

Revista de

# DIREITO CONTÁBIL FISCAL

SÃO PAULO • VOLUME 3 • NÚMERO 6 • JUL./DEZ. 2021

Revista de  
DIREITO CONTÁBIL FISCAL

COORDENAÇÃO  
Marcelo Magalhães Peixoto  
Edison Carlos Fernandes

PROJETO GRÁFICO E EDITORAÇÃO  
S. Guedes Editoração

IMPRESSÃO E ACABAMENTO  
Gráfica Forma Certa

---

FORTE	ROTIS SEMI SANS 45 LIGHT
MIOLO	OFFSET 75 G/M <sup>2</sup>
CAPA	SUPREMO DESIGN 250 G/M <sup>2</sup>

---

Associação Paulista de Estudos Tributários – APET  
Av. Paulista, 509, sala 704  
01311-910 – São Paulo, SP  
Tel./Fax: (11) 3105 6191  
[www.apet.org.br](http://www.apet.org.br)

MP Editora  
Av. Paulista, 509, sala 510  
01311-910 – São Paulo, SP  
Tel./Fax: (11) 3105 7132  
[www.mpeditora.com.br](http://www.mpeditora.com.br)

ISSN 2596 173X

"AS OPINIÕES MANIFESTADAS NOS ARTIGOS DESTA OBRA SÃO DE RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DOS SEUS RESPECTIVOS AUTORES."

Revista de

# DIREITO CONTÁBIL FISCAL

SÃO PAULO • VOLUME 3 • NÚMERO 6 • JUL./DEZ. 2021



**MP**  
EDITORA

## CONSELHO EDITORIAL

### Coordenadores

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

EDISON CARLOS FERNANDES

### Membros

ALEXANDRE EVARISTO PINTO

EDUARDO FLORES

FABIO PEREIRA DA SILVA

GERMAN ALEJANDRO SAN MARTÍN FERNÁNDEZ

HERON CHARNESKI

LUCIANA IBIAPINA LIRA AGUIAR

PAULO HENRIQUE PÊGAS

ROGÉRIO GANDRA DA SILVA MARTINS

RUDAH GIASSON LUCCAS

VICTOR BORGES POLIZELLI

## CONSELHO CIENTÍFICO

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO

ELIDIE PALMA BIFANO

ELISEU MARTINS

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

HELENILSON CUNHA PONTES

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS

VANESSA RAHAL CANADO

## COORDENADORES

### MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

Presidente-fundador da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogado e Contabilista em São Paulo e em Recife. Autor e coautor de diversos livros sobre direito tributário. Ex-membro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda.

### EDISON CARLOS FERNANDES

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

## AUTORES

### ALEXANDRE EVARISTO PINTO

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela USP. Mestre em Direito Comercial pela USP. Bacharel em Direito pela Universidade Mackenzie e em Contabilidade pela USP. Conselheiro Julgador no CARF, TIT/SP e CMT/SP. Coordenador do MBA IFRS da Fipecafi. Professor do IBDT e da Fipecafi.

### BERNARDO MALTZ

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

#### DAVID GARON CARVALHO

Mestrando em Direito Tributário na FGV Direito SP. Especialista em Direito Tributário pela FGV Direito SP. Especialista em Direito Empresarial pela FGV Direito SP. Advogado. Sócio da Garon e Gehlen Sociedade de Advogados.

#### EDISON CARLOS FERNANDES

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

#### EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO

Consultor e advogado em São Paulo. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Autor do livro **Imposto de Renda das Empresas** (14. ed. São Paulo: MP, 2021).

#### ELIDIE PALMA BIFANO

Bacharel pela Faculdade de Direito da USP. Mestra e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora no Curso de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e nos Cursos de Especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), da Escola de Direito do Centro de Extensão Universitária (CEU Law School) do Instituto Internacional de Ciências Sociais (IICS) e da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Advogada em São Paulo.

#### FERNANDO MOURA

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

#### GABRIELA BITTENCOURT ZANELLA

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) e pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

#### GIANCARLO CHAMMA MATARAZZO

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

#### HENRIQUE CONTARELLI LAMONICA

Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário Nacional e em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo.

#### JOSÉ ARNALDO GODOY COSTA DE PAULA

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

#### PAULO ARTHUR CAVALCANTE KOURY

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). LL.M. (Master of Laws) pela University of Cambridge. MBA em IFRS (normas internacionais de contabilidade) pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Advogado em São Paulo. Professor convidado nos cursos de especialização do IBMEC e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

#### PEDRO GASPARETTO FARRIS

Mestrando em Direito na Fundação Getúlio Vargas (FGV). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de São Paulo (UNIFESP). Bacharel em Direito pela Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho" (UNESP). Advogado em São Paulo.

#### RENATO NUNES

Advogado em São Paulo. Especializado, Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor da FGV, da USP/ESALQ e do Insper.

#### RODRIGO SCHWARTZ HOLANDA

Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Advogado e Bacharel em Ciências Contábeis. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Pós-graduado em Processo Civil. Pesquisador do Instituto de Aplicação do Tributário. Coordenador da especialização em Direito Tributário Cedcorp/UNIVALI. Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

#### VICTOR BORGES POLIZELLI

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor do Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo.

APRESENTAÇÃO	11
ARTIGOS	
A CONVERSÃO DA DÍVIDA EM CAPITAL COMO FORMA DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL NA LEI N. 14.112/2020 <i>Alexandre Evaristo Pinto</i>	15
OS IMPACTOS DA PANDEMIA NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL OPERACIONAL – REFLEXOS TRIBUTÁRIOS DO RECONHECIMENTO LINEAR DAS RECEITAS: ESTUDO DE CASO NO SEGMENTO DE <i>SHOPPING CENTERS</i> <i>Bernardo Maltz</i> <i>Fernando Moura</i>	25
BREVE REFLEXÃO SOBRE OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO PERDÃO DE DÍVIDA ( <i>HAIRCUT</i> ) NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL <i>David Garon Carvalho</i>	47
IRPJ E CSLL: O SENTIDO E O ALCANCE DO <i>CAPUT</i> DO ART. 30 DA LEI N. 12.973/2014 E A EFICÁCIA NORMATIVA DAS SOLUÇÕES DE CONSULTA TRIBUTÁRIA SOBRE SUBVENÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS <i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	61
ESSÊNCIA E FORMA DA CONTABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO <i>Elidie Palma Bifano</i>	73

ANOTAÇÕES SOBRE A CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DE IMÓVEIS E OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS NO LUCRO PRESUMIDO <i>Gabriela Bittencourt Zanella</i> <i>Rodrigo Schwartz Holanda</i>	91
A ALTERAÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL PARA O LUCRO PRESUMIDO E A REALIZAÇÃO FICTÍCIA DO AJUSTE A VALOR JUSTO <i>Giancarlo Chamma Matarazzo</i> <i>José Arnaldo Godoy Costa de Paula</i>	117
EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO RECONHECIMENTO CONTÁBIL DE ATIVOS DE INDENIZAÇÃO <i>Paulo Arthur Cavalcante Koury</i>	145
O OBJETIVO DA CONTABILIDADE E A SUA VALIDADE PARA O DIREITO <i>Pedro Gasparetto Farris</i>	155
RELAÇÕES ENTRE DIREITO E CONTABILIDADE <i>VERSUS</i> TRIBUTAÇÃO DA RECEITA E DA RENDA – ALGUNS PRESSUPOSTOS <i>Renato Nunes</i>	169
INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL COM BENS: QUESTÕES CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIAS <i>Victor Borges Polizelli</i> <i>Henrique Contarelli Lamonica</i>	189
COMENTÁRIOS PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS – CPC	
ARRENDAMENTO (E FIGURAS AFINS) – COMENTÁRIOS TRIBUTÁRIOS AO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 06 (R2) <i>Edison Carlos Fernandes</i>	213
PADRONIZAÇÃO PARA O ENVIO DE TEXTOS	

## APRESENTAÇÃO

Já estamos no terceiro ano da **Revista de Direito Contábil Fiscal**. Há, pelo menos, dois motivos para comemorar: em primeiro lugar, a **Revista** se firma como referência na doutrina tributária brasileira, com artigos que mantêm altíssima qualidade; depois, e talvez o mais importante, o acolhimento que a **Revista** teve e vem tendo demonstra o amadurecimento do diálogo entre Direito Tributário e Contabilidade. É impossível – repita-se: impossível – atuar no Direito Tributário ignorando a Contabilidade, inclusive no contencioso tributário, que muitas vezes se fundamenta em raciocínios pura e exclusivamente jurídicos; ou, seria melhor dizer, se fundamentava. A prova disso são alguns artigos que estão neste presente volume.

As iniciativas que convergem Direito Tributário e Contabilidade só proliferaram, especialmente com os eventos da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), que, além de incluir temas conexos em suas reuniões mensais, organiza o Curso de Direito Contábil e Tributário. Enfim, é um caminho sem volta e a **Revista de Direito Contábil Fiscal** é instrumento indispensável para os modernos profissionais da área da tributação.

No presente número, são tratados os seguintes temas: a conversão da dívida em capital como forma de recuperação judicial e falências na Lei n. 14.112/2020; os impactos da pandemia nos contratos de arrendamento mercantil operacional – reflexos tributários do reconhecimento linear das receitas: estudo de caso no segmento de *shopping centers*; breve reflexão sobre os efeitos tributários do perdão de dívida (*haircut*) na recuperação judicial; IRPJ e CSLL: o sentido e o alcance do *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 e a eficácia normativa das soluções de consulta tributária sobre subvenções não tributáveis; essência e forma da Contabilidade no Direito Tributário; anotações sobre a classificação

contábil de imóveis e os reflexos tributários no lucro presumido; a alteração do regime de tributação do lucro real para o lucro presumido e a realização fictícia do ajuste a valor justo; efeitos tributários do reconhecimento contábil de ativos de indenização; o objetivo da contabilidade e a sua validade para o direito; relações entre direito e contabilidade *versus* tributação da receita e da renda – alguns pressupostos; integralização de capital social com bens: questões contábeis e tributárias. E, por fim, há os comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) – Arrendamentos.

Boa leitura!  
Novembro de 2021

Marcelo Magalhães Peixoto  
Edison Carlos Fernandes  
*coordenadores*

# ARTIGOS

---



# A CONVERSÃO DA DÍVIDA EM CAPITAL COMO FORMA DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL NA LEI N. 14.112/2020

Alexandre Evaristo Pinto

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela USP. Mestre em Direito Comercial pela USP. Bacharel em Direito pela Universidade Mackenzie e em Contabilidade pela USP. Conselheiro Julgador no CARF, TIT/SP e CMT/SP. Coordenador do MBA IFRS da Fipecafi. Professor do IBDT e da Fipecafi.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Do objetivo da recuperação judicial 3 Dos meios de recuperação judicial 4 Da conversão de dívida em capital como meio de recuperação judicial 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: Este artigo trata da inclusão, pela Lei n. 14.112/2020, da conversão de dívida em capital social como um dos meios de recuperação judicial no art. 50 da Lei n. 11.101/2005. Do ponto de vista contábil, a conversão de dívida em capital representa hipótese em que uma dívida exigível de um credor deixará o grupo de contas do Passivo e passará a integrar o grupo de contas do Patrimônio Líquido.

PALAVRAS-CHAVE: Recuperação judicial. Lei n. 14.112/2020. Contabilidade.

## 1 INTRODUÇÃO

Dentre as diversas alterações promovidas pela Lei n. 14.112/2020 na Lei n. 11.101/2005, merece destaque a inclusão da conversão de dívida em capital social como um dos meios de recuperação judicial.

Embora não houvesse previsão legal explícita de tal forma de recuperação, vale notar que os meios previstos no art. 50 da Lei n. 11.101/2005 eram exemplificativos, de forma que muitas sociedades já se utilizaram da conversão de dívida em capital social como um dos mecanismos para atravessar a crise econômico-financeira.

Todavia, a referida inclusão normativa pode ser vista de forma positiva, ao consagrar no texto normativo uma modalidade de recuperação judicial que é comumente utilizada pelas sociedades empresárias.

No presente artigo, iremos analisar alguns dos principais aspectos de tal meio de recuperação judicial, destacando os seus efeitos e algumas de suas controvérsias.

## 2 DO OBJETIVO DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Após quase sessenta anos de vigência do Decreto-lei n. 7.661/1945, foi promulgada a Lei n. 11.101/2005, que revogou o referido Decreto-lei e trouxe nova regulação para a falência, assim como instituiu a recuperação judicial e a extrajudicial do empresário e da sociedade empresária.

O relator do projeto da Lei n. 11.101/2005, deputado Osvaldo Biolchi, advertia que o procedimento da concordata do Decreto-lei n. 7.661/1945 funcionava mais como um meio de liquidação do que um meio de solução para as empresas em crise. Como exemplo de tal diretriz, havia a possibilidade de conversão em falência com a não concordância de apenas um credor sobre um plano de dilação de prazos para cumprimento das obrigações<sup>1</sup>.

Nessa linha, a criação dos regimes de recuperação judicial e extrajudicial representou um grande avanço legislativo com vistas à manutenção da empresa, enquanto fonte produtora de riquezas, empregos e tributos.

A finalidade da recuperação judicial foi expressamente manifestada no art. 47 da Lei n. 11.101/2005, nos seguintes termos:

Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

Desse modo, verifica-se o objetivo de superação da crise econômico-financeira que, por sua vez, é relevante na medida em que permite a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores.

---

1. BIOLCHI, Osvaldo. Apresentação. In: TOLEDO, Paulo Fernando Campos Salles de; ABRÃO, Carlos Henrique. **Comentários à lei de recuperação de empresas e falência**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. XII.

Ao tratar do princípio da preservação da empresa como norteador da recuperação judicial, Écio Perin Junior afirma que a empresa deve ser preservada, tendo em vista as seguintes funções: (i) função geradora de empregos; (ii) função geradora de tributos; e (iii) função de circulação ou produção de bens ou serviços<sup>2</sup>.

De igual modo, Daniel Carnio Costa destaca que a recuperação judicial surge como solução viável para uma empresa que não consegue achar uma solução de mercado para superação da crise, evitando prejuízos aos credores e à sociedade, preservando os benefícios sociais e econômicos derivados do exercício da atividade empresarial<sup>3</sup>.

Entre tais benefícios, garante-se o recebimento das dívidas pelos credores, a manutenção de postos de trabalho, a oferta de produtos e serviços para os consumidores e o recolhimento de tributos<sup>4</sup>.

### 3 DOS MEIOS DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Tendo em vista o objetivo de preservação da empresa, viabilizando a superação de sua situação de crise econômico-financeira, o art. 50 da Lei n. 11.101/2005 estabeleceu diversos meios para a recuperação judicial, dentre os quais a constituição de subsidiária integral, prevista em seu inciso II, conforme abaixo:

**Art. 50. Constituem meios de recuperação judicial, observada a legislação pertinente a cada caso, dentre outros:**

- I – concessão de prazos e condições especiais para pagamento das obrigações vencidas ou vincendas;
- II – cisão, incorporação, fusão ou transformação de sociedade, constituição de subsidiária integral, ou cessão de cotas ou ações, respeitados os direitos dos sócios, nos termos da legislação vigente;
- III – alteração do controle societário;
- IV – substituição total ou parcial dos administradores do devedor ou modificação de seus órgãos administrativos;

---

2. PERIN JUNIOR, Écio. **Preservação da empresa na lei de falências**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 34-42.

3. COSTA, Daniel Carnio. Novas teorias sobre processos de insolvência e gestão democrática de processos. In: COSTA, Daniel Carnio (Coord.). **comentários completos à lei de recuperação de empresas e falências**. Curitiba: Juruá, 2015. v. 1, p. 21-22.

4. COSTA, Daniel Carnio. Novas teorias sobre processos de insolvência e gestão democrática de processos. In: COSTA, Daniel Carnio (Coord.). **Comentários completos à lei de recuperação de empresas e falências**. Curitiba: Juruá, 2015. v. 1, p. 21-22.

- V – concessão aos credores de direito de eleição em separado de administradores e de poder de veto em relação às matérias que o plano especificar;
- VI – aumento de capital social;
- VII – trespasse ou arrendamento de estabelecimento, inclusive à sociedade constituída pelos próprios empregados;
- VIII – redução salarial, compensação de horários e redução da jornada, mediante acordo ou convenção coletiva;
- IX – dação em pagamento ou novação de dívidas do passivo, com ou sem constituição de garantia própria ou de terceiro;
- X – constituição de sociedade de credores;
- XI – venda parcial dos bens;
- XII – equalização de encargos financeiros relativos a débitos de qualquer natureza, tendo como termo inicial a data da distribuição do pedido de recuperação judicial, aplicando-se inclusive aos contratos de crédito rural, sem prejuízo do disposto em legislação específica;
- XIII – usufruto da empresa;
- XIV – administração compartilhada;
- XV – emissão de valores mobiliários;
- XVI – constituição de sociedade de propósito específico para adjudicar, em pagamento dos créditos, os ativos do devedor.

Ao comentar o referido dispositivo legal, Manoel Justino Bezerra Filho assevera que a Lei de Recuperação de Empresas e Falência almejou deixar às partes interessadas escolher qual é o meio (ou combinação de meios) mais adequado para a recuperação da empresa, de forma que a referida Lei estipula o dever de informar do devedor sobre o meio a ser utilizado para que os credores analisem se concordam ou não, sendo relevante ainda mencionar que a lista dos meios trazida pelo art. 50 é meramente exemplificativa<sup>5</sup>.

Com a edição da Lei n. 14.112/2020, houve acréscimo expresso de mais dois meios de recuperação judicial ao art. 50 da Lei n. 11.101/2005, a bem saber:

**XVII – conversão de dívida em capital social;**

XVIII – venda integral da devedora, desde que garantidas aos credores não submetidos ou não aderentes condições, no mínimo, equivalentes àquelas que teriam na falência, hipótese em que será, para todos os fins, considerada unidade produtiva isolada.

---

5. BEZERRA FILHO, Manoel Justino. **Lei de recuperação de empresas e falências comentada artigo por artigo**. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 168-169.

Tal qual apontado anteriormente, a lista contida no art. 50 da Lei n. 11.101/2005 já era entendida como exemplificativa, de forma que a conversão da dívida em capital aparecia como um dos diferentes mecanismos para uma recuperação judicial, conforme mencionavam Jorge Queiroz<sup>6</sup>, Antonio Bruno de Carvalho<sup>7</sup>, Stuart Slatter e David Lovett<sup>8</sup>.

Nesse sentido, a inclusão expressa na Lei da conversão de dívida em capital social como meio de recuperação judicial não seria exatamente necessária, dado o caráter exemplificativo do art. 50 da Lei n. 11.101/2005; no entanto, tal inclusão pode ser entendida como bem-vinda, uma vez que se trata de uma forma comumente utilizada, merecendo menção explícita.

#### 4 DA CONVERSÃO DE DÍVIDA EM CAPITAL COMO MEIO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Para o desenvolvimento da atividade empresarial, a sociedade necessitará de recursos para que possa adquirir os fatores de produção.

Cumpre notar que os recursos ingressam em uma determinada entidade por dois diferentes caminhos: (i) capital próprio, decorrente dos recursos oriundos da emissão de títulos de capital como ações e quotas, bem como dos recursos advindos dos resultados do exercício das próprias operações da entidade; ou (ii) capital de terceiros, isto é, decorrente de recursos que são emprestados à entidade ou operações a crédito.

A partir da Contabilidade, é possível observar de forma ilustrativa tais modalidades de financiamento da atividade empresarial, dado que o capital próprio está refletido nas contas que compõem o Patrimônio Líquido, ao passo que o capital de terceiros está refletido nas contas que compõem o Passivo, conforme figura abaixo:

- 
6. QUEIROZ, Jorge. *Turnaround corporativo*: navegando em períodos de turbulência. Florianópolis: IBGT/IBRADD, 2004. p. 75.
  7. CARVALHO, Antonio Bruno de. A reestruturação financeira. In: MILANESE, Salvatore (Org.). *Reestruturação de empresas*: como recuperar e reerguer negócios. São Paulo: Matriz, 2016. p. 91.
  8. SLATTER, Stuart; LOVETT, David. *Como recuperar uma empresa*: a gestão da recuperação do valor e da *performance*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 288.

Figura 1: Balanço patrimonial da Companhia ABC.

<b>Ativo</b>	<b>Passivo</b>
<b>Ativos</b>	<b>Dívidas</b>
	<b>Patrimônio Líquido</b>
	<b>Capital Social</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

A crise econômico-financeira pode atingir a sociedade empresária de diferentes formas. A título de ilustração, há situações em que o montante do Passivo é superior ao montante do Ativo, situação na qual o Patrimônio Líquido da entidade é negativo. Na figura acima, o montante do Ativo ainda é superior ao montante do Passivo; no entanto, ainda assim pode haver uma crise de liquidez em que não haja recursos financeiros disponíveis para pagamento das obrigações vencidas ou vincendas.

De qualquer forma, a conversão de dívida em capital configura hipótese em que uma dívida exigível de um credor deixará o grupo de contas do Passivo e passará a integrar o grupo de contas do Patrimônio Líquido, uma vez que tal dívida foi convertida em capital social.

Assim, há um aumento de capital social, ao passo que há uma diminuição no montante da dívida. Do ponto de vista do saneamento econômico-financeiro da entidade, há a "troca" de uma dívida exigível por uma dívida não exigível, que é o capital social.

Entretanto, em tal aumento de capital, não há ingresso de novos recursos financeiros, de forma que não há ingresso de dinheiro novo na entidade. Dessa forma, seria muito mais interessante se houvesse a possibilidade de ser utilizado outro meio de recuperação judicial, como o aumento de capital com ingresso de novos sócios ou acionistas que aportassem efetivamente recursos financeiros, o que não ocorre quando o aumento de capital se dá em virtude da conversão de dívida em capital.

Em outras palavras, a conversão de dívida em capital implica uma melhora na situação econômica da empresa, que terá o seu Passivo diminuído e o seu Patrimônio Líquido aumentado, no entanto, diante da inexistência de ingresso

efetivo de numerário na entidade, não há fluxo de caixa positivo em tal aumento de capital.

Não é à toa que Antonio Bruno de Carvalho<sup>9</sup> adverte que a conversão de dívida em capital costuma ser uma das últimas opções disponíveis para as empresas em crise. Além de tal opção não representar o ingresso de novos recursos financeiros, ela também encontra muitas vezes resistência entre os credores.

O referido autor pontua que, da perspectiva do credor que tem a sua dívida convertida em capital, pode não haver um benefício, visto que não haverá impacto no seu caixa pela mera troca do crédito por uma participação societária. Todavia, na hipótese em que a reestruturação seja exitosa, aquela participação societária poderá vir a ter valor no futuro<sup>10</sup>.

Outro ponto relevante no tema da conversão de dívida em capital é que não necessariamente todo montante da dívida irá ser convertido em capital social. Em muitos casos, o plano de recuperação judicial prevê que apenas parte da dívida será convertida em capital, sendo que o restante da dívida será perdoado, de modo que a parcela da dívida perdoada será registrada no resultado do exercício como um ganho decorrente da extinção daquela parte da dívida.

As questões relativas à conversão de dívida em capital social e ao perdão de dívida pressupõem uma complexa negociação entre as partes interessadas. Stuart Slatter e David Lovett asseveram que os credores visam a recuperar os seus investimentos com uma recompensa equivalente ao risco assumido, ao passo que os sócios ou acionistas possuem uma maior propensão a auferir perdas em seus investimentos; no entanto, desejam se beneficiar sobre os novos recursos que foram aportados na entidade em crise<sup>11</sup>.

Dessa forma, os credores tentarão buscar isonomia da dívida convertida na participação societária recebida, ao passo que os antigos sócios ou acionistas tentarão buscar que seja dado um desconto na dívida para que seja compensada uma desvalorização no valor de suas participações societárias<sup>12</sup>.

Como se observa, não se trata de negociação simples, dado que os interesses de credores e de antigos acionistas podem ser contrários.

