões tomadas pelos usuários (§§ 2.6 e 2.7, CPC 00 [R2]). Nesses termos, além de atender à norma, o reconhecimento de um ativo decorrente de uma ação tributária transitada em julgado pode ser relevante aos usuários.

No caso de ativos de natureza tributária, seu reconhecimento e impactos no resultado do exercício podem se dar de algumas formas, cabendo citar as duas mais usuais.

A primeira, pelo reconhecimento de uma receita, a crédito de resultado, em contrapartida à conta do ativo a recuperar. Suporta esse expediente a própria definição atualmente vigente de receitas, como "aumentos nos ativos", que resultam em aumentos no patrimônio líquido (§ 4.68, CPC 00 [R2]).

A segunda, pela forma mais usualmente utilizada de contabilização dos tributos não cumulativos. Nesses casos, quando da aquisição de insumos que permitem o creditamento pelo adquirente na sistemática não cumulativa, é corriqueiro que o custo dessas aquisições seja líquido dos valores dos tributos recuperáveis – isto é, havendo tributos passíveis de recuperação mediante posterior creditamento (v.g., ICMS, PIS e COFINS), o valor desses créditos não deve ficar registrado como custo dos bens adquiridos, mas como "tributos a recuperar". De modo geral, sendo recuperáveis *prima facie*, esses tributos não compõem o custo das mercadorias produzidas e comercializadas, e, quando ocorre a venda, pelo *matching* contábil, o custo associado à venda é debitado ao resultado líquido dos tributos recuperáveis no ativo, ou seja, aumentando o lucro líquido do período<sup>9</sup>. Ao contrário, se não há direito à recuperação dos tributos que houverem sido pagos nas compras, os tributos são integrados ao custo de aquisição de matérias-primas e produção de bens, aumentando, pois, o custo a ser debitado ao resultado, e, por consequência, diminuindo o lucro líquido do período<sup>10</sup>.

9. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 141-144.

10. É o que estabelece, ademais, o Decreto n. 9.580/2018 (RIR/2018), *in verbis*: "Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração [...] § 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição".

Os problemas podem surgir na presença de circunstâncias que tornem incerto o potencial de o ativo de origem tributária, reconhecido nas demonstrações contábeis, produzir benefícios econômicos.

Conforme o art. 183, § 3º, I, da Lei n. 6.404, de 15.12.1976, "a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível [...] quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor". Em leitura literal, o texto legal menciona a sujeição ao *impairment* apenas dos ativos incluídos no imobilizado e no intangível. Contudo, como bem lembra Edison Carlos Fernandes, o Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos – generaliza a sua adoção para perdas por desvalorização de todos os ativos, com as exceções mencionadas no § 2º da norma, que tratam de ativos que já contam com normatização contábil específica, como ocorre com estoques, ativos fiscais diferidos e propriedades para investimento<sup>11</sup>. Não estão entre as exceções, portanto, os ativos tributários, sendo lícito cogitar de que também estes se sujeitem, periodicamente, a testes quanto a sua recuperabilidade, em razão até mesmo das limitações impostas pelas normas legais, como prazos decadenciais e prescricionais, ou restrições ao uso de créditos. Sem discutir o mérito do posicionamento, recentemente, as autoridades tributárias entenderam que "o prazo para que a contribuinte exerça a faculdade de apresentar a declaração de compensação é de 5 (cinco) anos, contado da data do trânsito em julgado da decisão"<sup>12</sup>, o que, diante da inexistência de débitos suficientes no período contra os quais utilizar o ativo decorrente de indébito tributário, poderia sugerir uma eventual revisão dos valores escriturados.

Por fim, uma alternativa mais drástica seria o "desreconhecimento", com a retirada e baixa de parte ou da totalidade do ativo reconhecido no balanço patrimonial, o que "normalmente ocorre quando a entidade perde o controle da totalidade ou de parte do ativo reconhecido" (§ 5.26, CPC 00 [R2]) – por exemplo, se caracterizada uma efetiva decadência ou prescrição quanto aos valores, a procedência de uma ação rescisória, e assim por diante.

---

11. FERNANDES, Edison Carlos. Redução ao valor recuperável de ativos (*impairment*) – comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1). *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 264-265, jul./dez. 2019.