---

9. CARVALHO, Antonio Bruno de. A reestruturação financeira. In: MILANESE, Salvatore (Org.). **Reestruturação de empresas**: como recuperar e reerguer negócios. São Paulo: Matriz, 2016. p. 91.

10. CARVALHO, Antonio Bruno de. A reestruturação financeira. In: MILANESE, Salvatore (Org.). **Reestruturação de empresas**: como recuperar e reerguer negócios. São Paulo: Matriz, 2016. p. 91.

11. SLATTER, Stuart; LOVETT, David. **Como recuperar uma empresa**: a gestão da recuperação do valor e da *performance*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 288.

12. SLATTER, Stuart; LOVETT, David. **Como recuperar uma empresa**: a gestão da recuperação do valor e da *performance*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 288.

Como decorrência da inclusão da conversão de dívida em capital social no art. 50 da Lei n. 11.101/2005, a Lei n. 14.112/2020 também acrescentou um § 3º ao art. 50 da Lei n. 11.101/2005, nos seguintes termos:

§ 3º Não haverá sucessão ou responsabilidade por dívidas de qualquer natureza a terceiro credor, investidor ou novo administrador em decorrência, respectivamente, da mera conversão de dívida em capital, de aporte de novos recursos na devedora ou de substituição dos administradores desta.

O referido dispositivo normativo busca garantir a proteção ao credor que decide por converter a sua dívida em capital social, determinando que não haverá sucessão ou responsabilidade por dívidas para esse credor que teve sua dívida convertida. O mesmo raciocínio vale para o investidor que efetivamente aportou recursos financeiros na entidade e para o novo administrador.

## 5 CONCLUSÕES

A Lei n. 14.112/2020 incluiu a conversão de dívida em capital social como um dos meios de recuperação judicial no art. 50 da Lei n. 11.101/2005.

Embora não houvesse necessidade de tal previsão, essa inclusão pode ser entendida como importante, uma vez que se trata de uma forma comumente utilizada, merecendo menção explícita.

Sob a ótica contábil, a conversão de dívida em capital representa hipótese em que uma dívida exigível de um credor deixará o grupo de contas do Passivo e passará a integrar o grupo de contas do Patrimônio Líquido.

Como consequência do referido aumento de capital social, há uma diminuição no montante da dívida. Todavia, vale notar que não há ingresso de novos recursos financeiros, o que faz que outros meios de recuperação sejam preferíveis, como o aumento de capital com ingresso de novos sócios ou acionistas que aporem efetivamente recursos financeiros.

Por fim, vale citar o quão complexa é a negociação entre as partes interessadas no caso de conversão de dívida em capital. Nessa linha, é comum que o plano de recuperação judicial preveja que somente parte da dívida será convertida em capital, sendo que o restante da dívida será perdoado e registrado no resultado do exercício como um ganho decorrente da extinção daquela parte da dívida.

## 6 REFERÊNCIAS

BEZERRA FILHO, Manoel Justino. **Lei de recuperação de empresas e falências comentada artigo por artigo**. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

BIOLCHI, Osvaldo. Apresentação. In: TOLEDO, Paulo Fernando Campos Salles de; ABRÃO, Carlos Henrique. **Comentários à lei de recuperação de empresas e falência**. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Antonio Bruno de. A reestruturação financeira. In: MILANESE, Salvatore (Org.). **Reestruturação de empresas: como recuperar e reerguer negócios**. São Paulo: Matriz, 2016.

COSTA, Daniel Carnio. Novas teorias sobre processos de insolvência e gestão democrática de processos. In: COSTA, Daniel Carnio (Coord.). **comentários completos à lei de recuperação de empresas e falências**. Curitiba: Juruá, 2015. v. 1.

PERIN JUNIOR, Écio. **Preservação da empresa na lei de falências**. São Paulo: Saraiva, 2009.

QUEIROZ, Jorge. **Turnaround corporativo: navegando em períodos de turbulência**. Florianópolis: IBGT/IBRADD, 2004.

SLATTER, Stuart; LOVETT, David. **Como recuperar uma empresa: a gestão da recuperação do valor e da performance**. São Paulo: Atlas, 2009.



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

Bernardo Maltz

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

Fernando Moura

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

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

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

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

## 1 INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

---

1. Abreviação do inglês *coronavirus disease 2019*.

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

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

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

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

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

## 2 DO RECONHECIMENTO CONTÁBIL DAS RECEITAS DE ALUGUEL

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

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

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

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

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

A seguir, cuidaremos das especificidades dessas normas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Passaremos agora a analisar os efeitos fiscais desse descasamento temporal.

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

#### 3.1 Critério legal/normativo

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

20. "Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria."

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

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

[..]

Art. 49. Aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial serão aplicados os dispositivos a seguir indicados:

[..]

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

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

Do texto legal acima, é possível depreender que:

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

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

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

---

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

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

[..]

§ 3º O disposto neste artigo também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial."

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

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

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

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

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

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

22. Divulgado em 21 de dezembro de 2017.

23. "Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria."

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

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

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

### 3.2 Critério da realização da renda

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I – impostos;

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.3 Os efeitos da linearização nos tributos diferidos

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 4 CONCLUSÃO

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

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

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

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

---

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

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

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

## 5 REFERÊNCIAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



## BREVE REFLEXÃO SOBRE OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO PERDÃO DE DÍVIDA (*HAIRCUT*) NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL

David Garon Carvalho

Mestrando em Direito Tributário na FGV Direito SP. Especialista em Direito Tributário pela FGV Direito SP. Especialista em Direito Empresarial pela FGV Direito SP. Advogado. Sócio da Garon e Gehlen Sociedade de Advogados.

SUMÁRIO: **1** Introdução **2** Tratamento contábil do perdão de dívida **3** Efeitos na apuração do PIS e da Cofins **4** Efeitos na apuração do IRPJ e da CSLL **5** Consequências para empresas em recuperação judicial **6** Questionamentos **7** Considerações finais **8** Referências.

RESUMO: O presente artigo discorre sobre o deságio sofrido pelos credores no ambiente da recuperação judicial como sendo uma das mais eficazes e comuns práticas para reestruturar o passivo do devedor, de modo que é rotineiro o *haircut* de 30% até 80% no valor da dívida. Contudo, se demonstrará ao longo do texto que tal redução do passivo não é alheia a efeitos tributários.

PALAVRAS-CHAVE: Recuperação judicial. *Haircut*. Tributação.

### 1 INTRODUÇÃO

A promulgação da Lei n. 11.101/2005 (LRE) trouxe ao ordenamento jurídico brasileiro um instituto até então completamente novo: a recuperação judicial. Pela primeira vez, o legislador reconheceu a importância de um sistema de insolvência que efetivamente permitisse a tentativa de soerguimento da atividade empresária que vivencie uma crise econômico-financeira.

Em síntese, por meio da recuperação judicial, o devedor deve apresentar aos credores sujeitos aos efeitos da LRE um plano de recuperação, no qual são propostos os mecanismos necessários para o reequilíbrio do passivo e a superação da crise.

Entre os vários instrumentos para a reorganização do endividamento utilizados no plano de recuperação judicial, destaca-se, principalmente, a concessão de deságios (*haircut*) por parte dos credores, que acabam por aceitar reduções significativas em seus créditos, na esperança de colaborar com a recuperação da empresa e possibilitar a satisfação, ao menos parcial, dos valores inadimplidos.

A prática evidencia que, no ambiente recuperacional, é corriqueiro o *haircut* entre 30% a 80% do valor original do crédito, o que é, em geral, muito maior do que eventuais descontos obtidos em renegociações de dívidas feitas fora do âmbito da LRE. Isso se explica, entre outros motivos, pela dinâmica de votos em assembleia de credores para aprovação do plano de recuperação e, também, pelo receio da decretação da falência do devedor, alternativa esta que pode ser ainda mais prejudicial aos credores concursais, uma vez que a taxa de recuperação de créditos em procedimentos falimentares é extremamente baixa.

Ocorre que, conforme será demonstrado, o *haircut* alcançado pelo devedor não é isento de repercussões tributárias, o que pode trazer um considerável passivo fiscal, antes inexistente, capaz de colocar em risco o próprio soerguimento da empresa em crise.

Isso porque o reconhecimento contábil do *haircut* enseja o lançamento de uma receita (operacional ou financeira, a depender do caso) que, por sua vez, aumenta o lucro líquido do exercício. A questão que se coloca é, justamente, a (im)possibilidade da incidência do PIS e da Cofins sobre essa receita e, por sua vez, do IRPJ e da CSLL sobre esse lucro que se encontra majorado pela contabilização da receita oriunda do *haircut*.

Dessa maneira, o presente artigo abordará, primeiramente, o tratamento contábil da remissão de dívida, que é o alicerce para a compreensão do problema. Em seguida, serão estudadas as consequências tributárias dessa remissão, especialmente sob a ótica do PIS, da Cofins, do IRPJ e da CSLL. Ato contínuo, serão realizadas algumas simulações do impacto dessa tributação no plano de recuperação judicial das empresas.

Ademais, serão formulados alguns questionamentos a respeito da possibilidade ou não dessa exação, sem a pretensão de se esgotar a matéria; apenas com o objetivo de trazer reflexões ao leitor.

Ao fim, conclui-se o texto com um resumo do tema e as principais ponderações.

## 2 TRATAMENTO CONTÁBIL DO PERDÃO DE DÍVIDA

Primeiramente, é oportuno realizar uma breve ponderação quanto à integração entre a Contabilidade e o Direito, na medida em que as normas contábeis refletem diretamente no modo como o intérprete do Direito processa os fenômenos econômicos. Isso não significa que a Contabilidade cria ou altera o Direito, mas, sim, que o registro do fato econômico pela contabilidade influencia em como o intérprete do Direito irá perceber o fato, o que ficará mais claro nas linhas abaixo.

Inicia-se o estudo por meio da análise do tratamento contábil previsto para o perdão de dívida, do ponto de vista do devedor. Para isso, recorre-se ao CPC 00, item 4.68<sup>1</sup>, que prescreve que receitas são aumentos no ativo, ou reduções no passivo, que resultam em aumentos do patrimônio líquido.

Exatamente nessa mesma linha, a Resolução CFC 1.374/2011<sup>2</sup> esclarece que receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.

Portanto, a remissão de um passivo implica o reconhecimento de uma receita na mesma proporção, resultando em um aumento do patrimônio líquido. Assim, em termos contábeis, tem-se que o perdão de uma dívida enseja uma redução do respectivo passivo (lançamento a débito no passivo), com contrapartida em uma conta de receita (lançamento a crédito em conta de receita), refletindo-se, assim, em um aumento do patrimônio líquido.

Dessa maneira, o intérprete do Direito se depara com uma receita e um lucro, noticiados pelas normas contábeis, reconhecidos em razão do perdão de dívida. Nesse cenário, em uma análise superficial, o fato registrado pela contabilidade possui semelhança com a hipótese de incidência do PIS, da Cofins, do IRPJ e da CSLL, razão pela qual o estudo desse fenômeno deve ser mais aprofundado.

---

1. CPC 00, item 4.68: "Receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio".

2. "4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga)."

Anota-se que não há, nas normas contábeis, qualquer distinção entre o perdão de dívida obtido no ambiente regular de mercado e aquele oriundo de um processo de recuperação judicial, de maneira que a contabilização do *hair-cut* originado em um processo recuperacional deve ter o mesmo tratamento contábil de uma remissão ordinária de dívida.

### 3 EFEITOS NA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Conforme demonstrado no tópico anterior, o reconhecimento contábil do deságio enseja o lançamento da respectiva receita, na mesma proporção da redução do passivo. Desse modo, é importante verificar se essa receita configura hipótese de incidência de PIS e Cofins.

Neste ponto, destaca-se que não se pode confundir o conceito contábil de receita, que foi brevemente tratado no tópico anterior, com o conceito jurídico para incidência das contribuições sociais. A contabilidade, esta entendida pelas normas contábeis e pelos pronunciamentos dos respectivos órgãos, não pode criar hipóteses de incidência tributária, o que cabe apenas à lei, em respeito ao princípio da legalidade e conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, no RE 606.107/RS<sup>3</sup>.

Ainda, ao fim do alongado desenvolvimento do conceito jurídico de receita, pacificou-se, inclusive por meio do já mencionado RE 606.107/RS, o entendimento de que, no âmbito do PIS e da Cofins, receita é o ingresso financeiro que se integra ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

Com efeito, receita tributável pressupõe não apenas um "ganho", mas, sim, um efetivo ingresso financeiro, aquisição de disponibilidade nova, que se integra ao patrimônio de forma inaugural, o que não se observa na hipótese do

---

3. "O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, 'independentemente de sua denominação ou classificação contábil'. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições" (RE 606.107/RS).

perdão de dívida, justamente porque não há ingresso financeiro com aquisição de disponibilidade nova.

Compreende-se, assim, que o *haircut* auferido no processo de recuperação judicial implica o reconhecimento de receita contábil, que se apresenta na demonstração do resultado da empresa, porém, em razão da ausência de ingresso financeiro e de aquisição de disponibilidade nova, não configura receita tributável para apuração de PIS e Cofins.

Dito isso, frisa-se que, mesmo assim, o tema é controvertido no acervo jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e em soluções de consulta da Receita Federal. O manuseio dos julgados e das soluções de consulta permite encontrar casos nos quais se entendeu que o perdão de uma dívida caracteriza uma receita, o que evidenciaria a ocorrência do fato gerador de PIS e Cofins, atraindo a incidência desses tributos, conforme, por exemplo, o acórdão 3201002.117<sup>4</sup>, o acórdão 1401001.114<sup>5</sup>, a solução de consulta Cosit n. 17/2010<sup>6</sup> e, mais recentemente, a solução de consulta Cosit n. 176/2018<sup>7</sup>.

Por outro lado, em consonância com o conceito jurídico de receita, delineado pelo STF, tem-se o acórdão 3402004.002<sup>8</sup>, cujo voto vencedor, de lavra

- 
4. "PERDÃO DE DÍVIDA. PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. O perdão de dívida importa para o devedor acréscimo patrimonial, caracterizando-se como receita operacional, cujo valor deve ser computado na base de cálculo do PIS apurado no regime não cumulativo."
  5. "PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO. O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como 'outras receitas operacionais'".  
"PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente."
  6. "REMISSÃO DE DÍVIDA. INCIDÊNCIA DE IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS. A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente."
  7. "NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. PERDÃO DE DÍVIDA. RECEITA FINANCEIRA. Cuidando-se de pessoa jurídica que se dedica ao transporte rodoviário de carga, o perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa da Cofins à alíquota de 4%."
  8. "RECEITA BRUTA. CONCEITO CONTÁBIL E JURÍDICO. REDUÇÃO DE PASSIVO. O conceito contábil de receita, para fins de demonstração de resultados, não se confunde com o conceito jurídico, para fins de apuração das contribuições sociais. Na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. A mera redução de passivo, conquanto seja relevante para apuração de variação do patrimônio líquido, não se caracteriza como receita tributável pelo PIS e Cofins, por não se tratar de ingresso financeiro. Recurso voluntário provido."

do conselheiro Carlos Augusto Daniel, afastou a incidência das contribuições sociais em perdão de dívida, destacando-se a seguinte passagem: "a mera redução de passivo, conquanto seja relevante para apuração de variação do patrimônio líquido, não se caracteriza como receita tributável pelo PIS e Cofins, por não se tratar de ingresso financeiro".

Portanto, de maneira sintética, as linhas acima demonstraram que há um conceito jurídico de receita para composição da base de cálculo das contribuições sociais, definido pelo próprio STF e que, em última análise, impede a incidência do PIS e da Cofins sobre a remissão de dívida. Entretanto, também se salientou que a matéria não é pacífica no Carf, o que pode, eventualmente, resultar em autuações dos contribuintes que não oferecerem a receita oriunda do perdão de dívida para tributação.

Consigna-se que o PL 4.458/2020<sup>9</sup>, convertido na Lei n. 14.112/2020, previa a isenção de PIS e Cofins em relação à receita obtida pelo devedor na renegociação de dívidas no âmbito do processo de recuperação judicial, estejam as dívidas sujeitas ou não ao feito recuperacional. Entretanto, tal dispositivo foi objeto de veto presidencial, sob o argumento de que a norma caracterizaria benefícios tributários que ofenderiam o princípio da isonomia tributária, significaria renúncia de receita sem o cancelamento equivalente de outra despesa obrigatória e sem que estivesse acompanhada de estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, em violação ao art. 113 do ADCT e ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

No ínterim entre a elaboração deste texto e sua efetiva publicação, o veto presencial acima narrado foi derrubado pelo Congresso, de modo que se encontra vigente o art. 50-A, incluído na LRE pela Lei n. 14.112/2020, que em seu inciso I estabelece que a receita contabilizada pelo devedor em razão da renegociação de suas dívidas no âmbito da recuperação judicial não será computada na base de cálculo do PIS e da Cofins. Trata-se de "isenção" prevista na legislação e que, em princípio, afasta essa tributação pelo PIS e pela Cofins.

---

9. "Art. 50-A. Nas hipóteses de renegociação de dívidas de pessoa jurídica no âmbito de processo de recuperação judicial, estejam as dívidas sujeitas ou não a esta, e do reconhecimento de seus efeitos nas demonstrações financeiras das sociedades, deverão ser observadas as seguintes disposições:

I – a receita obtida pelo devedor não será computada na apuração da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); [...]"

Atenta-se que essa norma de "isenção" está prevista apenas para hipóteses de renegociação no âmbito da recuperação judicial, sendo silente a Lei quanto a sua aplicação ao instituto da recuperação extrajudicial.

De qualquer maneira, nos termos discorridos nas linhas pretéritas, os contribuintes que se encontram nessa situação possuem excelentes argumentos, lastreados na própria jurisprudência do STF, no sentido de que a receita contábil, verificada em razão da remissão de dívida em processo recuperacional (judicial ou extrajudicial), não configura receita tributável para PIS e Cofins.

#### 4 EFEITOS NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

Neste ponto, é fundamental consignar que há forte respaldo na doutrina e na jurisprudência<sup>10</sup> no sentido de que o acréscimo patrimonial permite a incidência do IRPJ, de maneira que a redução de um passivo significa, regra geral, um acréscimo no patrimônio do contribuinte capaz de atrair a incidência desse imposto.

Dessa forma, trata-se, primeiramente, de sua apuração no regime do lucro presumido. Nessa sistemática, a incidência das alíquotas desses tributos se dá sobre uma base de cálculo que é formada pela aplicação de um percentual de presunção de lucro (daí a designação "lucro presumido") sobre as atividades da empresa.

Assim, no caso das receitas operacionais, o percentual de presunção varia de 1,6% a 38,4%, nos termos do art. 15 da Lei n. 9.249/1995<sup>11</sup>. Na hipótese

10. Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo do patrimônio (STF, RE 89.792-7/RJ).

11. "Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I – um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II – dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no *caput* deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III – trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nu-

de receitas não operacionais, a alíquota dos referidos tributos incide sobre a integralidade da receita contabilizada, nos termos do mesmo dispositivo legal.

Logo, é importante verificar se a contabilização do deságio enseja o reconhecimento de uma receita financeira ou operacional, uma vez que, caso seja receita operacional, o percentual de presunção para se chegar à base de cálculo do lucro presumido será de 1,6% até 38,4% sobre essa receita e, por sua vez, tratando-se de receita financeira, a base de cálculo será o valor integral da receita.

Observa-se que as receitas operacionais têm origem no exercício das operações habituais do contribuinte, aquelas definidas como atividades econômicas principais ou, ainda, na perseguição de seu próprio objeto social. As receitas não operacionais, por outro lado, são aquelas não recorrentes, auferidas fora da atividade principal do contribuinte.

Por essa razão, é importante identificar a natureza da receita decorrente do reconhecimento da remissão de dívida. Pode-se afirmar que o tipo da receita (operacional ou financeira) está relacionado à natureza do crédito concedido pela outra parte, que será objeto do perdão. Isso significa que, sendo oferecido um perdão de um empréstimo bancário, a receita proveniente desse lançamento possui natureza financeira. Em sendo oferecido um perdão de um crédito concedido por um fornecedor de serviços ou mercadorias, tem-se a natureza operacional da receita correspondente. Nesse sentido dispõe o art. 44 da Lei n. 4.506/1964<sup>12</sup> e o próprio entendimento da Receita Federal, exarado na solução de consulta Cosit n. 21/2013<sup>13</sup>.

---

clear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

IV – 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento), para as atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC)."

12. "Art. 44. Integram a receita bruta operacional: [...] III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões."
13. "A natureza da receita decorrente do perdão de dívidas dependerá da natureza da dívida que a gerou. Por exemplo, na hipótese de empréstimos ou financiamentos, ter-se-á uma receita financeira – como esclarece o Ato Declaratório SRF nº 85, de 27 de outubro de 1999, ao dispor

Conclui-se, assim, que, na sistemática do lucro presumido, o perdão de dívida operacional enseja o reconhecimento de uma receita operacional que, por sua vez, tem o potencial de atrair a tributação do IRPJ e da CSLL com base nos percentuais de presunção acima referidos. Caso a remissão seja de dívida financeira, essa gera o reconhecimento de uma receita financeira, cuja incidência do IRPJ e da CSLL é diretamente no valor integral da receita, sem aplicação de qualquer percentual de presunção.

Esse cenário tem consequências diretas na carga tributária do contribuinte que teve a dívida perdoada, uma vez que a natureza (operacional ou financeira) do passivo reduzido pode atrair uma tributação mais ou menos onerosa.

Explicada a tributação do perdão de dívida no âmbito do regime do lucro presumido, passa-se à análise perante a sistemática do lucro real, cujo estudo, para os fins deste artigo, é mais simples do que o do lucro presumido.

Neste ponto, é pertinente rememorar que a apuração do IRPJ e da CSLL no regime do lucro real se inicia com o lucro líquido contábil que, após verificado, é objeto de adições ou exclusões, tais como previstas nas normas tributárias, chegando-se, enfim, à base de cálculo para incidência dos referidos tributos.

Observa-se que, em razão de as normas contábeis determinarem o reconhecimento de receita na hipótese de remissão de dívida, tem-se que o próprio ponto de partida para apuração do lucro real, qual seja, o lucro líquido contábil, já se encontra "majorado", isto é, já engloba a receita oriunda do perdão da dívida, bastando, após as adições e exclusões previstas para esse regime, aplicar as alíquotas sobre a base de cálculo verificada. Na legislação tributária não há previsão de "neutralizar", isto é, excluir do lucro real a receita contabilizada em razão do *haircut* auferido pelo devedor na recuperação judicial.

É importante mencionar que o art. 50-A, inciso II, inserido na LRE pela Lei n. 14.112/2020, prescreve que o ganho obtido pelo devedor com a redução de sua dívida no âmbito da recuperação judicial não se sujeitará ao limite de 30% para compensação de prejuízos do IRPJ e da CSLL. Assim, a parcela do lucro majorado pelo *haircut*, na sistemática de apuração pelo lucro real, não sofrerá a limitação para compensação com eventuais prejuízos fiscais acumulados.

---

sobre 'a renegociação de dívidas do crédito rural nos termos da Lei nº 9.138, de 29 de novembro de 1995' (prevista no art. 373 do RIR/1999). Em se tratando de dívidas perante fornecedores de mercadorias, estar-se-á diante de uma recuperação de custos, receita especificada no art. 392, inciso II, do RIR/1999."

Assim, os contribuintes em recuperação judicial, ao alcançarem sucesso na renegociação do passivo com seus credores, devem estar atentos aos respectivos efeitos tributários, que podem ser significativos.

## 5 CONSEQUÊNCIAS PARA EMPRESAS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

No tópico anterior, demonstraram-se os possíveis efeitos tributários da contabilização da receita originada pelo perdão de dívida. Neste momento, pretende-se apontar e quantificar esse passivo fiscal que empresas em recuperação judicial podem enfrentar ao lograr êxito em renegociar suas obrigações.

Não será feita qualquer abordagem em relação ao PIS e à Cofins em razão da norma de "isenção" que consta do art. 50-A, inciso I, da LRE.