12. Solução de Consulta COSIT n. 239, de 19.08.2019.

### 3 O CONTROLE DA TRIBUTAÇÃO DOS ATIVOS TRIBUTÁRIOS COM BASE NO FATO GERADOR DO IRPJ (ART. 43, CTN) E NA NOÇÃO DE REALIZAÇÃO DA RENDA

Como é cediço, a Lei n. 12.973/2014 extinguiu o RTT – Regime Tributário de Transição –, para adequar a legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis oriundas da convergência ao padrão IAS/IFRS. No regime da Lei n. 12.973/2014, a apuração da base de cálculo dos tributos sobre a renda, no regime de lucro real, continua ancorada no resultado contábil, e o legislador tributário traz uma série de correções e ajustes extracontábeis, via registro auxiliar eletrônico (o “e-LALUR”), para chegar ao resultado desejado pela legislação tributária. Com efeito, o Decreto-lei n. 1.598/1977, nessa parte não revogado pela Lei n. 12.973/2014, dispõe que o lucro real é “o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária” (*caput* do art. 6º). Este lucro líquido do exercício, ponto de partida do lucro real, deverá “ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial” (§ 1º do art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977) e ser apurado “com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976” (inciso XI do art. 67). Ademais, o art. 1º da Lei n. 12.973/2014 estabelece que “o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei”.

Uma leitura isolada desses dispositivos poderia sugerir que as modificações nas normas contábeis até então em vigor, e não tratadas expressamente pelos demais artigos da Lei n. 12.973/2014, estariam refletidas automaticamente no direito tributário, para os fins dos tributos ali disciplinados. Esse seria o caso do CPC 25, que já se encontrava em vigor à época da edição da Lei n. 12.973/2014. Dispondo então o CPC 25 sobre o reconhecimento de um ativo na contabilidade quando a probabilidade de ganho é “praticamente certa” (§ 33), poderia o intérprete concluir que o reconhecimento contábil do ativo tributário teria efeitos automáticos para fins tributários, devendo a receita daí decorrente ser levada à tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Em outras palavras, bastaria o reconhecimento contábil de um ativo tributário (v.g., um crédito tributário reconhecido em sentença transitada em julgado) para que esses mesmos valores fossem levados à tributação, em razão do silêncio da lei tributária. Silêncio, aliás, que não ocorre quanto aos aspectos fiscais do *impairment*, pois, nesse caso, como registra Edison Carlos Fernandes, à luz do art. 32 da Lei n. 12.973/2014, assim como ocorre com as provisões, a despesa correspondente à redução do valor recuperável somente será dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL quando realizada, ou seja,



quando houver a efetiva baixa do ativo considerado, e não apenas a redução do seu valor tal como mensurado nas demonstrações contábeis<sup>13</sup>.

Contudo, essa pura e simples leitura de remissão ao CPC 25 para definição do efeito tributário segundo a Lei n. 12.973/2014 não se sustenta. A eventual aceitação de um tratamento contábil para fins tributários deve ser testada em face dos limites dados pelos próprios fundamentos dogmáticos, constitucionais ou legais, do direito tributário brasileiro<sup>14</sup>.

Nessa altura, é possível trazer à tona o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 154, § 1º, da CF/1988, sem contar na estrutura lógica própria da norma tributária, que envolve necessariamente a ocorrência do fato gerador para que se dê a tributação, conforme a expressa determinação do art. 114 do CTN. Esse dispositivo descreve o fato gerador como a situação definida em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária. Aqui se verifica, novamente, a feição da própria legalidade, ante a exigência de que o fato gerador esteja previsto em lei. Portanto, descaberia falar na possibilidade de a norma contábil determinar a tributação sem passar, ao menos, pelo crivo da lei tributária em sentido estrito.

Especificamente em relação ao IRPJ, elemento central para compreensão da ocorrência do fato gerador é a expressão contida no art. 43 do CTN, segundo a qual a obrigação tributária incide à vista da “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” da renda.

Parte considerável da doutrina entende que a necessidade de realização da renda estaria abarcada na cláusula “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” de renda, prevista no art. 43 do CTN<sup>15</sup>.

São inúmeras e profundas as discussões doutrinárias em torno do art. 43 do CTN, que fogem aos limites do estudo<sup>16</sup>. Não obstante, observa-se da sua evolução a consideração por muitos autores da expressão “aquisição de disponibilidade”, inserta no CTN, como alusiva a um princípio de realização da renda, ainda que implícito<sup>17</sup>.