Pois bem, para o contribuinte optante pela apuração no regime do lucro presumido, na hipótese de a receita reconhecida ser de natureza operacional, o IRPJ e a CSLL, com alíquota aproximada de 34%, devem incidir sobre o resultado da aplicação do percentual de presunção (entre 1,6% até 38,4%) sobre a mesma receita, o que significa uma alíquota efetiva de 0,54% até 13,06%. Entretanto, sendo a receita reconhecida de natureza financeira, o IRPJ e a CSLL devem incidir sobre a totalidade da receita, o que implica a alíquota efetiva de 34%.

Para o contribuinte optante pela apuração no regime do lucro real, o lucro líquido contábil, marco inicial para chegar-se à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, já se encontrará majorado pela receita escriturada por força do *haircut*, de maneira que a alíquota aproximada de 34% (IRPJ e CSLL) incidirá sobre o lucro real incrementado por essa receita.

Anota-se que, caso haja autuação do contribuinte por não oferecer espontaneamente essa receita à tributação, ele estará sujeito a uma multa de ofício de 75%<sup>14</sup>.

## 6 QUESTIONAMENTOS

Não é objeto desta breve reflexão analisar de uma maneira minuciosa se a estrutura jurídica dos tributos acima referidos, especialmente do IRPJ, contempla a incidência sobre a receita contabilmente reconhecida em razão do perdão de dívida obtido no âmbito recuperacional, ou, ainda, se uma

---

14. Art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996.

interpretação uniforme ou mais abstrata do sistema jurídico posto poderia, sem alteração legislativa, afastar a incidência desses tributos sobre o deságio obtido pelo devedor no âmbito da LRE.

Todavia, não se desconhece que tal assunto requer maior atenção, uma vez que esse novo passivo fiscal, inexistente antes do pedido de recuperação judicial, cria significativo obstáculo ao soerguimento da empresa e pode conflitar com princípios maiores constantes do ordenamento.

Aliás, é oportuno sublinhar que, no Direito norte-americano, cujo sistema de insolvência serviu de inspiração para a Lei de Recuperação de Empresas brasileira, o *Bankruptcy Tax Act of 1980* traz a isenção tributária da receita oriunda dos deságios obtidos por empresas que se utilizam do "Chapter 11" (equivalente ao instituto da recuperação judicial).

Desse modo, neste momento, apenas são realizados alguns questionamentos que permitem uma maior reflexão sobre o tema. Assim, indaga-se se é legítimo o nascimento de uma nova obrigação tributária em razão do perdão de dívida em favor de uma empresa que está em estágio pré-falimentar.

- É razoável que os credores, maiores prejudicados, vejam a recuperação judicial significativamente menos efetiva em virtude de um passivo fiscal novo, não existente no momento de ajuizamento da ação recuperacional, e que apenas passou a existir pelo desconto sofrido em seus créditos?
- O maior sacrifício é dos credores que, em uma tentativa de não perder a totalidade do crédito e ainda de permitir a recuperação da atividade empresarial, sofrem consideráveis prejuízos, notadamente pelo deságio que os acomete. É razoável que o Fisco se beneficie dessa situação, com o nascimento de um crédito tributário baseado em um dos métodos mais eficientes e importantes da recuperação de uma empresa, qual seja, justamente a redução de seu passivo?
- Do ponto de vista tributário, a receita reconhecida em razão desse deságio, que compõe, portanto, o lucro líquido contábil, seria suficiente para atrair a incidência do IRPJ, mesmo ausente qualquer contraprestação ou atividade da empresa devedora para obtenção desse perdão de dívida? Qual seria o momento de reconhecimento contábil e fiscal desse deságio? Para fins do art. 43 do CTN, quando esse deságio poderia ser considerado "realizado" e com "disponibilidade econômica e jurídica"? A abordagem da "capacidade contributiva" da empresa em recuperação judicial deve ser a mesma frente a empresa solvente que renegocia suas obrigações?

Por fim, não se pode olvidar que o instituto da recuperação judicial visa a proteger valores maiores; seus princípios norteadores são o bem social, a manutenção do emprego, da fonte produtora e do recolhimento de recursos aos cofres públicos, e, o interesse dos credores. Tributar o principal meio de reestruturação do passivo, que é justamente seu perdão, não apenas prejudica o procedimento em si, como atinge o cerne dos valores defendidos pela LRE.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A prática demonstra que o deságio sofrido pelos credores no ambiente da recuperação judicial é uma das mais eficazes e comuns práticas para reestruturar o passivo do devedor, de modo que é rotineiro o *haircut* de 30% até 80% no valor da dívida. Ocorre que essa redução do passivo não é alheia a efeitos tributários.

Conforme demonstrado, o *haircut* obtido pelo devedor em recuperação judicial tem o potencial de originar um significativo passivo fiscal, que não existia antes do ajuizamento da ação recuperacional.

Com exceção do PIS e da Cofins, a legislação não prescreve disposições específicas para isentar e, assim, afastar a tributação do deságio auferido pelo devedor no processo de recuperação judicial, o que traz um cenário de insegurança a todos os envolvidos na tentativa de soerguimento da empresa em crise.

Dessa maneira, é fundamental que na elaboração do plano de recuperação, e na avaliação desse plano pelos credores, seja realizada uma análise dos eventuais efeitos tributários decorrentes da renegociação do passivo.

## 8 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 11.101 de 09 de fevereiro de 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm)>. Acesso em: 6 mar. 2020.

\_\_\_\_\_. Lei 14.112 de 24 de dezembro de 2020. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/L14112.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L14112.htm)>. Acesso em: 6 mar. 2020.

\_\_\_\_\_. Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm)>. Acesso em: 6 mar. 2020.

\_\_\_\_\_. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 6 mar. 2020.

\_\_\_\_\_. Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm)>. Acesso em: 6 mar. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Data da aprovação 01.11.2019, data da divulgação 10.12.2019. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC>>. Acesso em: 6 mar. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 1.374/2011. Disponível em: <<https://cfc.org.br>>. Acesso em: 6 mar. 2020.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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



## IRPJ E CSLL: O SENTIDO E O ALCANCE DO *CAPUT* DO ART. 30 DA LEI N. 12.973/2014 E A EFICÁCIA NORMATIVA DAS SOLUÇÕES DE CONSULTA TRIBUTÁRIA SOBRE SUBVENÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS

Edmar Oliveira Andrade Filho

Consultor e advogado em São Paulo. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Autor do livro **Imposto de Renda das Empresas** (14. ed. São Paulo: MP, 2021).

SUMÁRIO: 1 O propósito deste estudo 2 O preceito do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 3 Interpretação do direito pela administração 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: Este trabalho apresenta comentários sobre os problemas jurídicos decorrentes da manifestação das autoridades fazendárias da União sobre o sentido e o alcance das normas que dispõem sobre a não incidência de IRPJ e CSLL sobre as receitas derivadas de subvenções recebidas após o advento da Lei Complementar n. 160/2017, que alterou os arts. 30 e 50 da Lei n. 12.973/2014.

PALAVRAS-CHAVE: IRPJ. CSLL. Subvenções. Lei n. 12.973/2014. Soluções de Consulta.

### 1 O PROPÓSITO DESTE ESTUDO

O objetivo deste artigo é discutir os problemas jurídicos decorrentes da manifestação das autoridades fazendárias da União sobre o sentido e o alcance das normas que dispõem sobre a não incidência de IRPJ e CSLL sobre as receitas derivadas de subvenções recebidas após o advento da Lei Complementar n. 160/2017, que alterou os arts. 30 e 50 da Lei n. 12.973/2014. As referidas autoridades se manifestaram primeiramente por intermédio da Solução de Consulta COSIT n. 11, de 4 de março de 2020, e pouco tempo depois modificaram o entendimento firmado com a edição da Solução de Consulta COSIT n. 145, de 22 de dezembro de 2020. Em 13 de julho de 2021, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos do CARF decidiu (acórdão n. 9101-005.508) que: (a) a

Lei Complementar n. 160/2017 subtraiu a competência das autoridades de fiscalização tributária federal e dos próprios julgadores do contencioso tributário de analisar normativos locais e, conseqüentemente, de decidir se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de subvenção de custeio ou de investimento; e, (b) por força do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, veiculado pela Lei Complementar n. 160/2017, para o reconhecimento de uma benesse estadual de ICMS como subvenção de investimento bastaria a sua devida escrituração em conta de Reserva de Lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o exaurimento dos demais valores, também alocados em Reserva de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedado seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente, por outras manobras societárias. A decisão da CSRF antes referida indica que todas as subvenções relacionadas ao ICMS não são tributáveis desde que observados os requisitos relativos à formação de reserva contábil e indisponibilidade para distribuição aos sócios. Essa decisão se alinha ao entendimento exposto na Solução de Consulta COSIT n. 11, de 4 de março de 2020, e se opõe ao que foi decidido na Solução de Consulta COSIT n. 145, de 22 de dezembro de 2020.

Pois bem, esse quadro normativo suscita diversas questões sobre a abrangência da Lei Complementar n. 160/2017 e a aplicação da regra do *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, segundo a qual as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que cumpridos os requisitos ali estabelecidos. O ponto nevrálgico da discussão é determinar o real alcance da modificação introduzida pela Lei Complementar n. 160/2017, que, a despeito de não revogar formalmente o *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, afirma que todas as espécies de benefícios fiscais e financeiros se amoldam ao conceito normativo de "subvenção para investimento". Há discussões também sobre a questão de determinar a eficácia das referidas Soluções de Consulta.

## **2 O PRECEITO DO § 4º DO ART. 30 DA LEI N. 12.973/2014**

A Lei Complementar n. 160/2017 inseriu o § 4º no texto do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 para dispor que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, "concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento". A regra não revogou, ao menos de

modo expresso, o preceito do *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que é claro ao afirmar que o IRPJ não incide apenas sobre as receitas de subvenções que tenham sido concedidas "como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", na linha do que fizera, desde o seu advento, o Decreto-lei n. 1.598/1977 (art. 38, § 2º, do texto original). A Solução de Consulta COSIT n. 11/2020 interpretou o novo preceito de modo abrangente e disse claramente que, a partir do advento da Lei Complementar n. 160/2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por estados e Distrito Federal. No item 23 do texto há a seguinte afirmação: "A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento a todos os incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS. Significa dizer que a essa espécie de benefício fiscal não mais se aplicam os requisitos arrolados no PN CST nº 112, de 2017, com vistas ao enquadramento naquela categoria de subvenção". Pois bem, não é necessário muito labor interpretativo para se chegar à conclusão de que a Solução de Consulta COSIT n. 11/2020 afirma, categoricamente, que a Lei Complementar n. 160/2017 fez uma equiparação para incluir no conceito de "subvenção para investimento", sem exceções, todos os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, qualquer que seja o propósito que motivou a concessão pelos estados e pelo Distrito Federal. Esse mesmo entendimento foi adotado para justificar o veto apostado pelo Presidente da República por ocasião da promulgação da Lei Complementar n. 160/2017; nas razões justificativas do veto está escrito: "Ademais, no mérito, causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal". Portanto, dessa perspectiva, ao acrescentar o preceito do § 4º ao art. 30 da Lei nº 12.973, a Lei Complementar n. 160/2017 aboliu a distinção entre subvenções para investimento (tradicionalmente ligadas ao incentivo para criação de estruturas físicas para construção ou expansão de empreendimentos) e subvenções não vinculadas a investimentos, denominadas "subvenções para custeio".

A Solução de Consulta COSIT n. 145, publicada em 22 de dezembro de 2020, trouxe um novo entendimento da Receita Federal do Brasil sobre a interpretação das normas que tratam da isenção de IRPJ e CSLL sobre o montante das receitas de subvenções relacionadas ao ICMS, nos termos do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598/1977, dos arts. 30 e 50 da Lei n. 12.973/2014, com alterações veiculadas pela Lei Complementar n. 160/2017. De acordo com os exatos termos da ementa da referida Solução de Consulta: "A partir da Lei Complementar n. 160, de

2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por Estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostas pelo art. 30 da Lei n. 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos". Logo, as autoridades fiscais consideram que a norma que trata da isenção de IRPJ e CSLL alcança única e exclusivamente as subvenções que tenham o propósito de incentivar a criação de estruturas físicas para estímulo econômico de empreendimentos desde que cumpridas as exigências contidas no art. 195-A da Lei n. 6.404/1976, que exige o registro em conta de "reserva de incentivos fiscais", dentre outros requisitos previstos em lei. Portanto, o ato interpretativo considera que a regra do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 não revogou implícita ou explicitamente o *caput* do art. 30, que é claro ao delimitar a abrangência da norma apenas às subvenções concedidas com o propósito de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos. No mais, o texto da Solução de Consulta n. 145 é claro ao dizer que ela visa a estabelecer uma nova interpretação que modifica a adotada pela Solução de Consulta COSIT n. 11/2020.

Esse quadro revela que o tema é polêmico, e as discussões não cessaram com a decisão proferida pela Primeira Câmara de Recursos Fiscais do CARF e estampada no acórdão do julgamento do Recurso 9101-005.508, em 13 de julho de 2021.

### 3 INTERPRETAÇÃO DO DIREITO PELA ADMINISTRAÇÃO

No Brasil, a administração tributária pode, observados os limites impostos pela lei e pela Constituição Federal, dizer o direito, isto é, ela detém poderes para decidir sobre a interpretação e a aplicação de normas com efeitos gerais que vigoram para além das lindes de sua organização burocrática.

A interpretação e a aplicação das normas do direito tributário são feitas em distintos âmbitos. Aqueles que estão sujeitos a elas as interpretam porque pretendem compreender o que deve ser feito (o que é permitido, proibido ou obrigatório) e avaliar os efeitos econômicos das normas sobre suas vidas e organizar as suas operações da maneira que melhor lhes convier. Aplicam as normas quando realizam as condutas previstas no suposto normativo (cumprem obrigações tributárias e deveres formais) ou quando se omitem e, nesse caso, dão ensejo, se for o caso, à aplicação de um outro plexo de normas – as que dispõem sobre as

sanções. Também o Poder Judiciário aplica normas nos casos submetidos a seu julgamento. A aplicação também é feita pela administração tributária por diversas formas. Quando emitem os atos normativos regulamentares, as autoridades fiscalizadoras aplicam as normas jurídicas e estabelecem regras de conduta para os seus membros e para os sujeitos passivos. Além disso, no âmbito da administração tributária existem diversas outras formas de aplicação das normas tributárias; é o que ocorre quando são exaradas decisões por autoridades e tribunais administrativos ou mesmo quando algum órgão responde a uma consulta formulada pelo sujeito passivo.

O poder de decidir envolve a possibilidade jurídica de modificar entendimentos anteriormente adotados, tendo em vista que é problemático afirmar que as decisões jurídicas ou as interpretações em geral possam levar a única resposta, e que esta seja "a" correta<sup>1</sup>. Ora, a interpretação e a aplicação do direito não são atividades governadas por mores matemáticos, tendo em vista que o direito posto é um objeto cultural que recebe o influxo de valores e, além disso, é vertido em linguagem permeada de termos vagos e ambíguos. Trata-se de um objeto que é dinâmico, sujeito a constante mutação, e é, por natureza, em parte, indeterminado<sup>2</sup>. Essas características do direito posto evidenciam ser natural a existência de diversos pontos de vista a respeito do sentido e do alcance de um texto normativo diante da multidão de fatos. Essa possibilidade foi enfatizada por Hans Kelsen<sup>3</sup>, ao dizer que o intérprete se depara com "uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preencha essa moldura em qualquer sentido possível". E, para esclarecer seu ponto de vista, afirma que um mesmo texto pode suscitar mais de uma interpretação, ou seja, "se por interpretação se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar, e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro da moldura existem". Enfim, de acordo com esse ponto de vista, um texto de direito positivo sempre permite a formulação de mais de uma norma, haja vista que a hipótese normativa pode vir a ser contrastada com diversas situações fáticas e porque os diferentes intérpretes têm distintos pontos de vista, já que

1. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas tributárias**. São Paulo: CD, 2000. p. 44-121 .
2. Para Herbert Hart (**O conceito de direito**. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994. p. 141), o direito é indeterminado porque o homem é incapaz de conhecer e prever todas as possíveis combinações de circunstâncias que o futuro pode trazer.
3. KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1994. p. 390-391.

se deixam guiar por motivações ideológicas ou interesses particulares em certas circunstâncias.

Na lição de Jerzy Wróblewski<sup>4</sup>, a interpretação se processa em três distintos contextos: linguístico, sistêmico e funcional, que não são estanques ou desconexos, mas dialeticamente implicados em indissociável relação de complementaridade. Aqui é preciso recordar que os textos de direito positivo contêm comandos ou autorizações destinados a dirigir a conduta futura de pessoas; logo, os textos não espelham uma dada realidade, mas podem ser considerados como uma moldura a partir da qual podem ser construídas uma ou mais de uma decisão (norma jurídica), de acordo com as variáveis circunstâncias fáticas e jurídicas de cada caso concreto.

A argumentação jurídica não é sujeita a regras, de modo que o intérprete tem liberdade de esgrimir argumentos que explorem, da melhor maneira possível, a plasticidade das normas, podendo permitir expansões ou reduções teleológicas. O que se exige, no entanto, é que o discurso jurídico seja racionalmente compreensível; logo, as interpretações não podem ser um amontoado de teses desconexas ou em descompasso com os valores adotados pela comunidade e que emprenham o ordenamento jurídico dando às normas um propósito finalístico. O intérprete deve ter presente que toda norma tem um propósito que está em relação com os valores que ela visa a prestigiar ou concretizar; por isso, as normas não existem por existir.

A administração tributária, assim como o Poder Judiciário e os contribuintes, nem sempre tem uma única resposta a dar; por isso, é razoável supor que as decisões (as escolhas de teses de interpretação) podem mudar, de modo que ela pode alterar o seu entendimento acerca de aplicação das normas vigentes e estabelecer disposições distintas da que costumeiramente tinha como correta. Essa possibilidade é reconhecida por Oswaldo Aranha Bandeira de Mello<sup>5</sup>, quando ensina que a administração "pode modificar o entendimento emprestado à norma jurídica ou ato concreto". O direito positivo também cogita da possibilidade de reinterpretar; com efeito, o preceito do inciso XIII do art. 2º da Lei n. 9.784/1999 afirma que à administração pública federal é "vedada aplicação retroativa de nova interpretação". A possibilidade de mudar um entendimento é natural se considerarmos que nem toda modificação do direito posto advém

---

4. WRÓBLEWSKI, Jerzy. **Constitución y teoría general de la interpretación jurídica**. Trad. Arantxa Arzurza. Madrid: Civitas, 1988. p. 38-56.

5. BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1969. v. 1, p. 559.

de mudanças legislativas; a interpretação dos textos pode mudar sem que estes sofram qualquer alteração<sup>6</sup>.

A possibilidade de nova interpretação deve ser considerada com matizes, posto que a administração não pode agir contra a lei nem solapar a segurança jurídica, de modo gratuito (sem necessidade e adequação) ou caprichoso. A possibilidade de as autoridades da administração modificarem o entendimento sobre o sentido e a aplicação de normas, na forma e nas condições previstas no CTN, não significa que os órgãos da administração tributária tenham poderes para legislar; a ação deles é delimitada ou predeterminada pela lei, de modo que eles não podem substituir o legislador nem dar interpretações absurdas ou em descompasso com as possibilidades de interpretação da lei vigente. Logo, a eventual mudança de entendimento deve ser compatível com a lei e não uma lei nova. A eventual mudança não seria possível se o texto normativo fosse inequívoco e permitisse apenas uma resposta certa, mesmo quando uma norma seja considerada nos diversos contextos sistêmicos pelos quais passa durante a sua existência (vigência). A equivocidade dessa tese (de que há uma única resposta certa) foi exposta por Hans Kelsen quando mencionou a alegoria da "moldura da norma".

Assim, parece claro que a administração ou os tribunais só podem modificar o rumo de suas decisões (ou seu entendimento) se houver necessidade e isso exige justificção, de modo que nem um nem outro pode ser volúvel ou errático<sup>7</sup>. A estabilidade do direito posto é uma exigência da segurança jurídica, de modo que modificações de interpretação só devem ser admitidas em caráter excepcional e desde que as novas diretrizes (o que é permitido, obrigatório ou proibido) tenham supedâneo legal – ou, como diz Kelsen, estejam na "moldura da norma". Enfim, parece claro que a atividade da administração não pode ser frívola e ela não pode substituir o legislador e construir interpretações sem justificção racional. Por exigência do princípio da isonomia, as interpretações veiculadas por intermédio de atos normativos infralegais adquirem caráter geral (*erga omnes*) quando encontrarem fundamento de validade material em lei, posto que

- 
6. REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 567. Em outra obra (**O direito como experiência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 211), o autor esclarece: "O que se deve antes entender é que todo modelo jurídico, sem que sofra qualquer alteração de ordem formal, isto é, embora mantendo extrinsecamente a sua roupagem verbal, pode sofrer alteração em sua estrutura e em seu repertório, em virtude de mudanças operadas em qualquer das dimensões do direito".
  7. FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson de Abreu. **Processo administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 44.

a tributação, na forma do art. 150, I, da Constituição Federal, não é consentida sem lei prévia, isonomia e que atenda ao princípio da capacidade contributiva.

O art. 146 do CTN estabelece que "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução". O preceito consagra a possibilidade de modificação de critérios jurídicos para qualificar um mesmo fato praticado pelo mesmo sujeito passivo, mas impõe limites imanentes de atuação da administração, que não consistem em simples proibição de retroatividade dos efeitos da nova qualificação dos mesmos fatos. No que concerne aos tributos federais, há uma norma que trata sobre a edição de Soluções de Consulta, que dá condições de concreção do preceito do art. 146 do CTN: trata-se do § 12 do art. 48 da Lei n. 9.430/1996, segundo o qual: "se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial".

A norma do art. 146 do CTN consagra o princípio da proteção à confiança, que é um corolário da boa-fé e que concretiza o princípio da segurança jurídica. Na abalizada doutrina de Humberto Ávila<sup>8</sup>, "embora esse dispositivo pressuponha a validade do ato normativo modificado, a eficácia reflexa do princípio da segurança jurídica protege aqueles contribuintes que atuaram com base na presunção da validade antes da sua modificação". Nesse mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1.314.342-MG, de 25 de fevereiro de 2014, em cuja ementa se lê: "[...] em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146 do CTN, segundo o qual a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução". Enfim, quando a lei (o CTN) manda que a administração adote o novo modelo jurídico apenas para os fatos geradores ocorridos após a modificação, proíbe a expedição de lançamentos de ofício que, de algum modo, enseje a aplicação retroativa ou presente da nova diretriz, de modo que os agentes fiscais devem esperar a repetição dos fatos geradores ocorridos após terem avisado o sujeito passivo, de modo que ele possa conhecer a nova regra

---

8. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência e mudança no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 448.

com antecedência razoável. A rigor, portanto, a eficácia da nova interpretação não só não pode ser retroativa como deve observar o princípio da anterioridade se dela resultar maior encargo para os sujeitos passivos.

A nova interpretação, em qualquer caso, deve ser compatível com a Lei (ou, ser cabível na moldura do texto, como foi dito acima). A administração tributária pode modificar o seu entendimento porque tem o dever de anular os seus próprios atos quando forem contrários à lei, na forma do disposto no art. 53 da Lei 9.784/1999. Enquanto não há modificação, a administração não pode agir de modo contrário ao que estabelece; lhe é vedado *venire contra factum proprium*. A propósito do tema, há o acórdão n. 9101-004.487 da Câmara Superior de Recursos do CARF, de 5 de novembro de 2019, no qual ficou decidido que "resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada". Por conseguinte, é vedado à Administração Pública negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. Além disso, na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionado, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consultante, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que ela atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

#### 4 CONCLUSÕES

De acordo com o que foi exposto, é razoável cogitar que a Solução de Consulta COSIT n. 11, de 4 de março de 2020, retroagiu à data da edição do preceito interpretado – o § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973 –, de modo que a receita derivada de todo e qualquer incentivo relativo ao ICMS (e não só os concedidos como estímulo à implantação e à expansão de incentivos econômicos) não é tributável. Esse entendimento vigorou até o advento da Solução de Consulta COSIT n. 145, de 22 de dezembro de 2020, cuja aplicação só ocorreu após o transcurso do prazo de anterioridade constitucional aplicável ao IRPJ e à CSLL. Convém notar que o efeito jurídico pretérito (*ex tunc*) da Solução de Consulta COSIT n. 11 não decorre apenas do preceito do art. 146 do CTN; também o art. 106, I, do CTN é aplicável, porquanto prescreve que a lei (*rectius*: a norma) aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa.