13. FERNANDES, Edison Carlos. Redução ao valor recuperável de ativos (*impairment*), cit., p. 269.

14. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 80-83. (Série Doutrina Tributária, XXIV).

15. Por todos: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucro societário e lucro tributável – alterações na Lei n. 6.404 – uma encruzilhada para o contábil e o fiscal. In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins (Coord.). **Temas essenciais de direito empresarial**: estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 273-274.

16. Para uma visão geral a respeito das correntes em torno do art. 43 do CTN, ver: SILVEIRA, Ricardo Maitto da. O princípio da realização da renda no direito tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 21, p. 326-332, 2007.

17. Brandão Machado lembra que, em um de seus pareceres, Rubens Gomes de Sousa, autor do anteprojeto do Código, afirmou que a realização da renda representava a própria “aquisição

Conforme Alcides Jorge Costa, "disponibilidade" é qualidade do que se pode dispor, no sentido de empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar, e "quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc.", o que afastaria a tributação da renda "virtual" ou "não efetiva", como a mera valorização de imóveis<sup>18</sup>.

Para Luís Eduardo Schoueri, a disponibilidade, seja ela econômica ou jurídica, surge como critério da aquisição, obtenção da renda, de modo que haveria a sua disponibilidade quando o beneficiário da renda pudesse, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprovar, valendo-se destes para pagar os impostos<sup>19</sup>.

Entendida a necessidade de *realização* da renda nesses termos, um pouco mais problemática pode ser a questão de saber quando a renda deixa de ser virtual e de quando o beneficiário pode empregar os recursos, de modo que a renda seja *realizada*, efetiva, e o imposto possa ser exigido. Afinal, conforme Rodrigo Maito da Silveira, apesar de o artigo 43 do CTN ter previsto a materialidade do imposto, calcada na aquisição de disponibilidade de acréscimo patrimonial, e dessa conformação ser possível extrair o princípio da realização, tal dispositivo normativo não estabeleceu critérios claros e precisos para o instituto<sup>20</sup>.

Para Víctor Borges Polizelli, o momento da aquisição do direito definido segundo os ditames do direito civil, em que se inclui a tradição, é o critério que informa preferencialmente a determinação do "evento crítico" relevante para o reconhecimento de receitas e despesas no direito tributário<sup>21</sup>. A despeito de encontrar essa leitura no art. 43 do CTN, ao empreender uma sistematização dos

---

de disponibilidade econômica", entendida como "a manifestação, pela fonte produtora, de um acréscimo de valor patrimonial a que o titular do rendimento tem direito adquirido (ou virá a ter) em razão de um título jurídico atual ou futuro" (MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. **Imposto de renda: conceito, princípios, comentários**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 122).

18. COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 40, p. 105, 1987.
19. 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. 22-23.
20. 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. 105.
21. POLIZELLI, Víctor Borges. **O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 191-192.

eventos que poderiam ser considerados hipóteses de realização, o autor apresenta o enfoque baseado no "evento crítico", que se distingue do mero "acréscimo" e privilegia momentos específicos da atividade econômica conforme referenciais mais relacionados à prudência ("conservadorismo"), como é o caso do conceito de tradição, ou outros como a apuração periódica, típica nos contratos de longo prazo como os mencionados.

Nesse particular, a realidade é que os eventos que podem ser considerados "realização" dependem um tanto das definições de renda que forem adotadas, segundo os diferentes objetivos e espectros dessas definições. E aqui podem começar a aparecer soluções que, sob o prisma do fato gerador do IRPJ e da aquisição da disponibilidade de renda, poderiam justificar um ou outro posicionamento.

Por exemplo, já se decidiu na jurisprudência que o momento em que nasce a obrigação tributária referente ao Imposto de Renda com a ocorrência do seu critério material da hipótese de incidência (disponibilidade econômica ou jurídica) é anterior ao pagamento do precatório, pois este já pode ser cedido por seu titular<sup>22</sup>. Contudo, justamente em razão das dificuldades de recebimento pelo credor originário junto ao ente devedor é que ocorrem as cessões, as quais, quando legalmente permitidas, ocorrem quase sempre com deságios expressivos, que tornam o valor de face do título mera figuração. A cessão do precatório, nesse caso, poderia ser considerada uma antecipação da realização da renda, pelo valor recebido, não pelo valor de face.