A validade material do entendimento veiculado pela Solução de Consulta COSIT n. 11, de 4 de março de 2020, só poderá ser afirmada (independentemente da questão da eficácia) se a interpretação adotada tiver fundamento de validade na

lei; afinal, a atividade administrativa é vinculada à lei em todas as suas manifestações. Existem dúvidas se a lei foi respeitada, tendo em vista que ela simplesmente ignorou a existência da norma do *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que é clara ao limitar a aplicação da regra apenas aos casos em que a subvenção tiver sido concedida como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos. Ao que parece, a administração tributária (assim como o Presidente da República ao vetar o preceito) leu o § 4º do art. 30 (introduzido pela Lei Complementar n. 160/2017) dissociado do preceito do *caput*. Assim, o fato de a lei complementar ter estabelecido que todo benefício de ICMS seria qualificado como "subvenção para investimento" não parece ser suficiente para afirmar que ela revogou tacitamente o *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que trata de uma espécie única de subvenção – a que for concedida com o propósito de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos. Todavia, se não houve a citada revogação, a nova regra teria de ser considerada absolutamente desnecessária, exceto se sua existência puder ser justificada como meio de eliminação de exigência de outros requisitos que não os ali estabelecidos. Em favor da leitura feita pela administração e veiculada na Solução de Consulta COSIT n. 11, de 4 de março de 2020, há a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF no acórdão n. 9101-005.508, que se pronunciou favoravelmente ao contribuinte. Nesse caso, no entanto, ficou claro – ao menos para mim – que os julgadores consideraram que se tratava de subvenção para investimento nos termos do *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, o que permite cogitar que o Tribunal, nesse julgamento, não aderiu à tese de que todo benefício fiscal relativo ao ICMS não deve ser tributado.

Portanto, em resumo, não tenho dúvidas em afirmar que a Solução de Consulta COSIT n. 11, de 4 de março de 2020, só tem efeitos retroativos caso ela tenha fundamento de validade na lei. Não há dúvidas de que um novo entendimento veiculado pela administração tem efeito pretérito em face do disposto nos arts. 106, I, e 146 do CTN; todavia, esse efeito não existe se a lei não foi observada ou se o entendimento divulgado puder ser considerado teratológico. Nesse caso, o contribuinte só não pode sofrer penalidade se tiver que pagar o tributo devido ao tempo em que agiu em conformidade com a orientação da administração tributária e que foi, ao depois, modificada com a finalidade de restaurar a legalidade. Enfim, em linha do que estipula a Súmula n. 473 do STF, ato eivado de ilegalidade não gera direitos e – acrescento – não gera expectativas legítimas nem a favor nem contra os contribuintes ou a administração.

## 5 REFERÊNCIAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas tributárias**. São Paulo: CD, 2000.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência e mudança no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1969. v. 1.
- FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson de Abreu. **Processo administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001.
- HART, Herbert. **O conceito de direito**. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1994.
- REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- \_\_\_\_\_. **O direito como experiência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- WRÓBLEWSKI, Jerzy. **Constitución y teoría general de la interpretación jurídica**. Trad. Arantxa Arzurza. Madrid: Civitas, 1988.



# ESSÊNCIA E FORMA DA CONTABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Elidie Palma Bifano

Bacharel pela Faculdade de Direito da USP. Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora no Curso de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e nos Cursos de Especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), da Escola de Direito do Centro de Extensão Universitária (CEU Law School) do Instituto Internacional de Ciências Sociais (IICS) e da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Advogada em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Precisoções necessárias 2.1 Essência 2.1.1 Essência para fins contábeis 2.1.2 Essência para fins jurídicos 2.2 Forma 2.2.1 Forma para fins contábeis 2.2.2 Forma para fins jurídicos 2.3 Desconsideração dos negócios jurídicos 3 Respostas às questões formuladas 3.1 O que deve ser entendido como "primazia da essência sobre a forma" na Contabilidade? 3.2 A legislação tributária aceita a desconsideração da forma jurídica sob o argumento da prevalência da essência econômica? 3.3 Na formação dos contratos (negócios jurídicos), é possível ser invocada a prevalência da essência sobre a forma? Pode existir conflito entre "forma jurídica" e "essência jurídica"? 4 Referências.

RESUMO: Este trabalho discorre sobre essência e forma na Contabilidade e no Direito, bem como sobre a sua importância na interpretação dos fatos, no âmbito dessas duas ciências, especialmente para fins de incidência tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Essência. Forma. Direito. Contabilidade. Interpretação.

## 1 INTRODUÇÃO

O tema que dá título a este pequeno estudo me foi proposto pelos Professores Marcelo Magalhães Peixoto e Edison Carlos Fernandes, para apresentação no 3º Colóquio de Direito Contábil e Tributário da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), em painel que tive a honra de dividir com o Prof. Eliseu Martins, sem dúvida um dos maiores nomes da Ciência Contábil no País. Hoje, os mesmos Professores me oferecem a oportunidade de, escrevendo, fundamentar de forma um pouco mais ampla minhas conclusões, inclusive consolidando entendimentos

que venho sustentando desde a edição da Lei n. 11.638, de 27.12.2007, que alterou o capítulo sobre demonstrações financeiras e escrituração contábil da Lei n. 6.404, de 15.12.1976 – Lei de Sociedades por Ações.

Diga-se, de antemão, que o tema esconde uma sutileza que foge aos padrões tradicionais que discutem essência e forma na Contabilidade e no Direito, pois indaga sobre a aplicação das "**essência e forma da Contabilidade no Direito Tributário**". Ou seja, quando a essência econômica, tão importante na interpretação dos negócios para a Contabilidade, seria aplicável – e em que medida – para interpretar e aplicar as normas jurídico-tributárias. Quanto à forma adotada para os negócios, ela aparenta ser elemento secundário na interpretação para fins contábeis.

De outro lado, estamos acostumados a comparar, mediante o uso de matrizes, a essência e a forma na Contabilidade e no Direito; falamos de essência econômica, na Contabilidade, se sobrepondo à forma, como um princípio implícito, mas não indagamos sobre a possibilidade de se utilizar a essência da Contabilidade no Direito Tributário. E essa é a proposição da APET.

Esse assunto não é novo, porque Direito e Contabilidade sempre foram ciências que se debruçam, como adiante se examinará, sobre o mesmo fato econômico, mas com visões diversas; entretanto, ele se agudizou com a edição da Lei n. 11.638. De fato, já a discussão parlamentar dessa norma (PL 3.741) mostrava a clara intenção de que as alterações que se pretendiam introduzir na Lei n. 6.404 versavam apenas, e tão somente, sobre padrões contábeis que, sob muitos aspectos, estavam afastados para permitir a aplicação de padrões jurídico-fiscais em detrimento da pureza da Ciência Contábil.

As alterações introduzidas na Lei n. 6.404 foram objeto de especial regulação, para fins fiscais, visto que as demonstrações financeiras e a escrituração contábil, no Brasil, são o ponto de partida de diversos tributos, observados os ajustes que a lei, em matéria tributária, determina. Assim, foi editada a Lei n. 12.973, de 13.05.2014, que alterou a legislação tributária federal, no que entendeu pertinente, porém mantendo-a íntegra e aplicável naquilo que não se alterou. Após sete anos de sua introdução, é possível observar que a Lei n. 12.973 foi bastante afetada por diversos padrões contábeis introduzidos na esteira da Lei n. 11.638 – manifestações da comunidade contábil nos chamados Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que, uma vez incorporados por agentes reguladores, tornam-se de obrigatória observância para aqueles que a eles estão submetidos.

Por essas razões é que, certamente, a APET decidiu discutir tema tão relevante, formulando três questões específicas, a saber:

1. O que deve ser entendido como “primazia da essência sobre a forma” na Contabilidade?
2. A legislação tributária aceita a desconsideração da forma jurídica sob o argumento da prevalência da essência econômica?
3. Na formação dos contratos (negócios jurídicos), é possível ser invocada a prevalência da essência sobre a forma? Pode existir conflito entre “forma jurídica” e “essência jurídica”?

Feita essa breve introdução, passa-se a examinar as questões propostas, não sem antes dar precisão a certos conceitos que serão em nossa análise aplicados.

## 2 PRECISÕES NECESSÁRIAS

De forma objetiva, o tema apresentado tem como proposta a aplicação, no Direito, da essência e da forma da Contabilidade, portanto, nossa primeira tarefa há de ser o exame do conteúdo das palavras “essência” e “forma”, sob as duas ciências.

### 2.1 Essência

O termo “essência”, quando utilizado pelos falantes de nossa língua, tem sua definição contemplada em dicionário como aquilo que é mais básico, mais central, mais importante, característica de um ser ou de algo que lhe confere uma identidade, um caráter distintivo, também atributo ou qualidade em seu mais alto grau, inclusive existência<sup>1</sup>.

#### 2.1.1 *Essência para fins contábeis*

A palavra essência, como consagrada e primordialmente adotada pela Contabilidade, vem qualificada como “econômica”. Para capturar o seu significado, valemo-nos das manifestações do CPC no Pronunciamento 00<sup>2</sup>, que trata da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, já em sua terceira versão.

---

1. HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 1.242.  
 2. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 27 ago. 2021.

CPC 00 – versão de 2008:

Características qualitativas das DFs:

**Primazia da essência sobre a forma**

35. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados **de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal**. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. (grifos nossos).

CPC 00 (R1) – versão de 2011

Prefácio

**A característica essência sobre a forma foi formalmente retirada da condição de componente separado da representação fidedigna, por ser considerado isso uma redundância**. A representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em representação fidedigna, conforme citam as Bases para Conclusões. Assim, essência sobre a forma continua, na realidade, bandeira insubstituível nas normas do IASB. (grifos nossos).

CPC 00 (R2) – versão de 2019

**Relatórios financeiros representam fenômenos econômicos** em palavras e números. Para serem úteis, informações financeiras não devem apenas representar fenômenos relevantes, **mas também representar de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem representar**. Em muitas circunstâncias, a essência de fenômeno econômico e sua forma legal são as mesmas. Se não forem as mesmas, fornecer informações apenas sobre a forma legal não representaria fidedignamente o fenômeno econômico (ver itens de 4.59 a 4.62). (grifos nossos).

O que se depreende é que a partir da versão CPC 00 (R1), a prevalência da essência econômica do negócio praticado sobre a sua forma passa a ser tratada como qualidade insita da contabilidade, deixando de ser necessário qualquer destaque, especialmente no sentido de que deva ter seus contornos definidos, assim deixando de integrar o conjunto de conceitos explícitos que acompanham tais pronunciamentos. Por fim, a terceira e atual versão do CPC 00 a ela se refere quando, tratando dos relatórios financeiros, esclarece que eles representam fenômenos econômicos, em palavras e números, e que tais informações, transações e eventos devem ser contabilizados e apresentados **de acordo com a sua substância e sua realidade econômica e não meramente sua forma legal**. Como se observa, nesse destaque do CPC 00 (R2) temos o contexto da essência econômica tão cara à Contabilidade.

Muitas são as transações que podem ser enquadradas nesse conceito de prevalência da essência econômica sobre a forma, como é o caso das operações de arrendamento, que consideram benefícios obtidos e riscos assumidos para determinar quem deve registrar o ativo, por exemplo. Outra hipótese de aplicação desse princípio pode ser observada em transação na qual uma entidade vende bem imóvel de seu ativo a um terceiro, contudo, essa operação está submetida aos termos do art. 505 do Código Civil, denominada retrovenda, situação em que o vendedor da coisa imóvel se reserva o direito de recobrá-la no prazo máximo de decadência de três anos, restituindo o preço recebido e reembolsando as despesas do comprador. Conquanto configuradas, para fins jurídicos, como operações de compra e venda, a venda e a retrovenda são tratadas, para fins contábeis, em seu conjunto, como transação única correspondente à entrega de recursos financeiros, com o objetivo de recebê-los de volta, remunerados, servindo o bem imóvel como lastro da operação financeira, o que impede seu registro como venda/retrovenda de bem.

A expressão "primazia da essência econômica sobre a forma" vem cunhada no CPC 00 (versão original), item 35, a saber:

#### **Primazia da essência sobre a forma**

35. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada.

De forma resumida, a essência econômica dos negócios praticados, objetivada pela Contabilidade, corresponde ao efeito econômico que os envolvidos pretenderam, a substância e a realidade econômica buscadas. Quando se trata de efeitos econômicos, é bom que se destaque que a economia é o conjunto de atividades desenvolvidas objetivando a produção, a distribuição e o consumo de bens e serviços necessários à sobrevivência da sociedade. A ciência que estuda

esses fenômenos é a Economia, que guarda estrita interdisciplinaridade com a ciência da Contabilidade, porém, a leitura que ambas as ciências fazem do fenômeno econômico é diversa, pois cada uma submete esse fato à incidência de seus princípios, de tal sorte que a leitura final será totalmente diversa em cada uma delas.

Em conclusão, primazia da essência econômica sobre a forma, para fins contábeis, significa que o intérprete do fato econômico deve buscar as **razões econômicas** (vinculadas à atividade econômica) das partes e os **efeitos econômicos** (decorrentes da atividade econômica) que os envolvidos pretendiram, a realidade econômica que orientou o negócio, os benefícios (econômicos) buscados e os riscos (da atividade empresarial) assumidos, tudo sustentado na **linguagem contábil** e independentemente do contrato firmado.

Assim, a primazia da essência econômica sobre a forma como requisito qualitativo primeiro da Contabilidade e das demonstrações financeiras, embora não se corporifique como princípio expresso, é comparável aos sobreprincípios do Direito Tributário, que, afirma Paulo de Barros Carvalho, se trata de regramento que está posto no "altiplano do ordenamento jurídico", de tal sorte que dele emanam comandos normativos que serão aplicados direta ou indiretamente em outras normas pertencentes ao ordenamento, sendo que eles se realizam, concretamente, por meio de outros princípios que a ele se submetem<sup>3</sup>.

Em conclusão, a leitura das demonstrações contábeis, ainda que para fins legais (por exemplo, cálculo dos tributos, recuperação judicial e falência), deve ser feita com base em demonstrações contábeis que incorporam a primazia da essência econômica sobre a forma. A despeito de tratar-se de sobreprincípio, a orientar toda interpretação contábil, o emprego da realidade econômica subjacente, como preconizado pela Contabilidade, não tem o condão de criar ou modificar direitos ou obrigações legais, ainda que sua observância seja obrigatória para fins contábeis. Com isso, reitera-se que o atendimento ao registro da essência econômica, em detrimento da natureza jurídica do contrato, não gera direitos patrimoniais, para a sociedade ou para os seus sócios, em relação a terceiros.

### 2.1.2 Essência para fins jurídicos

Para fins jurídicos, essência é a própria natureza da coisa ou o que é constitutivo dela, sendo essencial aquilo que não pode faltar ao ser ou objeto, em oposição ao accidental, o que pode faltar. O essencial é, pois, o fundamental em um

---

3. CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, n. 16, maio/ago. 2007.

ser, sua existência<sup>4</sup>. Muitas vezes, a essência é também designada como substância, ou ser real e que existe, **o que está por baixo, retirado o acidental**<sup>5</sup>.

Essência ou substância, para o Direito, é também causa jurídica, ou razão econômico-social do negócio, objetivo colimado pelas partes ao utilizarem o negócio como previsto no sistema ou, ainda, conforme a função que determinado ato tem. Assim, causa jurídica é a função do negócio aceita pelas partes para atingirem a finalidade pretendida e não se confunde com a causa da obrigação, efeito do contrato.

Segundo José Carlos Moreira Alves, a "causa do negócio jurídico nada mais é do que a finalidade econômico-prática a que visa a lei quando cria um determinado negócio jurídico. Assim, por exemplo, na compra e venda, a causa do negócio jurídico é a troca da coisa pelo dinheiro (preço); no contrato de locação, é a troca do uso da coisa pelo dinheiro (aluguel)"<sup>6</sup>.

Natureza jurídica, de sua vez, é o enquadramento da transação consoante o negócio ou instituto jurídico contido no sistema e consoante a causa jurídica da transação<sup>7</sup>.

Os fatos econômicos, como já referido, são colhidos pela Contabilidade e pelo Direito. Nosso sistema jurídico privilegia os fatos econômicos, para fins tributários, na Constituição Federal, art. 145, § 1º, a saber:

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

O Código Civil se utiliza das expressões "fins econômicos" ou "não econômicos" para designar negócios que objetivam ou envolvem lucros derivados do capital. A função econômico-social dos institutos é de suma importância para se determinar os efeitos dos negócios que envolvem, como é o caso, por exemplo, das associações sem fins lucrativos tratadas no art. 53. Os bens também são qualificados em função de sua utilidade econômico-social (art. 82) e, por fim, os

- 
4. DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. II, p. 200.
  5. DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. IV, p. 280.
  6. ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 1, p. 11, 2003.
  7. RÃO, Vicente. **Ato jurídico**: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais – o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração. 3. ed. anotada e atualizada por Ovidio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 86-94.

atos praticados poderão ser lícitos ou ilícitos a depender do uso que seu detentor deles faça, especialmente se exceder manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes (art. 187). Também emblemático, nesse sentido, é o art. 591 do Código Civil quando afirma que, destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros.

Infere-se, portanto, que o fato econômico, para o Direito, também é determinante no trato de certas matérias, contudo, Contabilidade e Direito tratam desse mesmo fato, consoante seus princípios e linguagens. Para o Direito, impera o princípio da legalidade, não sendo admissível aceitar, para fins tributários, que simples metodologias ou critérios de avaliação econômica adotados pela Contabilidade possam resultar na imposição tributária.

Em conclusão, nada resume melhor a irrelevância da substância econômica, para fins jurídicos, do que o entendimento do antigo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Bilac Pinto, ao resumir a chamada "interpretação econômica": "trocar o jurídico pelo econômico significaria uma inaceitável troca do princípio da legalidade por cânones de insegurança e de arbitrio"<sup>8</sup>.

## 2.2 Forma

O termo "forma", quando utilizado pelos falantes da língua, diz respeito à configuração física dos seres e das coisas, podendo ser definido como a característica extrínseca básica dos seres e das coisas, que lhes confere identidade. A forma geométrica que as coisas têm pode enquadrá-las como quadradas, triangulares ou redondas, por exemplo. Um texto pode apresentar-se de diversas formas: escrito, desenhado em um suporte material, impresso, digitalizado, (micro)filmado, copiado e outros mais, a depender de escolhas admitidas<sup>9</sup>.

### 2.2.1 Forma para fins contábeis

A expressão utilizada pelo CPC 00, em sua primeira versão, no sentido de que a essência econômica prevalece sobre a forma indica que a forma, exceto em situações excepcionais, nunca deve ser tomada como orientadora da interpretação contábil. O item 2.12 do CPC 00 (R2) esclarece que:

[...] os relatórios financeiros representam fenômenos econômicos em palavras e números. Para serem úteis, informações financeiras não devem apenas representar

8. PINTO, Bilac. **Estudos de direito público**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953. p. 74.

9. HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 1. 372.

fenômenos relevantes, mas também representar de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem representar. Em muitas circunstâncias, a essência de fenômeno econômico e sua forma legal são as mesmas. Se não forem as mesmas, fornecer informações apenas sobre a forma legal não representaria fidedignamente o fenômeno econômico.

E mais adiante, esclarecendo o tratamento que se há de dar aos contratos, o item 4.59:

Os termos de contrato criam direitos e obrigações para a entidade que seja parte desse contrato. Para representar fidedignamente esses direitos e obrigações, as demonstrações contábeis informam sua essência [...]. Em alguns casos, a essência dos direitos e obrigações é clara com base na forma legal do contrato [...].

E o item 4.60 complementa:

Todos os termos do contrato – sejam implícitos ou explícitos – devem ser considerados, **salvo se não tiverem substância** [...].

Por fim, o item 4.61 aborda o que são termos sem substância, no contexto contábil:

Os termos que não têm substância são desconsiderados. **O termo não tem substância se não tiver efeito discernível sobre a economia do contrato.** Os termos que não têm substância podem incluir, por exemplo: (a) termos que não vinculam nenhuma das partes; ou (b) direitos, incluindo opções, que o titular não terá a capacidade prática de exercer em quaisquer circunstâncias. (grifos nossos).

Um exemplo prático que se extrai dessa orientação está contemplado no item 4.62 do CPC 00 (R2) ao tratar de um grupo ou série de contratos destinados, todos, a gerar um único efeito econômico. É possível que a substância somente possa ser conhecida após o exame de direitos e obrigações neles contemplados, que evidenciem tratar-se, no conjunto, de uma única conta. Em suma, o relevante para fins contábeis é o que as partes buscaram, do ponto de vista econômico, atingir, irrelevante a forma adotada, como regra.

### 2.2.2 Forma para fins jurídicos

O dicionário jurídico<sup>10</sup> esclarece que forma é o aspecto exterior ou o revestimento exterior, o que configura a coisa. A forma é, pois, a exteriorização da essência, ambas caminham juntas e não se prescinde de uma ou de outra ou, em outras palavras, não há essência sem forma ou forma sem essência. De acordo com Vicente Ráo<sup>11</sup>, a forma confere existência à vontade e ao ato jurídico que se constitui pela exteriorização da vontade das partes.

Todo ato jurídico há de ter uma forma: ritual, como ocorre no casamento; especial, como na compra e venda de bem imóvel; e livre, como na compra de bens móveis, apenas caracterizada pela tradição. A forma pode ser um requisito de validade do ato jurídico, como é o caso da compra e venda de bens imóveis.

Negócio jurídico é ato de vontade entre partes, cujo objetivo é atingir determinado fim (art. 104 do Código Civil de 2002). Os possíveis desdobramentos do objetivo podem consistir em adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir direitos, nas palavras do Código Civil de 1916 (art. 81), ao definir o ato jurídico. Além disso, ele deve ser lícito, como sua característica primeira, nos termos da lei (art. 185 do Código Civil). São elementos constitutivos do negócio jurídico: estrutura ou substância, sem os quais não há negócio; elementos naturais, próprios da lei; e elementos acidentais (facultativos)<sup>12</sup>.

No embate entre a substância e a forma, para fins de interpretação jurídica, se há de observar o art. 112 do Código Civil, que assim dispõe:

[...] nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

Essa regra já existia no Código Civil de 1916 e afasta qualquer suposta prevalência entre a substância e a forma, inclusive porque uma não prescinde da outra, sendo impossível que possam existir independentemente.

É relevante comentar, no que tange à interpretação dos negócios jurídicos, que a Lei n. 13.874, de 20.09.2019, conhecida como "Lei da Liberdade Econômica", alterou o art. 113 do Código Civil, inserindo dois parágrafos, para dispor que a

10. DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. vol. II, p. 316.

11. RÁO, Vicente. **Ato jurídico**: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais – o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração. 3. ed. anotada e atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 148.

12. RÁO, Vicente. **Ato jurídico**: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais – o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração. 3. ed. anotada e atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 148.

interpretação dos negócios jurídicos, além de observar a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração, deve, também, ter o sentido que:

[...]

- (i) for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio;
- (ii) corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio;
- (iii) corresponder à boa-fé;
- (iv) for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e
- (v) corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração.

Por fim, de acordo com o § 2º, as partes poderão livremente pactuar regras de interpretação, de preenchimento de lacunas e de integração dos negócios jurídicos diversas daquelas previstas em lei.

Sobre as determinações acima indicadas como (i) e (v), observa-se que elas se aproximam da redação do art. 131 do Código Comercial de 1850, hoje parcialmente revogado, quando dispunha que o comportamento dos contraentes posterior ao contrato, que tiver relação com o objeto principal, será a melhor explicação da vontade que as partes tiveram no ato da celebração do mesmo contrato.

Destaque-se que, para fins tributários, não é incomum que as autoridades extraiam conclusões sobre o negócio jurídico analisado em função do conjunto de movimentos, anteriores e posteriores à transação questionada.

### 2.3 Desconsideração dos negócios jurídicos

Desconsiderar significa deixar de considerar os efeitos, não levar em conta, afastar em princípio. O Código Civil não contempla a figura da desconsideração dos negócios jurídicos, mas sim da declaração de sua invalidade. Assim, o art. 104 do Código Civil dispõe que a validade do negócio jurídico requer: agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, e forma prescrita ou não defesa em lei. Em consequência, será considerado nulo o negócio jurídico que, entre outras hipóteses, tiver por objetivo fraudar lei imperativa ou for declarado, por lei, como nulo, ou tiver sua prática proibida, ainda que não lhe comine sanção (art. 166 do Código Civil).

Por fim, o art. 167 dispõe que é nulo o negócio jurídico simulado, subsistindo o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. Considera-se como simulado o negócio jurídico quando: (i) aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se confere, ou transmite; (ii) contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e (iii) os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

O Código Tributário Nacional (CTN), além de incorporar os conceitos de Direito Privado, observados os termos de seu art. 108, trata da descon sideração de negócios jurídicos, exclusivamente para fins tributários, em seu art. 116, parágrafo único, nos seguintes termos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá descon siderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Esse dispositivo é objeto de Ação de Declaração de Inconstitucionalidade (ADI n. 2.446), ainda sob julgamento no Supremo Tribunal Federal. A Ministra Cármen Lúcia, relatora da ADI, afirma que o art. 110 do CTN não autoriza o agente fiscal a valer-se de analogia para definir fato gerador e, tornando-se legislador, aplicar tributo sem previsão legal. Conclui que a denominação "norma antielisiva ou antielisão", adotada no parágrafo único do art. 116 do CTN, é inapropriada, pois trata-se de norma de combate à evasão fiscal, sendo essa norma constitucional. Neste momento, temos cinco votos a favor da constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, sob o fundamento de que ele apenas impõe limites ao contribuinte para planejar suas atividades econômicas com a finalidade de atingir menor carga tributária. Entretanto, a alegada inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN reside, na ótica dos contribuintes, e assim foi arguido na proposição da ADI, na permissão para que a autoridade tributária atue – porém sem definir os limites normativos dessa atuação – no que tange à dita descon sideração dos negócios jurídicos.

A leitura atenta da figura da descon sideração de negócios jurídicos, presente no art. 116 do CTN, decorre, em síntese, da utilização de forma que não atende à causa jurídica objetivada. Descon siderar um negócio jurídico significa requalificá-lo para aquele instituto que melhor colha os objetivos pretendidos pelas partes. O nosso ordenamento tributário adota normas de interpretação jurídica

fundamentadas no princípio da legalidade e em outros que dele derivam, como o princípio da tipicidade cerrada e da segurança jurídica, aos quais o intérprete, seja quem for, deve estar atento. Para fins contábeis não existe a figura da desconsideração de um negócio, nos termos aqui propostos, mas pode ocorrer situação similar na requalificação contábil do fato jurídico, para tratá-lo, apenas, a partir de seus contornos econômicos.

Por fim, é sempre oportuno destacar a dicção do art. 51 da Lei n. 7.450, de 23.12.1985, que trata da tributação na fonte da renda oriunda de negócios financeiros, a saber:

Art. 51. Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, **bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.** (grifos nossos).

Essa disposição legal tributa a renda da transação considerando a função que o negócio objetiva, por exemplo, obter renda fixa, devendo o fruto dessa aplicação assim ser tributado, razão pela qual é considerada como de natureza funcional, pelos doutrinadores, não se tratando em nenhuma hipótese de uma interpretação apenas econômica do negócio jurídico, como já o reconheceu o próprio STF.

### 3 RESPOSTAS ÀS QUESTÕES FORMULADAS

Tendo em vista os comentários acima, passamos a responder às questões que nos foram propostas pela APET.

#### 3.1 O que deve ser entendido como "primazia da essência sobre a forma" na Contabilidade?

O conceito de primazia da essência sobre a forma pode ser aferido nas manifestações do CPC e dos agentes reguladores que as adotam. Ainda, no âmbito contábil, opera como **princípio implícito, não expresso**, mas integrado e impositivo, assim significando que o intérprete do fato econômico deve buscar as razões econômicas (vinculadas à atividade econômica) das partes e os efeitos econômicos (decorrentes da atividade econômica) que os envolvidos pretenderam, a realidade econômica que orientou o negócio, os benefícios (econômicos)

pretendidos/buscados e os riscos (da atividade empresarial) assumidos, tudo sustentado na linguagem contábil e independentemente do contrato firmado. Reitere-se que o CPC 00, em sua versão de 2008, designava, expressamente, a prevalência da essência sobre a forma como uma das características qualitativas das Demonstrações Financeiras.

Nas novas manifestações do CPC segue prevalecendo essa primazia, apenas ela não aparece como um componente separado da representação fidedigna, por ser isso considerado uma redundância. Assim, a figura da prevalência da essência sobre a forma é comparável ao sobreprincípio, em matéria jurídica, do qual emanam muitos princípios, mas que se coloca acima de todos. Trata-se, portanto, de pressuposto contábil, como ocorre com alguns pressupostos no Direito.

Os fenômenos econômicos representados nas demonstrações financeiras em palavras e/ou números, para serem úteis, não devem apenas representar fenômenos relevantes, mas também representar de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem reportar. Daí a conclusão contábil no sentido de que se a forma legal não representar, fidedignamente, o fenômeno econômico, ela deve ser descartada como elemento de interpretação.

Objetivamente, deve ser entendido como "primazia da essência sobre a forma" o que assim a Contabilidade considera, não sendo tal pressuposto afeto ao Direito, em nenhuma hipótese.

### 3.2 A legislação tributária aceita a desconsideração da forma jurídica sob o argumento da prevalência da essência econômica?

A legislação tributária não trata da desconsideração da forma jurídica de um dado negócio, mas da **desconsideração de negócios jurídicos**, consoante dispõe o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, acima transcrito, e desde que seja declarado constitucional pelo STF e que os procedimentos a serem estabelecidos para operar a desconsideração sejam objeto de regulação por lei específica. A nosso ver, tal norma deve ter a natureza de nacional ou complementar, para que seja observada por todos os entes tributantes.

Além disso, para fins tributários, são aplicáveis as disposições da lei civil sobre validade e nulidade de negócios jurídicos, como já descrito, impondo-se que todos os negócios tenham causa jurídica e, para que essa causa se exteriorize, adotem forma com ela compatível. Para fins jurídicos, afasta-se a afirmativa de que a "essência prevalece sobre a forma ou vice-versa", sobreprincípio contábil, visto que uma só existe por conta da outra, exigindo o art. 112 do Código Civil

que se perquiria, no exame da forma, mais à intenção nela consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem. Com isso, afasta-se declaração que não corresponda ao intento das partes, declaração vazia que despreze a intenção dos interessados, inclusive os fins econômicos do negócio jurídico, nos termos do Código Civil, que aproximaram as partes.

Feitas essas considerações, a resposta à segunda indagação da APET é no sentido de que não é possível desconsiderar a forma jurídica de um dado negócio sob o argumento da prevalência da essência econômica. A essência econômica de um negócio, nos termos adotados pela Contabilidade, perquire as razões econômicas das partes, no contexto de sua atividade econômica, bem como os efeitos, também econômicos, decorrentes dessa atividade. Com isso, a Contabilidade entende poder responder qual seja a intenção dos envolvidos com os negócios praticados, seus benefícios econômicos e os riscos assumidos, a despeito de a forma jurídica indicar coisa diversa.

A lei civil trata de atividade econômica – que denomina empresa –, em seu art. 966, como movimentação de bens e serviços com objetivo de lucro, sendo ela assim colhida para fins tributários. A despeito de o art. 113 do Código Civil, em sua nova redação, dispor que a interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da **racionalidade econômica das partes**, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração, esse dispositivo não é suficiente para privilegiar a essência econômica, em detrimento da forma. Essa razoável negociação à qual a interpretação dos negócios jurídicos deve estar atrelada, tampouco significa que se permite a desconsideração da forma jurídica sob o argumento da prevalência da essência econômica, inclusive nos termos da Ciência Contábil.

Por fim, o mais relevante é que a legislação tributária incorpora, por força do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, **a desconsideração de negócios jurídicos e não da forma dos negócios jurídicos**, por conta de emprego de simulação que busque ocultar a verdadeira natureza dos atos praticados, o que significa que sua **essência ou sua causa jurídica, bem como sua forma, ou exteriorização da essência, resultam ser diversas das aparentadas**. Portanto, nunca a prevalência da essência econômica, nos estritos termos contábeis, poderá determinar a desconsideração da forma jurídica, pois, para fins jurídicos, prevalece a causa jurídica do negócio, buscada pelas partes, negócio jurídico como previsto no sistema, e exteriorizado pela forma admitida

em Direito. **Desconsiderar a forma significa desconsiderar o negócio jurídico, por desobediência à sua causa jurídica.**

### **3.3 Na formação dos contratos (negócios jurídicos), é possível ser invocada a prevalência da essência sobre a forma? Pode existir conflito entre "forma jurídica" e "essência jurídica"?**

Não, essência e forma, como já se enfatizou, são duas faces do mesmo negócio. Não há forma sem essência e vice-versa, nenhuma delas podendo ou devendo prevalecer. Se essência jurídica é a causa do negócio, objetivada pelas partes, consoante o negócio jurídico previsto no sistema, e sendo ele exteriorizado por formas típicas, especiais ou eleitas por essas mesmas partes, não pode haver conflito entre forma jurídica e essência jurídica, à exceção que tenha ocorrido qualquer das hipóteses de invalidade do negócio jurídico, nos termos já descritos.

Com isso, reitere-se que o atendimento ao registro da essência econômica, em detrimento da natureza jurídica do contrato, como exigido pela Contabilidade, não pode gerar quaisquer reflexos jurídicos, devendo, de início, ser afastado. Em resumo, para fins tributários, os negócios devem estar suportados no Direito Privado, validados perante o Direito Privado e orientados pela sua causa jurídica e pela vontade de resultado, ou seja, resultado prático segundo e conforme o Direito Privado, sem qualquer possibilidade de intervenção da Contabilidade.

## **4 REFERÊNCIAS**

ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 1, 2003.

BIFANO, Elidie Palma. **O mercado financeiro e o imposto sobre a renda**. 2. ed. atualizada e ampliada. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4728.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4728.htm)>. Acesso em: 8 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 9 dez. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6385.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6385.htm)>. Acesso em: 8 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Lei n. 7.450, de 23 de dezembro de 1985. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 24 dez. 1985. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l7450.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7450.htm)>. Acesso em: 8 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 nov. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm)>. Acesso em: 9 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Lei n. 11.638, de 13 de maio de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 9 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Lei n. 13.874, de 20 de novembro de 2019. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 20 nov. 2019 (edição extra-B). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-022/2019/lei/L13874.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-022/2019/lei/L13874.htm)>. Acesso em: 9 ago. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, n. 16, maio/ago. 2007.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

PINTO, Bilac. **Estudos de direito público**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953.

RÁO, Vicente. **Ato jurídico**: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais – o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração. 3. ed. anotada e atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.



# ANOTAÇÕES SOBRE A CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DE IMÓVEIS E OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS NO LUCRO PRESUMIDO

Gabriela Bittencourt Zanella

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) e pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Rodrigo Schwartz Holanda

Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Advogado e Bacharel em Ciências Contábeis. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Pós-graduado em Processo Civil. Pesquisador do Instituto de Aplicação do Tributo. Coordenador da especialização em Direito Tributário Cedcorp/UNIVALI. Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

SUMÁRIO: 1 Considerações iniciais 2 Sobre a evolução da compreensão da Receita Federal sobre a matéria 3 O posicionamento do CARF 4 Disciplina contábil sobre o tema 5 Considerações finais 6 Referências.

RESUMO: O presente estudo recai sobre a interlocução da legislação tributária que disciplina a venda de imóveis no lucro presumido com as normas contábeis que regulam a forma de contabilização do ativo circulante e do não circulante. O objetivo é examinar os limites e as circunstâncias que permitem a reclassificação contábil dos imóveis e seus respectivos reflexos tributários.

PALAVRAS-CHAVE: Venda de imóveis. Lucro presumido. Normas contábeis. Reclassificação contábil. Receita Imobiliária.

## 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O objeto do presente estudo é a interlocução entre a legislação tributária que disciplina a venda de imóveis no lucro presumido e as normas contábeis

que regulam a forma de contabilização do ativo circulante e do não circulante, buscando examinar os limites e as circunstâncias que permitem a reclassificação contábil dos imóveis e seus respectivos reflexos tributários.

Pela perspectiva contábil, o imóvel destinado à venda é contabilizado no ativo circulante (estoque). Em se tratando de pessoa jurídica submetida ao regime de apuração do lucro presumido, as receitas decorrentes da alienação dos bens que compõem seu objeto social correspondem à receita bruta e se submetem à tributação com a base de cálculo determinada por estimativa, sendo de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL.

No que tange ao imóvel vocacionado a sediar as atividades da empresa, à locação, ao arrendamento ou com objetivo de investimento, o registro contábil deve dar-se no ativo não circulante. Trata-se do grupo de contas composto por imobilizado, intangível, ativos realizáveis a longo prazo e investimentos, conforme dispõem o art. 178, § 1º, II, da Lei n. 6.404/1976 e o item 67A do Pronunciamento CPC n. 26. Regra geral, o resultado decorrente da alienação dos bens constantes desse grupo de contas, correspondente à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, é oferecido à tributação pelo IRPJ e pela CSLL como ganho de capital.

A legislação que disciplina o regime do lucro presumido (art. 25 da Lei n. 9.430/1996, art. 15 da Lei n. 9.249/1995 e art. 32 da Lei n. 8.981/1995) estabelece os regimes da base de cálculo por estimativa e do ganho de capital:

#### **Lei n. 9.430/1996**

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I – o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e

II – os **ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso I**, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

**Lei n. 9.249/1995**

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

[...]

§ 4º **O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.**

**Lei n. 8.981/1995**

Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta seção.

[...]

§ 2º **O ganho de capital nas alienações de bens ou direitos classificados como investimento, imobilizado** ou intangível e de aplicações em ouro, não tributadas na forma do art. 72, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (grifos nossos).

A problemática, endereçada no presente artigo, reside nas circunstâncias em que a forma – jurídica ou contábil – da operação diverge do regime de tributação aplicado ou, ainda, em que ocorre a reclassificação contábil dos imóveis. Sobre este último ponto, a controvérsia é acentuada pela interpretação de que o regime de ganho de capital é aplicável mesmo aos imóveis inicialmente contabilizados em contas do ativo não circulante e reclassificados para as contas do ativo circulante com a intenção de venda, especialmente pela disciplina da Instrução Normativa n. 1.700/2017, que prescreve o seguinte:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o *caput* e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

[...]

§ 14. O ganho de capital nas alienações de ativos não circulantes classificados como investimento, imobilizado ou intangível, *ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda*, corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil estabelecido no § 1º do art. 200.

Veja-se que, em uma primeira leitura, a expressão "ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda" parece ter vinculado o regime de tributação à classificação originária. Nesse contexto, o presente texto é vocacionado a examinar de forma crítica as disciplinas jurídica e contábil aplicáveis à matéria, assim como os posicionamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), para, então, fornecer uma proposta de interpretação sobre o tema.

## 2 SOBRE A EVOLUÇÃO DA COMPREENSÃO DA RECEITA FEDERAL SOBRE A MATÉRIA

O atual posicionamento da Receita Federal sobre o tema consta da Solução de Consulta COSIT n. 7, de 04 de março de 2021. No caso, a empresa consultante, que possui em seu objeto social tanto a locação quanto a venda, formalizou questionamento sobre a forma de tributação na seguinte situação: imóveis adquiridos por ela para locação e, portanto, inicialmente registrados em seu ativo não circulante, alienados depois de serem transferidos para o ativo circulante<sup>1</sup>.

Nos termos desse pronunciamento, o órgão fazendário registrou que, na orientação do Parecer Normativo (PN) CST n. 347/1970, (i) a forma de escrituração contábil das operações por parte do contribuinte, isoladamente considerada,

---

1. O pronunciamento resta assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Lucro presumido. Atividade imobiliária. Venda de imóveis. Imobilizado. Investimento. Receita bruta. Ganho de capital.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao percentual de presunção de 8% (oito por cento).

Essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrentes compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica.

A receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, deve ser objeto de apuração de ganho de capital que, por sua vez, deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ na hipótese em que essa atividade não constitui objeto da pessoa jurídica, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta".

não deve ser o único elemento a ser considerado para definir o regime tributário<sup>2</sup> e que (ii) o § 14 do art. 215 de sua IN n. 1.700/2017 não pode ser adotado em sua literalidade, tendo como função tão somente impedir que as reclassificações contábeis alterem a natureza da receita. Eis a ementa:

[...]

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao percentual de presunção de 8% (oito por cento).

Essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrentes compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica.

A receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, deve ser objeto de apuração de ganho de capital que, por sua vez, deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ na hipótese em que essa atividade não constitui objeto da pessoa jurídica, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta.

Em linhas gerais, essa interpretação observa o contexto em que a alienação dos ativos imobiliários comparece. Chama a atenção o fato de essa Solução de Consulta destacar que a vocação do § 14 do art. 215 de sua IN n. 1.700/2017 é somente desvincular as simples reclassificações contábeis para fins tributários. Consta do corpo do texto que "adotar o dispositivo na sua literalidade seria admitir que um simples 'passivo' do bem pelo ativo não circulante gravaria a receita proveniente da alienação desse bem como não operacional" e que, ao cabo, "operaria de forma contrária a seu propósito de criação". Seguindo nesse raciocínio, a Administração Fazendária faz ponderações que merecem destaque:

[...]

2. Destaca-se o trecho da Solução de Consulta que reflete este raciocínio: "importante esclarecer, neste ponto, que a forma de escrituração contábil das operações por parte do contribuinte não é algo que tenha o condão de determinar, por si só, a norma de incidência tributária. Quanto a isso, inclusive, existe antiga orientação, consubstanciada no Parecer Normativo (PN) CST n. 347, de 1970, segundo a qual 'às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte'. 18. Não obstante isso, é importante destacar que, nos termos do art. 109 do Código Tributário Nacional, os institutos, conceitos e formas do direito privado empregados na legislação tributária têm sua definição, conteúdo e alcance determinados de acordo com esse ramo do direito, cabendo à norma tributária apenas conferir-lhes os efeitos nesta seara".

Entretanto, **para tal interpretação o requisito fundamental é que o imóvel, a qualquer tempo, não tenha sido destinado à manutenção das atividades da pessoa jurídica ou exercido com essa finalidade, tampouco que a obtenção de rendimentos tenha se dado de forma estranha às suas operações**, inclusive no que se refere à manutenção do imóvel exclusivamente para valorização, pois, do contrário, possuirá natureza econômica e jurídica de imobilizado ou investimento, conforme o caso. Por exemplo, **o imóvel que seja ou tenha sido utilizado como sede da pessoa jurídica caracteriza-se como ativo imobilizado e, portanto, o resultado positivo obtido com a sua alienação representará ganho de capital nos termos da legislação tributária, ainda que o objeto ou a atividade principal da pessoa jurídica seja a alienação de imóveis.**

Ainda que essa ressalva recém-destacada torne a orientação mais obscura – na medida em que a conclusão dissocia a classificação originária do regime fiscal –, é notável que o racional subjacente à fundamentação seja pautado pela premissa de que a classificação contábil e o objeto social são relevantes, mas não determinantes, para a definição do regime fiscal, sendo necessário analisar a situação concreta para investigar se o produto da alienação dos imóveis deve ser oferecido à tributação como ganho de capital ou como receita bruta.

Isso porque, para fins de base de cálculo do IRPJ-lucro presumido, a receita bruta, nas balizas do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977<sup>3</sup>, é o produto da venda de bens nas operações de conta própria (inciso I) e das “receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica” (inciso IV). Essas receitas, nos termos do art. 15 da Lei n. 9.249/1995, são gravadas pelo IRPJ/CSLL pela base de cálculo por estimativa.

O entendimento recém-examinado representa uma releitura da Solução de Consulta COSIT n. 251/2018, que associava a tributação à classificação contábil originária<sup>4</sup>. Importa notar que a orientação de 2018 decorre da interpretação restritiva das regras atinentes à base de cálculo no regime do lucro presumido,

3. “Art. 12. A receita bruta compreende:

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

[...]

IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

4. É interessante notar que, na situação submetida à apreciação da Receita Federal do Brasil, o contribuinte, optante pelo lucro presumido, desenvolvia diversas atividades do ramo imobiliário, sendo que seus imóveis foram registrados no ativo não circulante por ocasião da sua constituição (em razão da integralização do capital), sendo que tais bens foram sempre objeto de locação. Na consulta, o contribuinte assinalou que pretendia vender alguns imóveis antigos registrados, em um primeiro momento, no ativo não circulante, mas que, antes da

o § 4º do art. 15 da Lei n. 9.249/1995<sup>5</sup>, segundo o qual a receita da atividade imobiliária quanto aos imóveis comercializados é aquela oriunda de sua venda, desde que construídos ou adquiridos para a revenda.

Nessa perspectiva de análise da temática, o imóvel que ingressou no patrimônio da empresa mediante subscrição do capital social e inscrição no ativo não circulante – sendo a destinação original coerente com o registro contábil – não poderia ser considerado receita bruta da atividade, ainda que tenha havido sua reclassificação para o ativo circulante.

Retendo essas ideias e em atenção à evolução da compreensão sobre o tema, em pronunciamento ainda mais antigo da Receita Federal, constante da Solução de Consulta COSIT n. 254/2014, foi consignado que as receitas de venda de imóveis efetuada por pessoa jurídica optante pelo lucro presumido que exerça atividade imobiliária se sujeitam à sistemática de percentual de 8% e 12% para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, “ainda que os imóveis destinados a venda tenham sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social”.

Na situação apresentada, o contribuinte incluiu em seu objeto social a atividade imobiliária e pretendia efetuar a venda de um terreno adquirido antes da alteração contratual com o propósito de revenda e lançado originalmente em conta de estoque. A solução dada pela Receita Federal, por sua vez, afirma que:

---

venda, iria transferi-los para o ativo circulante, passando o imóvel a integrar o estoque da empresa. O pronunciamento resta assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

Lucro presumido. Venda de bem do ativo imobilizado. Reclassificação para o circulante. Ganho de capital. Tributação.

A alienação de bem do ativo imobilizado por sociedade empresária optante pelo lucro presumido deve ser tributada pelo IRPJ segundo as regras aplicáveis ao ganho de capital, ainda que tenha havido a reclassificação do bem para o circulante.

Dispositivos legais: Decreto n. 9.580, de 2018, art. 222; Lei n. 9.249, de 1995, art. 15, § 4º; Lei n. 9.430, de 1996, art. 25, II; IN RFB n. 1.700, de 2017, arts. 200 e 215, § 14”.

5. “Art. 34. Os arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

[...]

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, **bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda**, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato”.

[...] é legítimo concluir que, no processo de organização que abrange a inclusão das atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos e compra e venda de imóveis próprios e de terceiros, a pessoa jurídica poderá definir quais bens integram o seu estoque para venda, tanto aqueles adquiridos com o propósito negocial de venda, quanto os bens previamente integrantes de seu patrimônio, para os quais há decisão de redirecioná-los ao comércio.