A referência à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda também poderia justificar a posição de que, na data do trânsito em julgado da sentença declaratória do direito à compensação, os créditos compensáveis já seriam receitas tributáveis do IRPJ e da CSLL. Isso porque, segundo as razões desenvolvidas na já citada Solução de Divergência COSIT n. 19/2003, "o direito à compensação é um direito potestativo", "que é exercido pelo seu titular sem a necessidade de colaboração pelo devedor", ou de anuência de qualquer ato prévio da administração tributária (§ 39). Hodiernamente, no entanto, a própria premissa não se aplica, em face das exigências de habilitação prévia do crédito perante o Fisco para efeito de compensação<sup>23</sup>. Conquanto seja um procedimento simplesmente preparatório e declaratório do título, não constitutivo do direito, com prazo de trinta dias para deferimento, não deixa de ser uma etapa imposta pelo próprio ente que pretende exigir o IRPJ e a CSLL, e cujos eventuais atrasos

22. RMS 42.409/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 06.10.2015, DJe 16.10.2015.

23. Arts. 100 e 101 da IN RFB n. 1.717, de 17.07.2017.

de análise podem postergar o exercício desse próprio direito. De mais a mais, o exercício do próprio direito de compensar pode ser retardado por circunstâncias normativas ou factuais que, na ausência de débitos compensáveis pelo credor, inviabilizem o seu aproveitamento mais imediato.

Apesar de serem relevantes os argumentos jurisprudenciais e doutrinários para ponderar por que um ativo tributário a recuperar não deveria ser tributado em razão do mero registro contábil, e conquanto se concorde com a jurisprudência que afasta a tributação pelo IRPJ e pela CSLL enquanto ainda existem incertezas acerca do recebimento do título, mormente em caso de precatórios<sup>24</sup>, esses argumentos reclamam uma análise casuística, ainda dependente da subsunção ou não ao fato gerador previsto no art. 43 do CTN e ao modo como se interpreta a noção de realização da renda. O que a seção seguinte pretende discutir é se, sem descurar dos contornos da hipótese de incidência dos tributos sobre a renda, uma solução que encontre a incidência tributária no momento da conversão dos ativos tributários em caixa não seria mais consentânea com o sistema tributário vigente.

#### **4 FUNDAMENTOS PARA CONSTRUÇÃO DE UMA REGRA TEMPORAL MAIS ABRANGENTE DE INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL, NO CASO DE ATIVOS TRIBUTÁRIOS A RECUPERAR CONTRA O PODER PÚBLICO**

Como decidiu o 1º Conselho de Contribuintes em julgado de 1999, quando a recuperação de tributos pagos indevidamente for tributável, a inclusão do valor recuperado na base de cálculo de outras incidências deve operar-se no momento da efetiva realização do direito, via restituição ou compensação<sup>25</sup>. O precedente é relevante e didático, pois já expunha as dificuldades de lidar apenas com o regime de competência e o norte da realização da renda nessa matéria. Segundo consta do voto do então relator, Conselheiro José Antonio Minatel, no caso de transações comerciais com vendas de mercadorias e de serviços, é pacífica a aplicação do vetor da realização, em que a característica da “troca” (entrega de mercadoria, por exemplo) é determinante para que se considere a receita realizada. No entanto, prossegue, a aplicação do princípio da realização não surge tão simples quando está em jogo a apropriação de um direito ainda a realizar

24. Ver, a propósito da jurisprudência do CARF no caso de indêbitos decorrentes de decisões judiciais: DANIEL NETO, Carlos Augusto. A incidência de IRPJ e CSLL sobre os indêbitos tributários decorrentes de decisões judiciais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 43, p. 466-479, 2019.

25. Acórdão 1º C.C. 108-05.636, Rel. Cons. José Antonio Minatel, j. 17.03.1999.

contra o próprio Poder Público. A fundamentação do voto busca reconhecer a inexistência de disponibilidade econômica ou jurídica de riqueza sobre o mero registro escritural do ativo tributário. E, ainda mais importante, chama a atenção para a falta de razoabilidade da imposição ao sujeito passivo da obrigação de antecipar novo pagamento de tributo, calculado exatamente sobre os valores que ainda permanecem indevidamente em poder do Fisco, fato reconhecido pela própria legislação tributária, quando diversas regras, até hoje vigentes, autorizam o diferimento da tributação dos resultados das operações praticadas com o Poder Público (caso do art. 7º da Lei n. 9.718/1998, na construção ou na venda de bens e serviços<sup>26</sup>).

Diferentemente de um contrato particular de compra e venda para recebimento a prazo, o que diferencia a presente situação é que o credor do tributo é a mesma pessoa devedora da própria renda (no caso, está-se tratando aqui apenas de créditos contra a União Federal, competente para exigir o IRPJ e a CSLL). E esse mesmo devedor pode estar impondo, justificadamente ou não, condições e restrições para o exercício do direito escriturado na contabilidade. Justificadamente, quando aplica normas que preveem a habilitação do crédito como procedimento preparatório à compensação, durante o qual fica suspenso o prazo decadencial, ou quando se circunscreve ao prazo legal de 360 dias para análise de pedidos de ressarcimento, mas injustificadamente, por hipótese, quando descumprir tais prazos, ou impõe, pela via interpretativa, óbices à devolução de créditos tributários. Justificáveis ou não, tais expedientes apenas distanciam o contribuinte do exercício efetivo do direito de dispor de seus direitos.

Nessas circunstâncias, os efeitos da tributação antecipada em relação à realização financeira dos ativos tributários podem não apenas ser deletérios do ponto de vista econômico, mas chocar-se com princípios caros à justiça tributária, expressos em normas constitucionais e legais.

Nesse mister, invoca-se a capacidade contributiva, mas não tanto sob o viés objetivo comumente associado ao princípio da realização. Com efeito, a capacidade contributiva tem duas facetas distintas. Conforme exposto por Regina Helena Costa<sup>27</sup>, fala-se em capacidade contributiva *absoluta* ou *objetiva* quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza. Essa

---

26. Lei n. 9.718/1998: "Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço".

27. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 28.

é a acepção que parece mais relevante ao exame de compatibilidade entre a tributação do ativo tributário a recuperar antes da sua realização financeira e a capacidade contributiva, porque serve como pressuposto ou fundamento da própria instituição do tributo<sup>28</sup>.

Diversamente, a capacidade contributiva *relativa* ou *subjetiva* reporta-se a um sujeito individualmente considerado, e expressa a aptidão de determinada pessoa (o potencial sujeito passivo) a absorver o impacto tributário, na medida de suas possibilidades econômicas. Diante de determinada incidência, a capacidade contributiva em seu sentido *subjetivo* não tolera que a tributação ocorra sobre o mínimo de renda necessário à própria sobrevivência do contribuinte, nem que seja utilizada "com efeito de confisco" (art. 150, IV, da Constituição de 1988), de modo a obrigar o contribuinte a se desfazer de sua propriedade, para suportar o gravame.

Se, antes de satisfazer a sua própria obrigação, mediante o encontro de contas (compensação) ou a devolução em espécie dos créditos tributários, a União Federal exige o IRPJ e a CSLL sobre os respectivos valores, tem-se uma potencial situação em que o contribuinte se vê obrigado a buscar no seu patrimônio recursos para suportar a exigência da sua própria devedora. Nesse sentido, outro julgado, este de 2014, pela 1ª Seção do CARF, afiançou que "não resta caracterizada receita de uma parte se ainda não haja custo, despesa ou encargo da outra", de modo que as receitas (no caso, decorrentes de precatório) devem ser reconhecidas para fins tributários "à medida que se tornam despesas incorridas para o Poder Público"<sup>29</sup>.

No direito civil, prevalece a regra de que nenhum dos credores em uma obrigação que contenha prestações recíprocas pode exigir o cumprimento do dever que lhe beneficia se, por seu turno, não cumpriu o dever que lhe cabia. É o que dispõe o art. 476 do Código Civil de 2002, enunciando que "nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro". Essa é a previsão legal que ampara a chamada exceção de contrato não cumprido (*exceptio non adimpleti contractus*), permitindo que uma das partes contratantes alegue fato impeditivo (a inexecução pela parte adversa) ao cumprimento da sua obrigação, acaso acionada em juízo<sup>30</sup>.