Nota-se que essa leitura afasta a necessidade de tributação pelo ganho de capital, desde que sejam adotados os padrões de contabilidade exigidos. Trata-se de uma orientação que vai ao encontro de posicionamentos anteriores<sup>6</sup>, no sentido de ser possível a reclassificação dos bens da empresa em razão da alteração no propósito direcionado a esse tipo de ativo.

Nesses termos, chama a atenção o § 14 do art. 215 da IN n. 1.700/2017, da Secretaria da Receita Federal, por acrescentar uma exigência não prevista em lei<sup>7</sup>. Esse dispositivo, ao atrelar a alienação de ativo circulante à tributação pelo ganho de capital, como corolário lógico, contraria a legislação de regência do lucro presumido e, ao estabelecer uma nova hipótese para o § 2º do art. 32 da Lei n. 8.981/1995, é ilegal.

6. Na mesma linha foi o entendimento fixado na Solução de Consulta n. 139, de 2006 (bem anterior, portanto, à IN n. 1.700/2017), segundo a qual, o contribuinte optante pelo lucro presumido pode transferir do ativo não circulante para o ativo circulante o bem a ser destinado para futura comercialização sem necessidade de apurar o ganho de capital.

"Ementa: Lucro presumido. Bens passíveis de integrar o ativo circulante e o ativo imobilizado. Transferência de contas.

A empresa optante pelo lucro presumido que comercializa bens suscetíveis de serem contabilizados tanto no ativo permanente como na conta estoques, em virtude de suas atividades desenvolvidas constarem, em ambos os casos, de seu objeto social, pode transferir da primeira conta para a segunda o respectivo bem a ser destinado para futura comercialização sem a necessidade de apurar o correspondente ganho de capital, contanto que seja adotado um conjunto de procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos.

Dispositivos legais: RIR, de 1999 (Decreto n. 3.000, de 1999), arts. 518 e 521; PN CST n. 347, de 1970; PN CST n. 108, de 1978".

O caso não diz respeito a operações imobiliárias, mas sim a atividades de venda de veículos novos e usados e locação de veículos.

7. Como se verá adiante, a inovação do § 14 do art. 215 da IN n. 1.700/2017 decorre da interpretação restritiva do art. 15, § 4º, da Lei n. 9.249/1995.

### 3 O POSICIONAMENTO DO CARF

A questão ora analisada movimentou discussões entre o Fisco e os contribuintes, já tendo sido apreciada pelo CARF em algumas oportunidades. Afora alguns desdobramentos e os tons mais sutis da linha de raciocínio que sustenta a possibilidade de reclassificação ampla, firmou-se, de modo geral, tratar-se de uma opção inerente à zona de liberdade do contribuinte. Nessa linha, sustenta-se haver uma margem de liberdade para definir a destinação do imóvel e, conseqüentemente, a forma de tributação (se pela regra geral do lucro presumido ou se pela regra específica do ganho de capital).

No Acórdão n. 1301.003.022 (2018), por exemplo, entendeu-se lícita a tributação como receita bruta utilizando-se a base de cálculo por estimativa de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) de um imóvel escriturado em conta de ativo não circulante e que, inclusive, era objeto de locação. O voto do conselheiro relator Roberto Silva Junior destacou que "o fato de o imóvel estar locado não é incompatível com a finalidade de venda"<sup>8</sup>. Veja-se:

Voto

[...]

**Receitas operacionais decorrentes da venda do imóvel – sujeição aos percentuais do lucro presumido**

Levando em conta o fato de o imóvel ter sido classificado no ativo imobilizado da recorrente, como o era na empresa incorporada, e considerando que ele permaneceu alugado, enquanto não se conseguia vendê-lo, a autoridade administrativa entendeu que a receita decorrente da venda desse imóvel não poderia integrar a receita operacional, mas deveria ser tributada como ganho de capital. **Todavia, as receitas auferidas pela venda de imóvel, por pessoa jurídica que tenha por objeto social a incorporação e venda de imóveis, só podem ser classificadas como receita operacional.**

**No caso da recorrente, são preponderantes as receitas de venda de imóveis, o que demonstra que a intenção e finalidade ao adquirir imóveis é, desde o início, destiná-los a venda. Não apenas o objeto social, mas a receita bruta operacional da recorrente é, comprovadamente, oriunda de vendas de imóveis e, portanto, qualquer imóvel adquirido pela recorrente se destina, desde o princípio, à revenda, mesmo que locado a terceiros.**

A circunstância de o imóvel estar locado é exigência do mercado imobiliário, principalmente quando se trata de imóvel comercial, de valor expressivo, em que, para sua venda, é necessário demonstrar o pleno aproveitamento econômico.

8. Tal aspecto foi igualmente relevante quando do julgamento constante dos Acórdãos n. 1402-004.061 e n. 1401001.225.

Como se pode ver, para tal conclusão, o Conselho considerou as circunstâncias fáticas do sujeito passivo, ponderando seu objeto social e a preponderância de suas receitas, além da intenção e da finalidade da operação analisada. Tudo isso ultrapassando os limites da classificação contábil, fazendo com que esta, isoladamente considerada, fosse superada pelo contexto de fato da situação examinada.

No Acórdão n. 1402.003.859 (2019), por sua vez, o CARF utilizou critério semelhante ao apreciar a realidade fática do contribuinte, considerando o elemento volitivo das relações negociais e o propósito negocial. Ao definir a forma de tributação de um bem constante do estoque de uma empresa que possuía a atividade imobiliária em seu objeto social, o Conselho manteve a autuação por prevalecer a percepção de que o contribuinte não a praticava de fato, considerando pertinente a tributação do imóvel pelo regime de ganho de capital. Veja-se:

Classificação contábil. Imobilizado.

**A companhia deve classificar as contas contábeis ou reclassificá-las com observância estrita aos critérios definidos na legislação societária e em conformidade com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos.**

[...]

**A alteração do objeto social no estatuto da companhia para inclusão de atividade de compra e venda de bens imóveis, perpetrada sem nenhum embasamento fático, não se presta para justificar a transferência de bem do Imobilizado Não Circulante para o Circulante.**

Lucro presumido. Ganho de capital. Alienação de bem do imobilizado.

[...]

Voto vencedor

[...]

**Certo que esta operação contábil pode ser feita, como bem alertado pelo voto do Relator<sup>9</sup>, porém, como exaustivamente visto, esta metodologia deve se circunscrever aos casos em que se estiver diante de efetiva operação de compra e venda de imóveis, o que, certamente, não ocorreu, não se podendo aceitar que um bem saia do Imobilizado – onde sempre esteve e se prestava à manutenção das atividades da empresa – para o Circulante somente porque a entidade projeta a possibilidade de sua negociação.**

Em outras palavras, a contabilidade, como o direito, é uma ciência regida por normas e princípios que se sucedem e se perpetuam ao longo do tempo, não sendo crível nem viável que, simplesmente por conveniência societária ou

9. "Verifica-se em ambas as regras contábeis a presença do termo mantido e, especificamente no CPC 26 R1, reza-se que para classificar determinado bem como Ativo Circulante basta a sua manutenção essencialmente com o propósito de ser negociado."

**fins tributários, se subverta toda a lógica historicamente contextualizada de seus conceitos e preceitos.**

[...]

No caso, a recorrente possuía uma propriedade agrícola de grande dimensão e que servia não para especulação imobiliária mas para permitir o desenvolvimento das suas atividades, no caso exploração agropecuária – criação de gados de corte –, levando a que a classificação contábil de tal bem, COMO NÃO PODERIA DEIXAR DE SER, se fizesse no imobilizado, **por força não apenas das normas contábeis, mas também do artigo 179, IV, da Lei n. 6.404/1976, verbis:**

"Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)

[...]"

Nem se alegue que aos contribuintes é lícito dimensionar e registrar **os fatos contábeis de acordo com aquilo que lhes for mais conveniente e de acordo com a sua efetiva atividade operacional.**

Ao contrário, embora se **reconheça esta liberdade** a que ao Fisco seja defeso imiscuir-se na forma de escrituração assumida, não é menos verdade que, como dito antes, a contabilidade é uma ciência com regras e normas que devem ser seguidas não só para fins gerenciais e societários mas, no que interessa neste momento, para fins fiscais, na forma do disposto no Decreto-lei n. 1.598/1977, artigo 7º<sup>10</sup> (para o Lucro Real) e artigo 527, do RIR/1999<sup>11</sup>, então vigente (para o Lucro Presumido).

**Ou seja, ainda que permitida a escolha dos métodos e sistemas de escrituração, a sua observância às leis comerciais e fiscais e às normas da ciência contábil é imperativa.**

Nota-se que a decisão não nega a permissão de escolha dos métodos e sistemas de escrituração por parte do contribuinte, com a observância das leis comerciais e fiscais e das diretrizes da contabilidade. Interessante, também, o viés seguido pelo voto vencido dessa decisão, que, embasado nas regras societárias e contábeis, deliberou por não existir infração e fraude na conduta do contribuinte

10. "Art 7º O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais."

11. "Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei n. 8.981, de 1995, art. 45):  
I – escrituração contábil nos termos da legislação comercial;  
II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano calendário [...]"

que altera seu objeto social em 2008 para incluir a compra e venda de imóveis próprios, "devidamente cambiando a classificação contábil de sua fazenda para Ativo Não Circulante, tratando o produto de sua venda ocorrida em 2011 como receita bruta operacional, submetendo-o ao percentual de presunção da dinâmica do Lucro Presumido".

O conselheiro Caio Cesar Nader Quintella consigna, em voto vencido, que a "confirmação da adequação da classificação de um determinado bem, além da destinação determinada pelos gestores, exige uma análise racional, realista e amplamente contextualizada das atividades que efetivamente são desempenhadas", e que devem ser ponderadas as "características específicas do bem, as práticas de mercado (regionais) e os elementos pragmáticos da dinâmica empresarial em que a empresa está inserida".

No Acórdão n. 1302.002.327 (2017), foi decidido que "a receita proveniente da venda de imóveis, que não foram construídos ou adquiridos com tal finalidade, mas, diversamente, para serem usados como meio de obtenção de renda ou para o desempenho de atividade econômica prevista no objeto social da empresa, sujeita-se à apuração de ganho de capital, independentemente de a atividade imobiliária também integrar aquele objeto e da reclassificação contábil".

Como fundamento, consignou-se que é preciso identificar se porventura os imóveis teriam sido construídos ou adquiridos para revenda, e, mesmo que tenha se pretendido modificar sua destinação para contabilizá-los no estoque, se tal modificação se dera de fato. Destacou-se, ainda, que a legislação tributária e a Lei n. 6.404/1976 não vedam a transferência de bens do ativo imobilizado para a conta de estoque.

No entanto, a conclusão foi a de que a venda do bem não atende aos preceitos do item 68A do CPC 27 (segundo o qual, para a reclassificação, a entidade deve normalmente vender "itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros")<sup>12</sup> e do item 11 do CPC 31 (segundo o qual a reclassificação teria que ocorrer em até um ano da data da aquisição)<sup>13</sup>, porquanto: (a) não

---

12. "Entretanto, a entidade que, durante as suas atividades operacionais, **normalmente vende itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros** deve transferir tais ativos para o estoque pelo seu valor contábil quando os ativos deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda. Passam a ser considerados, daí para frente, como estoques e se sujeitam aos requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques."

13. "8. Para que a venda seja altamente provável, o nível hierárquico de gestão apropriado deve estar comprometido com o plano de venda do ativo, e deve ter sido iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo mantido para venda deve ser efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente. Ainda, deve-se esperar que a **venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação**, com exceção do que é permitido pelo item 9, e

identificou prova de que o contribuinte tenha explorado, durante todo o período, vendas de "itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros"; e (b) a venda do bem ocorreu nove anos após sua aquisição retratada no contrato de incorporação.

Essa decisão registra, ainda, que as orientações contidas nas normas técnicas não podem ser analisadas, para fins tributários, de forma desconectada dos preceitos do art. 15, § 4º, da Lei n. 9.249/1995, que trata como receita imobiliária aquela advinda da venda de imóvel adquirido ou construído para venda ou revenda, desde que o contribuinte tenha, desde logo, se "comprometido com o plano de venda".

Como se pode ver, no âmbito do CARF, há uma predileção pela realidade que há por trás da classificação contábil, na condução dos julgamentos. As decisões são, em geral, desfavoráveis aos contribuintes, mas quase sempre valoram a forma como o imóvel comparece no contexto econômico para delinear a questão<sup>14</sup>. Em linhas gerais, tem-se o seguinte panorama:

---

as ações necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado.

[..]

11. Quando a entidade adquire um ativo não circulante ou um grupo de ativos exclusivamente com vistas à sua posterior alienação (inclusive no caso de ativo recebido em troca de outro, como na dação em pagamento), **só deve classificá-lo como mantido para venda na data de aquisição se o requisito de um ano previsto no item 8 for satisfeito** (com exceção do que é permitido pelo item 9) e se for altamente provável que qualquer outro critério dos itens 7 e 8, **o qual não esteja satisfeito nessa data, estará satisfeito em curto prazo após a aquisição** (normalmente, no prazo de três meses)."

14. Registram-se outras decisões interessantes sobre o tema: Acórdãos n. 1402-004.061, n. 1401.001.225, n. 1302.002.033, n. 1402-002.874 e n. 1102.001.085.

Acórdão	Classificação contábil	Regime de tributação aplicado	Classificação utilizada pela RFB	Fundamento do lançamento de ofício	Órgão julgador	Resultado
1301.003.022 (2018)	Escriturado em conta de ativo não circulante e que, inclusive, era objeto de locação.	Tributação como receita bruta utilizando-se a base de cálculo por estimativa de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).	IRPJ e CSLL – ganho de capital auferido na venda de imóvel.	Contribuinte alienou bem imóvel, registrado contabilmente como ativo imobilizado, mas deu à receita auferida na venda o tratamento tributário de receita bruta, aplicando sobre ela os coeficientes de presunção de lucro de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), quando, no entender da Fiscalização, deveria ter apurado e tributado ganho de capital.	3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária – CARF	Recurso Voluntário provido: entendeu-se lícita a tributação como receita bruta utilizando-se a base de cálculo por estimativa de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) de um imóvel escriturado em conta de ativo não circulante e que, inclusive, era objeto de locação.
1402.003.859 (2019)	Contribuinte incluiu a atividade imobiliária no rol de seus objetos sociais, ainda em 2008, e classificou, àquela época, o imóvel como ativo circulante.	Considerou o produto da venda de imóvel de sua propriedade rural como receita operacional, submetendo-o ao percentual de presunção do lucro para o cálculo dos tributos devidos.	IRPJ e CSLL, referentes a infração de insuficiência de recolhimentos de ganho de capital na venda de imóvel.	O produto da venda de imóvel de sua propriedade rural como receita operacional, submetendo-o ao percentual de presunção do lucro para o cálculo dos tributos. Entendeu a Fiscalização que o imóvel alienado em 2011 deveria ter recebido tratamento contábil de ativo imobilizado (não circulante), dando margem a ganho de capital quando da sua alienação.	4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária – CARF	Negado provimento ao Recurso Voluntário por voto de qualidade: entendeu-se prevalecer a percepção de que o contribuinte não praticava, de fato, a atividade imobiliária, considerando pertinente a tributação do imóvel pelo regime de ganho de capital.

Acórdão	Classificação contábil	Regime de tributação aplicado	Classificação utilizada pela RFB	Fundamento do lançamento de ofício	Órgão julgador	Resultado
1302.002.327 (2017)	Ativo permanente, sendo no "imobilizado", de 2001 a 2006, e, como "outros investimentos", de 2007 a 2009.	A autuada promoveu a venda como se se tratasse de "estoques" de imóveis, oferecendo à tributação o valor da receita bruta mensal, multiplicado pelos percentuais de presunção e alíquotas previstas na legislação de regência, aplicável à receita própria de atividade imobiliária.	IRPJ e CSLL – Ganho de capital.	Os imóveis objeto de alienação pelo recorrente nunca tiveram modificada a sua função e uso, sendo ilícita a sua transferência da conta de ativo imobilizado para a conta de estoque, invocando, nesse passo, as disposições constantes do item 6 da Pronunciamento Técnico de n. 27 do CPC.	3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária – CARF	Negado provimento ao Recurso Voluntário por maioria: entendeu-se que a receita proveniente da venda de imóveis construídos/adquiridos para serem usados como meio de obtenção de renda ou para o desempenho de atividade econômica prevista no objeto social, sujeita-se à apuração de ganho de capital, mesmo que a atividade imobiliária também integre aquele objeto e que se tenha feito reclassificação contábil no ano-calendário precedente ao da venda, pela transferência dos bens do ativo permanente para o ativo circulante, como se mercadorias fossem.

Acórdão	Classificação contábil	Regime de tributação aplicado	Classificação utilizada pela RFB	Fundamento do lançamento de ofício	Órgão julgador	Resultado
1402-002.874 (2018)	Estoque.	Omissão de receitas.	IRPJ e CSLL – Ganho de capital.	Bens faziam parte do ativo não circulante imobilizado (antigo ativo permanente imobilizado), mesmo que registrados, desde a aquisição, em conta de estoque, caracterizando a infração objeto do lançamento como Omissão de Receitas Não Operacionais. Infração: Ganho de Capital, como descrito nas Autuações	4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária – CARF	Dar provimento parcial ao recurso voluntário para, entre outras coisas, aplicar o coeficiente de 8% para obtenção do lucro presumido: entende-se que, na hipótese de SPE, constituída para promover incorporação em terreno de sua propriedade sempre mantido em conta do ativo circulante, que não obtém êxito na realização imobiliária pretendida inicialmente e aliena regularmente tal imóvel de seu estoque, a receita percebida pode ser classificada como operacional, ficando sujeita ao coeficiente de presunção de 8%, determinado pelo art. 15 da Lei n. 9.249/1995.

Acórdão	Classificação contábil	Regime de tributação aplicado	Classificação utilizada pela RFB	Fundamento do lançamento de ofício	Órgão julgador	Resultado
1402004.061 (2019)	Ativo Não Circulante – Imobilizado.	IRPJ pela alíquota de 8% e CSLL à alíquota de 12%, com base no art.15 § 4º da Lei n. 9.249/1995.	IRPJ e CSLL – Ganho de capital.	A auditoria fiscal considerou que, embora o objeto social da contribuinte compreendesse atividades de revenda de imóveis desde o ano de sua constituição em 2005, a sua atividade de fato era a de locação de imóveis próprios, possuindo a operação em questão, caráter excepcional, e, por esse motivo, estaria sujeita à apuração de ganho de capital, devendo ser tributada nos termos do art. 15 da Lei n. 9.430/1996.	1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária – CARF	Negado provimento ao recurso voluntário por voto de qualidade: entendeu-se que a alteração do bem originalmente contabilizado no Ativo Não Circulante – Imobilizado, para o Ativo Circulante – Estoques, não altera a essência dos fatos e das operações, impondo a tributação do resultado como ganho de capital e não como fruto da atividade operacional da contribuinte.

Acórdão	Classificação contábil	Regime de tributação aplicado	Classificação utilizada pela RFB	Fundamento do lançamento de ofício	Órgão julgador	Resultado
1102001.085 (2014)	Ativo permanente.	Tributação como receita bruta utilizando-se a base de cálculo por estimativa de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).	IRPJ e CSLL – Ganho de capital.	Entendeu a Fiscalização que a receita proveniente da venda dos imóveis, excluído o respectivo custo, deveria ser considerada como ganho de capital e não receita operacional, e, assim, somada ao lucro presumido, visto ter origem na venda de bens do ativo permanente.	1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, CARF	Dado provimento ao recurso voluntário por unanimidade: entendeu-se que empresa optante pelo lucro presumido que comercializa bens que podem ser contabilizados no ativo permanente e no estoque, pode transferir da primeira conta para a segunda o bem a ser destinado para futura comercialização sem apurar ganho de capital, desde que sejam adotados os procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos.

Acórdão	Classificação contábil	Regime de tributação aplicado	Classificação utilizada pela RFB	Fundamento do lançamento de ofício	Órgão julgador	Resultado
1401-001.225 (2014)	Estoque.	Tributação como receita bruta utilizando-se a base de cálculo por estimativa de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).	IRPJ e CSLL – Ganho de capital.	Em função das datas de aquisições dos imóveis comercializados, de os imóveis se encontrarem alugados quando vendidos, de o interessado não apresentar o registro de inventário e não indicar na declaração de IRPJ o valor do estoque dos imóveis destinados a vendas, a fiscalização concluiu que os imóveis deveriam ser classificados no ativo permanente e as operações de vendas ser tributadas como ganhos de capital.	4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, CARF	Negado provimento ao recurso de ofício, por unanimidade: entendeu-se que o simples fato de o imóvel estar alugado é insuficiente para desvirtuar a sua característica de estoque. Deve-se avaliar o contexto operacional para concluir acerca da correta contabilização do ativo.

Observa-se que, para fins tributários, a racionalidade econômica da operação prevalece no CARF quando da valoração da legalidade da reclassificação contábil na definição do regime tributável. Nos Processos n. 11080.733306/2017-76, n. 11080.726607/2019-13 e n. 11080.739146/2018-50, julgados em 2021, por exemplo, a classificação contábil foi secundária para o delineamento da questão. No caso, a empresa submetida ao lucro real integralizou imóveis em uma empresa criada com a finalidade de promover sua venda. Segundo a fiscalização, essa nova entidade submetida ao lucro presumido classificou os imóveis recebidos em conta de ativo circulante e, em um curto espaço de tempo, ofereceu as receitas à tributação na base de cálculo por estimativa<sup>15</sup>.

15. Dois acórdãos destacados na tabela *supra*, o 1401-001.225, de 2014 e o 9101-002.429, de 2016, mantiveram lançamento fiscal que foi objeto de Ação Anulatória no âmbito do Poder Judiciário.

Logo, mostraram-se mais relevantes do que a classificação contábil fatores como (i) a ausência de funcionários na empresa que promoveu a venda dos imóveis, (ii) a falta de tempo para exercer a administração dos bens, (iii) o fato de a venda ter sido feita anteriormente à integralização dos imóveis no capital social, (iv) a falta de despesas para fazer frente às receitas, (v) a inexistência de estrutura jurídica e a (vi) imediata distribuição de lucros após a apuração do resultado com a venda dos imóveis.

#### 4 DISCIPLINA CONTÁBIL SOBRE O TEMA

A despeito de os acórdãos do CARF serem, em sua maioria, pautados pela racionalidade negocial das operações e pelas circunstâncias fáticas, a disciplina contábil sobre a classificação do ativo e sobre o regime de tributação é relevante na apreciação do tema que se examina. Logo, cabe observar a disciplina sobre os critérios para que um bem pertença ou deixe de pertencer ao ativo circulante ou não circulante.

Primeiramente, merece destaque para a circunstância de que a pedra de toque dos ativos circulantes e não circulantes é a expectativa de geração de caixa em período menor do que doze meses. Trata-se de uma simplificação que não pode ser compreendida de forma dissociada do ciclo operacional das entidades, especialmente daquelas que desenvolvem atividades imobiliárias. Isso, inclusive, consta do Pronunciamento CPC n. 26, vocacionado à apresentação das demonstrações contábeis, que estabelece que "quando a entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes no balanço patrimonial proporciona informação útil ao distinguir os ativos líquidos que estejam continuamente em circulação como capital circulante dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade". O pronunciamento complementa, no item 68, que, nas situações em que o ciclo operacional não for claramente identificável, "pressupõe-se que sua duração seja de doze meses", o que demonstra que se trata de uma regra que comporta exceções.