---

28. CHARNESKI, Heron. Contabilidade societária do padrão IAS/IFRS vs. contabilidade fiscal no contexto da realização da 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. 199.

29. Acórdão CARF 1402-001.705, Rel. Cons. Fernando Brasil, j. 03.06.2014.

30. NERY, Rosa Maria de Andrade. **Instituições de direito civil** [livro eletrônico]. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. Não paginado.

Sem buscar que a referida norma tenha aplicação no âmbito do direito tributário, o que importa observar aqui é o fundamento que ampara a existência dessa exceção processual. Segundo Rosa Maria de Andrade Nery, trata-se de um instrumento de proteção da equidade e boa-fé contratual, fundamentando-se "no equilíbrio patrimonial das partes – por decorrência da função econômica dos contratos – em estreita conexão com a ideia de proporcionalidade de prestações e de lealdade negocial"<sup>31</sup>.

É certo que na relação tributária, ainda que de caráter obrigacional, não se está diante de uma obrigação com deveres recíprocos. Também é certo que a incidência de tributos sobre a contabilização de um ativo tributário (v.g., o crédito decorrente de uma ação de repetição de indébito) consiste em uma obrigação nova, diferente da obrigação que deu azo ao surgimento do crédito do contribuinte. No entanto, inobstante essas diferenças, não há como ignorar que, na espécie em estudo, o Estado estaria fazendo incidir tributos sobre valores que ele mesmo deve ao contribuinte, sem que antes, mesmo que em observância às normas legais, tenha cumprido a própria obrigação de devolver os respectivos montantes. A mesma noção de boa-fé e equilíbrio das relações jurídicas pode ser invocada, para demonstrar que, em certas situações, a exigência de tributos à vista da mera contabilização de um ativo tributário fere a lógica jurídica mais básica das relações obrigacionais.

Ainda, essa configuração acaba por abrir as portas para uma situação de completa insegurança para os contribuintes e que, ademais, agride a boa-fé das relações jurídicas no Estado de Direito. Autorizar que o Estado tribute o crédito antes de devolvê-lo ao contribuinte (se é que efetivamente irá devolvê-lo) cria uma situação benéfica para as contas públicas, na medida em que se antecipa o que o Estado tem a receber, ao passo que se retarda o que tem a pagar, estabelecendo uma vantagem no mínimo temporária para o orçamento.

À semelhança do que afirma Humberto Ávila acerca da manutenção dos efeitos de tributos inconstitucionais por meio da modulação de efeitos, autorizar que o Estado assim proceda estimula a criação de outros tributos ilegais ou inconstitucionais, na medida em que se permite que o Estado se beneficie da própria conduta contrária ao direito<sup>32</sup>. Quanto mais tributos indevidamente recolhidos e quanto mais créditos tiverem o seu aproveitamento restringido, maior será o benefício do Estado, já que o desembolso em benefício do contribuinte

---

31. NERY, Rosa Maria de Andrade. **Instituições de direito civil** [livro eletrônico]. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. Não paginado.

32. ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 571-573.

será sempre a última coisa a ocorrer (se é que irá ocorrer), beneficiando-se o Estado em momento anterior ao da tributação desses mesmos valores.

Portanto, além de permitir que o Estado se beneficie de conduta contrária ao direito, o que agride a boa-fé, cria-se uma situação de insegurança para o futuro, pois a incidência do IRPJ e da CSLL antes da efetiva apropriação financeira dos créditos tributários escriturais submete o contribuinte a um ambiente de cada vez maiores restrições aos seus direitos.

## 5 CONCLUSÃO

Os aspectos apresentados buscaram prosseguir na discussão acerca do momento em que devem ser reconhecidas, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, as contrapartidas em resultado de ativos tributários escriturais a recuperar em face da União, sejam essas contabilizadas diretamente como receitas ("recuperações de tributos"), como no caso de ações transitadas em julgado, seja em decorrência da forma de contabilização de créditos de tributos não cumulativos (PIS, COFINS e IPI), a qual, mesmo quando existem restrições ao seu aproveitamento, diminui o valor do custo a ser apropriado ao resultado.