Com isso em mente, quatro pronunciamentos merecem ser analisados: (i) o CPC n. 16 (estoques), (ii) o n. 27 (ativo imobilizado), (iii) o n. 28 (propriedade para

---

Trata-se do julgamento da apelação n. 5009900-93.2017.4.04.7107 pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Pelo teor da decisão é possível concluir que, por mais que o Tribunal tenha admitido esse planejamento tributário, o fator tempo e a recorrência das atividades foi determinante para avaliar a legalidade da operação. O precedente reconhece que (i) o contribuinte tem liberdade para se organizar e que (ii) a mera economia de tributos, isoladamente considerada, não é suficiente para ensejar a desconsideração da operação para fins fiscais.

investimento) e (iv) o n. 31 (ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada).

Nos termos do CPC n. 16, itens 6 e 8, os ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios pertencem ao estoque. Já o CPC n. 27, item 6, estabelece que o bem tangível destinado ao uso na produção ou ao fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos, que se espera utilizar por mais de um período, pertence ao ativo imobilizado. No que tange às propriedades para investimento, destaca-se que o CPC n. 28, item 7, as define como aquelas "mantidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas", sendo que tais ativos também podem ser objeto de locação. O que diferencia esse pronunciamento do anterior é a natureza do aluguel, se vinculado à atividade operacional (ativo imobilizado) ou vocacionado à produção de rendimentos de forma dissociada da atividade desenvolvida pela entidade (propriedade para investimento), sendo relevante destacar que esse mesmo pronunciamento, no item 57, retira de seu campo de abrangência a propriedade destinada à venda no decurso ordinário das atividades.

O CPC n. 31, que aborda o ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada, emprega uma lógica similar, na medida em que estabelece, em linhas gerais, que esse deverá ser considerado como mantido para venda quando estiver disponível para alienação e quando for objeto de um plano de vendas, fornecendo, inclusive, alguns exemplos (apêndice C) elucidativos de sua aplicabilidade.

Nesse compasso, cabe observar três circunstâncias em que a contabilidade, também por meio de seus pronunciamentos técnicos, autoriza a reclassificação de bens do ativo não circulante para o circulante:

- (i) para "a entidade que, durante as suas atividades operacionais, normalmente vende bens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros", a transferência para estoque deve ocorrer quando tais **ativos "deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda"** (CPC 27, item 68A);
- (ii) para as entidades em geral, a **transferência para estoque ocorrerá quando os ativos não circulantes passarem a satisfazer as condições de classificação como "mantidos para venda"**, quais sejam: (i) estar **disponíveis** para venda imediata por preço razoável face ao seu valor justo corrente e (ii) ser objeto de um **plano firme de venda** que, **salvo circunstâncias incontroláveis, deva estar concluído em até um ano da reclassificação** (CPC 31, itens 3 e 7 a 9);

(iii) quanto à **propriedade para investimento**, cabe a **transferência para estoque** quando há evidência da **efetiva alteração de seu uso** – a tanto não bastando a mera alteração das intenções dos gestores a esse respeito. Justifica-a, por exemplo, o **"início de desenvolvimento com objetivo de venda"** (CPC 28, item 57)<sup>16</sup>.

Nota-se, portanto, que os fatos contábeis são, em sua essência, mecanismos que atendem ao objetivo – sempre visado pela Contabilidade – de fornecer elementos de controle do patrimônio para a tomada de decisões e evidenciar o uso e a forma como o ativo produzirá resultados para a entidade. É assim, note-se, porque cada conta traduz uma individualidade autônoma de seu patrimônio. A necessidade de reclassificação decorre do fato de que, como tudo na vida, as coisas podem mudar.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O parâmetro utilizado pela IN n. 1.700/2017 (classificação originária) para marcar o regime tributário incidente sobre a alienação de imóveis é desproporcional e vai de encontro à dinamicidade das atividades econômicas.

Afora a destinação do imóvel para uso próprio, é notável que, de um lado, existem empresas que se organizam para obter receitas a partir da alienação de unidades imobiliárias e, de outro, as que adquirem ou constroem imóveis para auferir receitas de locação. Sucede que as possibilidades não se resumem à (i) venda, (ii) utilização ou (iii) locação. Nenhum desses modelos é engessado ou exclui outras possibilidades.

Veja-se, para ilustrar, o contrato *built-to-suit*, em que o incorporador adquire um imóvel/terreno com a finalidade específica de alienar o imóvel posteriormente, mas que durante determinado período ficará submetido à locação com o objetivo de recuperar o valor do investimento antes da alienação. A estratégia de alugar o imóvel antes da venda com o objetivo de incrementar o valor e a atratividade do empreendimento é, inclusive, utilizada por diversas empresas do setor e por fundos de investimento imobiliário.

É nesse contexto que a questão deve ser interpretada.

---

16. SANTIAGO, Igor Mauler. Venda de imóvel pode atrair lucro presumido em vez de ganho de capital. **Consultor Jurídico**, 16 set. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-set-16/consultor-tributario-venda-imovel-atrair-lucro-presumido-vez-ganho-capital>>. Acesso em: 5 nov. 2020.

A partir da análise dos julgamentos no âmbito do CARF e do mais recente pronunciamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, parece existir, segundo o panorama atual, uma predileção pelo reconhecimento de que os imóveis podem ser destinados à locação, ao uso próprio ou para a venda, sendo a substância dos negócios desenvolvidos pela entidade mais relevante do que os elementos formais – tais como o objeto social ou a classificação contábil – para se analisar o regime de tributação. Isso não significa que os parâmetros contábeis de classificação e reclassificação não sejam bons métodos para investigar a natureza do rendimento. Ao contrário, os procedimentos da contabilidade são assertivos e, de certa forma, sugestivos para delimitar a forma como as receitas deverão ser oferecidas à tributação.

Ademais, com a passagem pelos pronunciamentos contábeis, ficam evidentes as possibilidades de reclassificação e a inconsistência da vinculação originária do imóvel na definição do regime de tributação, o que se conclui a partir da acácia constatação de que (i) a contabilidade reconhece a *necessidade* de reclassificação do ativo quando sua destinação for alterada e, ainda, (ii) a exigência de que a classificação originária subordina a tributação não encontra amparo legal, mas decorre de interpretação restritiva do art. 15, § 4º, da Lei n. 9.249/1995.

A informação contábil é a linguagem autorizada pela lei que deflagra a obrigação de pagar o tributo. Observações dessa ordem nos permitem afirmar que alguns dos entendimentos examinados não podem ser tomados de forma acrítica.

Por exemplo, mostra-se despropositada a exigência, mantida pelo CARF, de que o imóvel deva ser alienado no período de até um ano (Acórdão n. 1302.002.327). Por mais que a vocação do ativo circulante seja evidenciar os bens mantidos com o propósito de serem negociados e que se espere “que seja realizado até doze meses após a data do balanço” (item 66 do CPC n. 26), sua natureza não é comprometida por não ter sido alienado no prazo previsto, mesmo porque a norma contábil não deixa nenhuma dúvida ao dispor que os ativos circulantes também contemplam ativos “que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data do balanço” (item 68 do CPC n. 26).

Veja-se que esse desdobramento não é equacionado de forma uníssona para fins de início do cômputo do prazo. Enquanto o Acórdão n. 1302.002.327 considerou o prazo de doze meses a partir da alocação originária do bem, o Acórdão n. 1402.003.859 tomou por base a reclassificação do ativo, mostrando-se o último mais adequado para delinear a questão – ainda que, como mencionado, não seja um elemento determinístico.

Em complemento a esse aspecto, é importante que seja desenvolvido um plano de vendas do imóvel quando de sua reclassificação, como também ponderado em alguns casos<sup>17</sup>. E, diferentemente do que assumiram algumas decisões<sup>18</sup>, o plano de vendas não guarda relação com o histórico das atividades desempenhadas pelo contribuinte, sendo indevida a desconsideração da tributação pelo lucro presumido pautada simplesmente pela ausência de operações anteriores, ainda que, especificamente sobre a última questão, um dos pronunciamentos equacione a reclassificação nos casos em que a entidade "normalmente vende itens do ativo imobilizado" (item 68A, CPC n. 27).

Retendo essas ideias, mostra-se apressado o entendimento constante da Solução de Consulta COSIT n. 7/2021, especificamente no que tange à orientação de que bens uma vez classificados como ativo imobilizado estão subordinados ao regime de ganho de capital. Nesse ponto específico, a Administração Fazendária federal ignora a dinamicidade dos negócios e as próprias diretrizes da contabilidade.

Conclui-se, portanto, que o parâmetro binário (circulante = receita operacional vs. não circulante = ganho de capital) é um bom ponto de partida, mas não é determinante para a definição do regime de tributação.

Por mais que inexista uma lógica programática em algumas orientações da Administração Fazendária federal – cuja atenção é objetiva e precipuamente concentrada na classificação contábil originária –, o legislador estabeleceu formas distintas de tributação para os ganhos decorrentes da exploração da atividade econômica (receita bruta) e do ganho de capital. Por outro lado, o argumento simplório de que se trata de uma mera opção do contribuinte traduz a ideia de que, ao decidir por alienar um imóvel, bastaria calcular a carga tributária incidente na operação e reclassificar o ativo para se submeter ao regime mais favorável. Essa não é a melhor compreensão. O que parece razoável é que o contribuinte tenha liberdade para decidir a destinação do ativo, explorar tal atividade de forma efetiva e, conseqüentemente, se subordinar às regras de tributação que recaem sobre essa opção. Trata-se, evidentemente, de um tema de difícil delimitação apriorística e que dialoga com o caso concreto.

Lembra-se que, na investigação de quaisquer aspectos das normas jurídicas vocacionadas à incidência tributária, deve-se considerar que elas, as normas, são instrumentos a serviço de uma opção política. A decisão do legislador de dispensar tratamento tributário distinto à receita bruta e ao ganho de capital deve ser respeitada.

---

17. Acórdãos n. 1302.002.327, n. 1302.002.033, n. 1402.003.859.

18. Acórdãos n. 1302.002.033, n. 1402-002.874, n. 1402-004.061.

## 6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1402.004.061. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1401.001.225. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1302.002.033. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1402.002.874. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1102.001.085. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1302.002.327. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1402.003.859. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1301.003.022. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. Solução de Consulta n. 139, de 29 de agosto de 2006. Disponível em: <[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?vi\\_sao=anotado&idAto=65223](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?vi_sao=anotado&idAto=65223)>. Acesso em: 8 set. 2021.

HOLANDA, Rodrigo Schwartz. A venda de imóveis no lucro presumido. **Jota**, 26 out. 2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/venda-de-imoveis-no-lucro-presumido-26102020>>. Acesso em: 5 nov. 2021.

SANTIAGO, Igor Mauler. Venda de imóvel pode atrair lucro presumido em vez de ganho de capital. **Consultor Jurídico**, 16 set. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-set-16/consultor-tributario-venda-imovel-atrair-lucro-presumido-vez-ganho-capital>>. Acesso em: 5 nov. 2020.



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

Giancarlo Chamma Matarazzo

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

José Arnaldo Godoy Costa de Paula

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

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

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

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

## 1 INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

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

Além de estabelecer qual seria o tratamento tributário para fins de IRPJ de diversos registros patrimoniais decorrentes da nova contabilidade, dentre os quais encontra-se o AVJ, a Lei n. 12.973/2014 alterou a redação do art. 54 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 ("Lei n. 9.430/1996") para dispor que "a pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do *caput* do art. 8º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977".

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

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

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

5. O RTT foi instituído pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009 ("Lei n. 11.941/2009") que, em seu art. 16, previa que "as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007".

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

## 2.1 A hipótese de incidência do IRPJ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

13. SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coord.). **Direito tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019. p. 23.

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

15. SILVEIRA, Rodrigo Maito da. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coord.). **Direito tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019. p. 93.

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

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

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

## 2.2 O lucro real

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

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

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

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

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

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

### 2.3 O lucro presumido

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

---

36. FOLLONI, André. Presunções em matéria de imposto de renda. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coord.). **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019. p. 141.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 5 CONCLUSÕES

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 6 REFERÊNCIAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



## EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO RECONHECIMENTO CONTÁBIL DE ATIVOS DE INDENIZAÇÃO

Paulo Arthur Cavalcante Koury

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). LL.M. (Master of Laws) pela University of Cambridge. MBA em IFRS (normas internacionais de contabilidade) pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Advogado em São Paulo. Professor convidado nos cursos de especialização do IBMEC e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Os requisitos contábeis para o reconhecimento de ativos 3 Os requisitos legais para a dedução de perdas no recebimento de créditos 4 Considerações finais 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo visa a analisar uma das situações em que a contabilidade societária pode ter influências relevantes do Direito Tributário, e vice-versa. Trata-se da hipótese do reconhecimento de ativos de indenização em situações de dúvida quanto ao seu futuro adimplemento. A hipótese de trabalho é a de que as regras restritivas relativamente à dedução fiscal das perdas no recebimento de créditos fazem que o reconhecimento contábil de ativos tenha relevantes implicações tributárias.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade societária. Tributação. Normas contábeis. Legislação tributária.

### 1 INTRODUÇÃO

Desde o advento da Lei n. 11.638/2007, que representa a convergência da contabilidade societária brasileira ao padrão internacional editado pelo então *International Accounting Standards Board* (IASB), ganhou relevância redobrada o estudo das relações entre a contabilidade societária e o Direito Tributário.

No plano internacional, afirma-se que as relações entre essas duas práticas normativas podem ser desenvolvidas das seguintes maneiras: (i) desconexão (hipótese em que a contabilidade societária e a tributação são integralmente apartadas); (ii) identidade (caso em que a contabilidade societária e a tributação são idênticas); (iii) liderança contábil (quando as regras e as opções contábeis devem ser seguidas também para fins fiscais, nos casos de lacunas); (iv) liderança fiscal

(hipótese em que as regras e as opções tributárias devem ser seguidas também para a contabilidade, nos casos de lacunas); e (v) dominância fiscal (caso em que as normas e as opções tributárias devem ser seguidas para fins contábeis, mesmo na existência de regras contábeis conflitantes)<sup>1</sup>.

Em que pese esse modelo seja bastante útil para a compreensão das relações entre a contabilidade societária e a tributação, rigorosamente, ele representa uma simplificação exagerada de relações que podem ser significativamente mais complexas. Com efeito, o modelo em questão apresenta grande foco na existência ou não de lacunas e deixa de lado a circunstância de que, no mais das vezes, a relação entre a contabilidade e a tributação, relativamente a determinado item patrimonial, depende de questões interpretativas complexas<sup>2</sup>.

Não obstante, pode-se afirmar, em termos simplificados, que, antes da convergência do Brasil ao padrão internacional de contabilidade societária, as relações entre essa matéria e o Direito Tributário poderiam ser, genericamente, enquadradas como liderança fiscal ou mesmo dominância fiscal.

Atualmente, as disposições da Lei n. 12.973/2014 preveem uma série de ajustes ao resultado contábil para o cálculo do lucro real, que serve de base de cálculo para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Essa circunstância tem sido explicada como a neutralidade da tributação em relação à contabilidade, buscando "reduzir o nível de interferência das regras tributárias sobre a escrituração comercial das pessoas jurídicas"<sup>3</sup>.

Contudo, ainda que a neutralidade, com a não interferência das regras tributárias em relação às demonstrações contábeis, seja o objetivo a ser perseguido, parece ainda haver algumas hipóteses em que o reconhecimento contábil modifica os efeitos fiscais, podendo levar ao que se denomina "dependência reversa", que ocorre quando o tratamento fiscal influi na forma de reconhecimento ou mensuração contábil<sup>4</sup>. Nessas hipóteses, entender a relação entre a contabilidade societária e a tributação torna-se essencial à gestão das empresas.

1. LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International variations in the connections between tax and financial reporting. **Accounting and Business Research**, v. 28, n. 3, p. 174, 1998.
2. KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Tax book deviations from accounting: Brazil's long standing case of goodwill. **Intertax**, v. 45, n. 10, p. 686, 2017.
3. SILVA, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da; SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos; KOGA, Gilson Hiroyuki; BARBOSA, Ricardo Antonio Carvalho. Tributação e IFRS no Brasil: alterações na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e da Cofins, trazidas pela Lei 12.973/14. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**. Brasília, v. 1, n. 1, p. 419, ago./dez. 2014.
4. SCHÖN, Wolfgang. The odd couple: a common future for financial and tax accounting. **Tax Law Review**, v. 58, p. 3, 2004.

Nesse contexto, o presente artigo visa a analisar uma das situações em que a contabilidade societária pode ter influências relevantes do Direito Tributário, e vice-versa. Trata-se da hipótese do reconhecimento de ativos de indenização em situações de dúvida quanto ao seu futuro adimplemento. A hipótese de trabalho é a de que as regras restritivas relativamente à dedução fiscal das perdas no recebimento de créditos fazem que o reconhecimento contábil de ativos tenha relevantes implicações tributárias.

Para tanto, este artigo iniciará com a descrição dos requisitos contábeis para o reconhecimento de ativos, especialmente no tocante às hipóteses em que a pessoa jurídica incorre em um gasto que espera seja posteriormente indenizado por um terceiro. Em seguida, serão examinados os requisitos legais para a dedução das chamadas perdas no recebimento de créditos, demonstrando-se as relações entre esses dois conjuntos de normas.

## 2 Os requisitos contábeis para o reconhecimento de ativos

A teor do Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00 (R2), aprovado pela Deliberação CVM n. 835/2019 e pela Resolução CFC 2019/NBCTGEC, item 4.3, “ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados”. Rigorosamente, o pronunciamento conceitual básico “não é um pronunciamento propriamente dito”, conforme consta do seu próprio texto, mas apenas estabelece diretrizes para os demais pronunciamentos e para sua interpretação e aplicação pelos preparadores das demonstrações financeiras (função interpretativa).

Entretanto, a função interpretativa do Pronunciamento Básico imprime relevância à sua conceituação de ativo, que pressupõe três características, quais sejam: (i) recurso controlado; (ii) decorrente de eventos passados; (iii) do qual se espera fluam benefícios econômicos futuros para a entidade. De maneira geral, pode-se afirmar que, unicamente quando satisfeitos esses três requisitos (respeitadas as regras específicas de outros pronunciamentos), a entidade deverá reconhecer um ativo.

Esse conceito é especialmente relevante quando se trata de definir o reconhecimento, ou não, de um ativo de indenização ou reembolso, nos casos em que se paga dívida de terceiro. Essa circunstância é muito comum, por exemplo, quando ocorrem desastres ambientais, uma vez que o art. 4º da Lei n. 9.605/1998<sup>5</sup> prevê a responsabilidade subsidiária objetiva dos sócios de empresas causadoras

---

5. “Art. 4º Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente.”

de danos ambientais. Nesses casos, a pessoa jurídica que pagar indenizações em razão do dano ambiental causado por sua sociedade controlada ou coligada, terá o direito de ser ressarcida, na forma dos arts. 346, III, e seguintes do Código Civil.

Em hipóteses como essa, a terceira característica de um ativo, a saber, a probabilidade dos benefícios econômicos futuros à entidade, assume central relevância para determinar se deve ser constituído um ativo relativo ao direito de regresso. Com efeito, somente deverá ser reconhecido o ativo no caso de efetivamente se esperar que haja benefícios econômicos futuros para a entidade, normalmente representados por estimativas de fluxos de caixa futuros. Essa circunstância depende, largamente, da solvência da contraparte. Contudo, uma vez que é exatamente a impossibilidade de o agente causador do dano adimplir a obrigação que conduz à cobrança do sócio, no mais das vezes a sua solvência é questionável.

Em face de situações como essa, no passado, afirmava-se que a contabilidade seria regida pelo princípio da prudência ou do conservadorismo, conforme o qual deveria ser empregado maior rigor ao reconhecimento de um ativo ou receita do que ao reconhecimento de um passivo ou despesa. Atualmente, essa característica não consta mais do Pronunciamento Conceitual Básico, pois se entende que ela seria inconsistente com a exigência de neutralidade, que decorre do princípio da representação fidedigna, em conformidade com a realidade econômica.

Não obstante, diversas decorrências do que era denominado conservadorismo persistem no regramento contábil atual. Por exemplo, prevê-se a redução ao valor recuperável (*impairment*) para diminuir valor de ativos imobilizados quando não mais se espera que eles deem os retornos esperados. Contudo, não existe a possibilidade de aumentar o valor desses mesmos ativos para além do custo inicial, quando houver valorizações expressivas.

Outra hipótese em que se percebe a influência do antigo princípio do conservadorismo é o regramento dos chamados "ativos contingentes", levado a efeito pelo Pronunciamento Técnico CPC 25, aprovado pela CVM (Deliberação CVM n. 594/2009) e pelo CFC (NBC TG 25 – R1). Conforme esse Pronunciamento, um ativo contingente consiste em "ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade". Nesse sentido, alinhado com o antigo conservadorismo, o item 33 desse mesmo Pronunciamento determina categoricamente que "a entidade não deve reconhecer um ativo contingente".

É dizer, enquanto o ativo for efetivamente contingente, ele não deverá ser reconhecido nas demonstrações financeiras. Isso ocorrerá sempre que depender de fato incerto, que não esteja sobre controle da entidade, a circunstância de que o recurso (i) é controlado ou (ii) que dele fluirão benefícios econômicos futuros para a entidade. O item 33 do referido Pronunciamento Técnico CPC 25 explica essa circunstância:

33. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é **praticamente certa**, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.

Conforme esse dispositivo, o critério para reconhecimento do ativo, desenhando-o da categoria de ativo contingente, consiste em ser a sua realização "praticamente certa". Nessa hipótese, entende-se que o ativo deixa de ser contingente, motivo pelo qual passa a ser adequado o seu reconhecimento contábil. Para explicar esse regramento, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo Santos e Sérgio de Iudícibus elaboraram o seguinte quadro<sup>6</sup>:

Probabilidade de ocorrência da entrada de recursos	Tratamento contábil
<b>Praticamente certa</b>	O ativo não é contingente, devendo ocorrer o seu reconhecimento.
<b>Provável, mas não praticamente certa</b>	Nenhum ativo é reconhecido, mas existe divulgação em notas explicativas.
<b>Não é provável</b>	Nenhum ativo é reconhecido e a entidade nada divulga em notas explicativas.

Nesse sentido, o Pronunciamento Técnico CPC 25 aplica esse mesmo entendimento especificamente em relação ao reconhecimento de ativos em decorrência de reembolsos. Conforme tal regramento contábil, o valor do reembolso deve ser reconhecido como ativo em separado do passivo a ser quitado pela entidade, se e somente se for praticamente certo que o reembolso será recebido. Veja-se a redação do dispositivo pertinente:

6. MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 403.

53. Quando se espera que algum ou todos os desembolsos necessários para liquidar uma provisão sejam reembolsados por outra parte, **o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação.** O reembolso deve ser tratado como ativo separado. O valor reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o valor da provisão.

Portanto, a partir da análise das normas contábeis em vigor no Brasil, elaboradas em conformidade com o padrão internacional de contabilidade, pode-se concluir que um ativo, inclusive decorrente de indenização ou reembolso de despesas incorridas no lugar de terceiro, somente deve ser reconhecido quando for "praticamente certa" a sua futura liquidação. Trata-se de um *standard*, regra aberta que deixa escolhas relevantes ao aplicador<sup>7</sup>, na linha do "subjativismo responsável" que guia a atividade de preparação das demonstrações contábeis no contexto do IFRS<sup>8</sup>.

Entretanto, especificamente no que concerne ao reconhecimento de ativos de reembolso ou de indenização, o exercício do subjativismo responsável em matéria contábil, ao se determinar se é, ou não, praticamente certo o recebimento do numerário, terá efeitos tributários relevantes. Essa circunstância decorre dos limites legais estritos para a dedução das chamadas perdas no recebimento de créditos, a cuja exposição se passa.

### 3 OS REQUISITOS LEGAIS PARA A DEDUÇÃO DE PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS

O reconhecimento de eventual ativo de reembolso ocorrerá à contrapartida de receitas, que podem, ou não ser tributadas, a depender da natureza da sub-rogação operada. Caso haja tributação das correspondentes receitas, torna-se relevante determinar o que ocorrerá caso futuramente se entenda que o ativo não será recuperado, por conta da modificação das condições de solvência da parte devedora. Em outras palavras, caso haja mudança das circunstâncias que autorize a conclusão de que houve aumento significativo do risco de inadimplência, deve-se determinar se as despesas incorridas em contrapartida da previsão reconhecida em conformidade com os itens 5.5.1 e seguintes do Pronunciamento

- 
7. SCHAUER, Frederick. The tyranny of choice and the rulification of standards. **J. Contemp. Legal Issues**, n. 14, p. 804, 2004.
8. IUDÍCIBUS, Sérgio de. Essência sobre a forma e o valor justo: duas faces da mesma moeda. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 466.