Amiúde a busca pela coincidência entre o momento da contabilização dos ativos tributários a recuperar e o momento do oferecimento dos respectivos efeitos contábeis às bases de cálculo de IRPJ e da CSLL no regime do lucro real se funda em uma preocupação quanto ao "casamento" dos registros e à suposta falta de autorização legal expressa para uma exclusão, ainda que temporária, dos efeitos contábeis dos ativos escriturais nas mesmas bases de cálculo. Como exposto no artigo, no entanto, o reconhecimento contábil e fiscal, na situação dos créditos tributários a recuperar ainda indisponíveis para aproveitamento financeiro, não necessita ser coincidente no tempo. Afinal, existem critérios, normas e finalidades distintos entre os ordenamentos contábil (ainda que ele próprio também jurídico) e tributário.

Nessa perspectiva, para fins tributários, o que importa de início é verificar, além da confiabilidade da mensuração, quando ocorre o fato gerador do IRPJ e da CSLL, ou seja, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (art. 43, CTN). Essa verificação pode até, em alguns casos, chegar à conclusão quanto a uma estreita relação com os critérios contábeis de reconhecimento dos ativos tributários. Não obstante, como exposto acima, a conclusão quanto a uma aproximação ou distanciamento no momento de reconhecimento dos ativos tributários poderia ser bastante casuística, prescindindo de um ônus argumentativo quanto ao próprio conceito de renda e do evento de *realização* apto a fazer nascer a obrigação tributária.



*De lege ferenda*, poderia ser muito adequado ao funcionamento do sistema que o legislador federal simplesmente declarasse que o diferimento até o recebimento financeiro da tributação dos valores a receber contra o Poder Público em geral – e contra a União, em particular –, presente em normas como o art. 7º da Lei n. 9.718/1998, alcançaria também os ativos tributários escriturais que, por uma série de razões, não estão sendo monetizados. Enquanto isso não acontece, o presente artigo procurou demonstrar que, além de questões de moralidade, existem importantes razões jurídicas para sustentar a impossibilidade de o credor tributário do IRPJ e da CSLL exigir esses tributos do contribuinte, antes de adimplir a sua própria obrigação com a extinção das dívidas que servem de base à incidência. Assim, o trânsito em julgado de uma sentença declaratória do direito à compensação, ou a expectativa do contribuinte de ver deferido um pedido de ressarcimento de créditos tributários federais ou o pagamento de um precatório, podem ser condições suficientes para manutenção dos registros contábeis dos ativos tributários que representam esses direitos. Não, porém, para a antecipação de efeitos tributários dos seus reflexos contábeis. Segundo as razões apresentadas, esses efeitos tributários deveriam ocorrer apenas no aproveitamento financeiro dos ativos escriturais, seja no pagamento efetivo pela União dos créditos tributários reclamados, seja na efetiva realização da compensação administrativa segundo as normas administrativas, é dizer, na entrega da declaração de compensação – independentemente, por certo, do prazo para sua homologação, que é condição meramente resolutória do direito já exercido pelo contribuinte<sup>33</sup>.

## 6 REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. (Série Doutrina Tributária, XXIV).
- \_\_\_\_\_. Contabilidade societária do padrão IAS/IFRS vs. contabilidade fiscal no contexto da realização da renda. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo

33. Lei n. 9.430/1996: "**Art. 74.** O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. § 1º A compensação de que trata o *caput* será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. § 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação".

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. 186-211.

\_\_\_\_\_; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Incertezas tributárias: paradoxos do provisionamento e as repercussões da ICPC 22. In: PINTO, Alexandre Evaristo et al. (Org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2019. p. 181-197.

COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 40, p. 103-107, 1987.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. A incidência de IRPJ e CSLL sobre os indébitos tributários decorrentes de decisões judiciais. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 43, p. 457-482, 2019.

FERNANDES, Edison Carlos. Redução ao valor recuperável de ativos (*impairment*) – comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1). **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 263-270, jul./dez. 2019.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de renda**: conceito, princípios, comentários. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 95-108.

NERY, Rosa Maria de Andrade. **Instituições de direito civil** [livro eletrônico]. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucro societário e lucro tributável – alterações na Lei n. 6.404 – uma encruzilhada para o contábil e o fiscal. In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins (Coord.). **Temas essenciais de direito empresarial**: estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 261-281.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SCHOUERI, Luis 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. 19-32.

SILVEIRA, Ricardo Maito da. O princípio da realização da renda no direito tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 21, 2007.

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. 93-106.