Técnico CPC 48 (Res. CVM 763/2016 e CFC NBC TG 48) podem ser deduzidas relativamente à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nessa hipótese, seriam aplicáveis os limites legais às deduções das perdas no recebimento de créditos, que somente admitem a dedução dos créditos já vencidos e não adimplidos, desde que cumpridos requisitos adicionais. Prescreve, a respeito, o § 11 do art. 70 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017, em conformidade com as alterações promovidas pela Lei n. 13.097/2015 no art. 9º da Lei n. 9.430/1996, relativamente aos contratos inadimplidos a partir de 8 de outubro de 2014:

§ 11. Para os contratos inadimplidos até 7 de outubro de 2014 poderão ser registrados como perdas os créditos:

I – em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II – sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por operação, vencidos há mais de 6 (seis) meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) por operação, vencidos há mais de 1 (um) ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) por operação, vencidos há mais de 1 (um) ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III – com garantia, vencidos há mais de 2 (dois) anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV – contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 8º.

Em primeiro lugar, percebe-se haver uma dissonância entre as prescrições desse dispositivo regulamentar e as determinações legais. Com efeito, analisando-se unicamente o art. 9º da Lei n. 9.430/1996, as limitações de ordem quantitativa, temporal e material para a dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos, que incluem a cobrança administrativa e a judicial dos créditos, a depender de seu valor, podem ser assim sumariadas:

<b>Lei 9.430/96 (com redação determinada pela Lei 13.097/15)</b>				
<b>Crédito NÃO RECEBIDO</b>	<b>Requisitos para a dedução</b>			
	<b>Créditos sem garantia</b>		<b>Créditos com garantia</b>	
	<b>Vencimento</b>	<b>Prova de cobrança</b>	<b>Vencimento</b>	<b>Prova de cobrança</b>
<b>Até R\$ 15.000,00</b>	6 meses	N/A		
<b>De R\$ 15.000,00 a R\$ 100.000,00</b>	1 ano	administrativa		
<b>Acima de R\$ 100.000,00</b>	1 ano	judicial		
<b>Até R\$ 50.000,00</b>			2 anos	N/A
<b>Acima de R\$ 50.000,00</b>			2 anos	judicial

Contudo, as disposições do art. 70, § 11 da IN RFB n. 1.700/2017 conduziriam ao seguinte quadro das limitações relativamente às perdas no recebimento de créditos:

<b>IN RFB 1.700/17</b>				
<b>Crédito NÃO RECEBIDO</b>	<b>Requisitos para a dedução</b>			
	<b>Créditos sem garantia</b>		<b>Créditos com garantia</b>	
	<b>Vencimento</b>	<b>Prova de cobrança</b>	<b>Vencimento</b>	<b>Prova de cobrança</b>
<b>Até R\$ 5.000,00</b>	6 meses	N/A		
<b>De R\$ 5.000,00 a R\$ 30.000,00</b>	1 ano	administrativa		
<b>Acima de R\$ 30.000,00</b>	1 ano	judicial		
<b>Qualquer valor</b>			2 anos	judicial

Veja-se que os valores estabelecidos em lei para cada patamar de valores de créditos inadimplidos foram modificados pela Instrução Normativa, que alterou o quanto dispunha a sua antecessora, IN RFB n. 1.515/2014. Enquanto relativamente aos créditos sem garantia os limites foram diminuídos, não havendo prejuízo aos contribuintes, no tocante aos créditos garantidos de até R\$ 50.000,00, inclui-se a necessidade de cobrança judicial, que não se encontra prevista em lei, consubstanciando, portanto, violação à regra da legalidade (CF/1988, art. 150, I), que deve ser arguida pelos prejudicados.

Sem embargo dessas considerações, para os fins da presente análise, cumpre destacar que, caso a entidade reconheça um ativo em uma situação de sub-rogação por conta do pagamento de obrigações de terceiros, e ocorra posterior

comprometimento da solvabilidade da obrigação, a dedutibilidade das contrapartidas do passivo reconhecido dependerá do cumprimento desses requisitos normativos para a dedutibilidade da perda no recebimento de créditos, que implicam custos e dilação temporal. Ademais, tratando-se de situações específicas, como créditos entre empresas vinculadas (como ocorre nas hipóteses de responsabilização subsidiária objetiva dos sócios por dano ambiental, conforme exposto acima), a Lei n. 9.430/1996, em seu art. 9º, § 6º, veda integralmente a dedução das perdas.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em face do exposto, pode-se concluir que:

(i) No que concerne ao reconhecimento de ativos de reembolso ou de indenização, quando a entidade quita obrigação que lhe deverá ser reembolsada por terceiro, o exercício do subjetivismo responsável em matéria contábil indica que se determine se é "praticamente certo" o recebimento do respectivo numerário. Somente se a resposta for positiva se deve reconhecer o respectivo ativo.

(ii) Contudo, uma vez reconhecido o ativo, se houver posterior comprometimento da solvabilidade da obrigação, a dedutibilidade das contrapartidas do passivo reconhecido (provisão) dependerá do cumprimento dos requisitos do art. 9º da Lei n. 9.430/1996 para a dedutibilidade da perda no recebimento de créditos, que implicam custos e dilação temporal; além disso, impossibilitará totalmente a dedução no caso de créditos entre sociedades vinculadas.

Nesse cenário, percebe-se que, embora contrarie a neutralidade do Direito Tributário em relação à contabilidade societária, a circunstância de as perdas no recebimento de créditos serem submetidas a requisitos muito limitadores para a sua dedução relativamente ao IRPJ e à CSLL, que, em algumas circunstâncias, chegam a importar a impossibilidade total da dedução, é um fator a pressionar o "subjetivismo responsável" do contador-gestor da empresa ao reconhecer um ativo que, de fato, não seja praticamente certo. Esse incentivo específico parece conduzir a contabilidade para o ambiente de conservadorismo e prudência que teria sido abandonado em favor da representação fidedigna.

#### 5 REFERÊNCIAS

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Essência sobre a forma e o valor justo: duas faces da mesma moeda. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis**: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Tax book deviations from accounting: Brazil's long standing case of goodwill. **Intertax**, v. 45, n. 10, 2017.

LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International variations in the connections between tax and financial reporting. **Accounting and Business Research**, v. 28, n. 3, 1998.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SCHAUER, Frederick. The tyranny of choice and the rulification of standards. **J. Contemp. Legal Issues**, n. 14, 2004.

SCHÖN, Wolfgang. The odd couple: a common future for financial and tax accounting. **Tax Law Review**, v. 58, 2004.

SILVA, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da; SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos; KOGA, Gilson Hiroyuki; BARBOSA, Ricardo Antonio Carvalho. Tributação e IFRS no Brasil: alterações na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e da Cofins, trazidas pela Lei 12.973/14. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, v. 1, n. 1, ago./dez. 2014.

## O OBJETIVO DA CONTABILIDADE E A SUA VALIDADE PARA O DIREITO

Pedro Gasparetto Farris

Mestrando em Direito na Fundação Getúlio Vargas (FGV). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de São Paulo (UNIFESP). Bacharel em Direito pela Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho" (UNESP). Advogado em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O processo contábil 3 Os princípios, postulados e a estrutura conceitual 4 A estrutura conceitual brasileira 5 A representação fidedigna, prevalência da substância econômica e as dificuldades de aplicação 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: O propósito deste estudo é demonstrar como a norma contábil, principalmente a Estrutura Conceitual, confere ao aplicador da Contabilidade um alto grau de discricionariedade e subjetividade. Assim, a função do aplicador contábil não é mais mecânica, é uma análise minuciosa que envolve a identificação da informação útil aos usuários, que possua as características qualitativas de relevância e representação fidedigna. Por outro lado, na seara tributária, as regras jurídicas relacionadas a uma operação, em geral, têm preponderância na definição da natureza do evento econômico a ser considerada para apuração dos tributos. Contudo, haverá situações em que a contabilização, lastreada na essência econômica, confluirá com a norma jurídica, ainda que não se adeque a forma contratual.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Estrutura conceitual brasileira. Direito tributário.

### 1 INTRODUÇÃO

A Lei n. 11.638/2007 marcou o início do processo de harmonização dos princípios de contabilidade geralmente aceitos no Brasil (*Generally Accepted Accounting Principles* – GAAP BR) e dos padrões internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards* – IFRS). A partir desse momento, a realidade da elaboração das demonstrações financeiras pelas sociedades brasileiras foi alterada, passando-se a exigir normas contábeis de alta qualidade em âmbito mundial e comparabilidade internacional de informações financeiras<sup>1</sup>.

---

1. CAMPAGNONI, Mariana; ROVER, Suliani; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Normatização contábil internacional: adoção das IFRS e IFRS for SMEs pelos países e sua associação com a

Desde a edição da Lei n. 11.638/2007, já era previsto que as novas normas contábeis não deveriam impactar a apuração de tributos. A Lei n. 11.941/2009 consolidou a separação entre normas contábeis e fiscais por meio da instituição do Regime Tributário de Transição (RTT), o qual determinava que as modificações introduzidas pela Lei n. 11.638/2007 – quanto aos critérios contábeis de reconhecimento de receitas, custos e despesas computados na apuração do lucro líquido do exercício (lucro societário baseado no IFRS) – não deveriam produzir efeitos para fins de tributação.

Avançando na convergência, a Lei n. 12.973/2014 (conversão da Medida Provisória n. 627/2013) extinguiu o RTT a partir de 2015 (ou para 2014, se o contribuinte optasse por antecipar os efeitos da Lei). Dessa forma, o ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de IRPJ e CSLL voltou a ser os valores apurados com base nas normas societárias (contábeis). A solução normativa encontrada pela Lei n. 12.973/2014, na busca da convivência entre a base tributária e o novo sistema contábil introduzido em 2007, foi em duas direções: (i) ora incorpora os eventos contábeis ao sistema jurídico tributário e disciplina o seu tratamento para fins de mensuração da base de cálculo dos tributos, (ii) ora ignora expressamente tais eventos, dispondo sobre a forma de neutralizá-los para fins tributários.

Apesar desse esforço legislativo, há situações cujo tratamento fiscal de determinados eventos contábeis não foi endereçado, o que tem suscitado inúmeras discussões quanto aos limites da adoção de critérios contábeis na definição do fato gerador e na própria mensuração de tributos, matérias sujeitas ao princípio da legalidade.

Também é possível afirmar que os eventuais conflitos entre Contabilidade e Direito Tributário são inevitáveis considerando-se os propósitos diferentes dos dois campos de conhecimento. O objetivo da Contabilidade, em geral, é fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta e que sejam úteis para investidores e credores, sendo composta por etapas de recepção, processamento e divulgação dos resultados de eventos e transações de natureza econômico-financeira que impactem o patrimônio da entidade, quantitativa ou qualitativamente. O Direito Tributário, enquanto não deve deixar de capturar os eventos

---

qualidade da governança e o sistema legal. In: XVI CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. São Paulo, 27 a 29 de julho de 2016. Disponível em: <<https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos162016/184.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2020.

econômico-financeiros, visa à tributação frente à capacidade contributiva das entidades<sup>2</sup>.

Com efeito, muito se discute na doutrina e na jurisprudência brasileiras sobre a extensão da aplicação das normas contábeis sobre o Direito Tributário. Alguns doutrinadores já se posicionaram no sentido de que as alterações ocorridas no âmbito da Contabilidade têm, incontestavelmente, o potencial de gerar efeitos tributários, utilizando-se das normas contábeis internacionais como meio de qualificação dos eventos econômicos<sup>3</sup>.

Nesse contexto, o objetivo deste artigo é analisar os elementos que compõem o “processo contábil” no contexto do IFRS e o que a Contabilidade busca demonstrar aos seus usuários quando há o reconhecimento e a mensuração de uma relação econômica. As conclusões deste trabalho serão essenciais para que se possam analisar os potenciais efeitos da contabilização de uma relação econômica para fins tributários e, em que medida, o Direito e a Contabilidade têm bases comuns – contudo, o estudo sobre a efetiva afinidade entre Direito Tributário e Contabilidade não será objeto deste artigo.

A elaboração deste trabalho se justifica pelo fato de que os conflitos entre Direito Tributário e Contabilidade têm-se mostrado cada vez mais relevantes, levando a interpretações distintas do Fisco e das empresas. Dessa forma, estudos que visam a esclarecer a função da Contabilidade e a sua comunicação com o Direito são relevantes e com impactos no mercado prontamente identificáveis e materiais.

## 2 O PROCESSO CONTÁBIL

Este tópico busca esclarecer quais são o objeto e o objetivo da Contabilidade e as etapas do processo contábil que levam ao reconhecimento dos eventos econômicos. Para tanto, passaremos pelos principais elementos da história da Contabilidade e como essa evolução reverbera em sua função atual.

A Contabilidade apareceu, primeiramente, como um sistema de escrituração, eminentemente gerencial e descritivo, que tinha como objetivo o acompanhamento da evolução da riqueza patrimonial das empresas – a Contabilidade

- 
2. HADDAD, Gustavo Lian; SANTOS, Luiz Alberto Paixão dos. Reflexos tributários dos efeitos contábeis decorrentes da avaliação a valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 102.
  3. FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 178.

possui, portanto, uma genética gerencial<sup>4</sup>. A sua evolução foi em grande medida propiciada pela revolução industrial no século XVIII, situação em que a quantidade e o papel das empresas se desenvolveram, assim como seus requisitos de capital, de forma que a Contabilidade se transformou em um sistema complexo de informação e avaliação das empresas.

A função da Contabilidade também foi em muito influenciada pelo surgimento do papel dos gestores ou gerentes das sociedades como agentes separados do proprietário. Nesse contexto, as demonstrações contábeis foram desenvolvidas como um instrumento relevante da busca de redução da assimetria informacional entre agente (gestores) e principal (proprietário). Assim, a Contabilidade se mostra como um fluxo de informações entre os tomadores e provedores de recursos e os intermediários informacionais (e.g., analistas de mercado, mídia especializada, auditores independentes). Como demonstra Eduardo Flores<sup>5</sup>, o fluxo de informações derivadas do processo contábil é originado nas entidades e tem como destino aqueles que detêm (ou estão avaliando a possibilidade de deter) interesses na entidade que reporta.

Diante desse cenário, questiona-se por que as demonstrações contábeis se mostram como a "fonte de informações" ou mesmo como o método de "avaliação patrimonial". Podemos reiterar o questionamento feito por Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Nelson Carvalho quando se debruçaram sobre o processo histórico de criação e desenvolvimento da Contabilidade: "será que a forma como a Contabilidade, em sua função de sistema receptor, processador e transmissor dos resultados de eventos e transações, obtém essas informações seria a única viável ou possível?"<sup>6</sup>

A resposta é negativa: não, a Contabilidade não é a única forma viável de recepção e transmissão de eventos econômicos. Não obstante, os próprios autores reconhecem que o fato de a Contabilidade ser aceita pela sociedade como uma resposta ou a forma mais inteligente de se atingir tal objetivo realça a força e a validade do modelo contábil. Por mais que a Contabilidade esteja apoiada em outras ciências – e.g., Direito, Economia, Administração –, também é claro que ela se mostra como a preferência para enfrentar o processo de, primeiro, identificar

- 
4. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 38, p. 10, maio/ago. 2005.
  5. FLORES, Eduardo. **Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2018. p. 7.
  6. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 38, p. 10, maio/ago. 2005.

o evento econômico que causa mutação patrimonial, depois precificá-lo e, por último, comunicar seus efeitos.

Podemos sumarizar, portanto, quais são o objeto e o objetivo da Contabilidade. O objetivo é preeminente informacional, visando à criação de um fluxo de comunicação das transações de natureza econômico-financeira aos usuários das demonstrações contábeis. O objeto de análise é o próprio patrimônio das entidades, com suas variações quantitativas e qualitativas.

Importante compreender, contudo, quais os passos entre a ocorrência do evento econômico até a sua divulgação nos relatórios financeiros da entidade; qual o processo contábil. O processo contábil pode ser resumido em quatro etapas, as quais resumimos abaixo<sup>7</sup>:

**1. Identificação do evento:** um evento econômico contabilizável é aquele que tem o poder de alterar o patrimônio líquido da entidade de três formas: (i) alterando a dimensão do patrimônio líquido (variação quantitativa); (ii) alterando a natureza do patrimônio líquido (variação qualitativa); ou (iii) alterando simultaneamente a dimensão e a natureza.

**2. Mensuração:** atribuição de valor ao evento que altera o patrimônio líquido (custo histórico, valor justo etc.).

**3. Consolidação:** classificação de transação e aplicação racional de critérios de classificação por semelhança, de modo a agregar os elementos semelhantes em categorias e subcategorias.

**4. Apresentação e divulgação:** apresentar os dados consolidados anteriormente e transformá-los em informação por meio da sua apresentação e divulgação de acordo com modelos preestabelecidos e geralmente aceitos.

As etapas do processo contábil terão, justamente, a intenção de fornecer informação útil acerca dos eventos econômicos para os usuários dos relatórios financeiros. Apesar de o objetivo ser claro, o processo é tortuoso. A busca por um meio de comunicação claro no qual o usuário consiga compreender o que a linguagem contábil deseja transmitir está longe de ser alcançada – são inúmeras as divergências de interpretação entre os diferentes usuários e os obstáculos para uma comparabilidade plena das informações financeiras reportadas<sup>8</sup>.

De fato, o objetivo da Contabilidade não é simples de ser atingido. Ainda que se considerem apenas os investidores e os credores, os usuários não são

7. As etapas e suas descrições podem ser identificadas em: FLORES, Eduardo. Op. cit., p. 8.

8. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Op. cit., p. 12.

homogêneos e, portanto, não é possível satisfazer plenamente às necessidades de todos. O intuito é oferecer um conjunto básico de informações de uso geral.

### 3 OS PRINCÍPIOS, POSTULADOS E A ESTRUTURAL CONCEITUAL

No início do desenvolvimento da Contabilidade, a preocupação dos elaboradores das demonstrações contábeis (e dos autores da área) se limitava à descrição das práticas observadas e à criação de regras didáticas para classificá-las, até porque a função da Contabilidade era majoritariamente gerencial. A prática e o estudo contábil consistiam na execução de uma atividade mecânica, em que bastaria ao seu aplicador entender o objetivo informacional da Contabilidade e aplicar a lógica para reportar a evolução da posição patrimonial de forma clara.

Foi necessário o desabrochar da Contabilidade para que a demanda por informações mais complexas mudasse o paradigma dos aplicadores e estudiosos da Contabilidade. No avançar do papel da Contabilidade como método aceito de avaliação patrimonial e fonte de informações para os usuários, aumentou a preocupação dos autores em compreender as razões intrínsecas que justificavam a adoção de determinada prática ou estabelecer um conjunto de princípios para explicar a prática contábil em geral<sup>9</sup>. Era imprescindível entender o porquê das regras e o que se buscava com elas.

Surgem, então, os postulados contábeis, definidos como “as premissas ou constatações básicas, não sujeitas a verificação, que formam o arcabouço sobre o qual repousa o desenvolvimento subsequente da teoria da contabilidade”<sup>10</sup>. Ainda que não exista convergência entre todos os postulados da Contabilidade, pode-se dizer que os principais são os da entidade e da continuidade, que transmitem, respectivamente, as noções de autonomia patrimonial da empresa em relação ao patrimônio de seus sócios ou proprietários, e de que é pressuposto que a empresa continuará sua operação no futuro e isso deverá ser refletido na mensuração e na apresentação dos componentes do patrimônio<sup>11</sup>.

Em princípio, a partir dos postulados, é possível alcançar todas as regras e classificações adotadas pela Contabilidade. As regras, na Contabilidade, são chamadas de princípios – *i.e.*, *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP). De fato, quando se usa o termo “princípios” na Contabilidade, não há uma equivalência com o conceito de princípios como normas maiores (escritas ou não) que balizam as regras. Em uma visão bem mais pragmática, a Contabilidade adota

9. FLORES, Eduardo. Op. cit., p. 80.

10. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

11. Resolução CFC 750/1993.

princípios como um conjunto básico de normas, que eliminam, até certo ponto, a subjetividade de aplicação por diferentes gestores, existindo um embasamento comum a qualquer aplicador.

O GAAP, assim, é o conjunto de normas que foram sancionadas como válidas por um sistema normativo para atribuir comparabilidade às informações contábeis, colocando as entidades sobre o mesmo escopo de regras. Observa-se que os princípios contábeis, de certa forma, têm o objetivo de retirar um grau de subjetividade dos aplicadores da Contabilidade para oferecer comparabilidade.

Nesse contexto de princípios e postulados, foram criadas as estruturas conceituais para balizar os elaboradores das normas contábeis. As estruturas conceituais caminham entre as regras e os postulados, mas não se confundem com os dois; as estruturas conceituais são como elementos teóricos que guiarão a aplicação das normas para atingir os objetivos propostos pela Contabilidade (*i.e.*, fluxo de informações sobre o patrimônio da entidade e as mudanças qualitativas e quantitativas).

No contexto do FASB e do IASB, em 1973, foi estabelecida uma comissão de trabalho para buscar responder a quatro questões fundamentais: (i) quem precisa da informação contábil; (ii) quanta informação contábil é necessária; (iii) quanto da informação necessária pode ser fornecido pelos contadores; e (iv) qual estrutura é necessária para fornecer a informação necessária. Esse trabalho gerou um relatório com doze objetivos – sendo um deles “fornecer informação útil para a tomada de decisões econômicas, acompanhada de recomendações imperativas e características qualitativas das informações contábeis”<sup>12</sup>.

O estudo feito em 1973 tem grande influência sobre a estrutura conceitual em vigor hoje. Atualmente, a estrutura conceitual adota a abordagem da utilidade da informação contábil para a tomada de decisões, ressaltando seu caráter predominantemente informacional. A informação, contudo, foca nos usuários primários, que são os investidores existentes e em potencial, e os credores.

No Brasil, a consolidação de uma estrutura conceitual única só ocorreu com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e a adoção do IFRS. A partir desse marco, o Brasil iniciou seu processo de harmonização do GAAP brasileiro aos padrões contábeis internacionais, adotando definitivamente a abordagem da utilidade da informação contábil para a tomada de decisões.

---

12. FLORES, Eduardo. Op. cit., p. 85.

## 4 A ESTRUTURA CONCEITUAL BRASILEIRA

Atualmente, o CPC prevê a Estrutura Conceitual para relatório financeiro no Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), baseado no *Conceptual Framework* do IFRS. Nesse documento, o CPC estabeleceu que a estrutura conceitual tem por objetivo auxiliar a elaboração dos relatórios financeiros e o desenvolvimento do IFRS, cravando políticas consistentes quando nenhum pronunciamento se aplica à determinada transação ou quando o pronunciamento aplicável permite uma escolha de política contábil.

À luz do que foi apresentado, a despeito do nome, a Estrutura Conceitual não é um pronunciamento propriamente dito, de modo que não é hierarquicamente superior aos demais documentos emitidos pelo CPC. Com efeito, em pronunciamentos específicos, podem ser estabelecidos procedimentos contábeis que diverjam da Estrutura Conceitual.

A Estrutura Conceitual se justifica como uma norma basilar que guiará a aplicação da Contabilidade, trazendo as características necessárias da informação contábil. Nos termos desse regramento, o objetivo dos relatórios contábeis é fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta e que sejam úteis para investidores e credores, existentes e potenciais, na tomada de decisões. Ainda que esse grupo de usuários tenha sido definido como primário, as demonstrações contábeis também podem ser usadas por reguladores e pelo público em geral.

Como analisamos, a Contabilidade busca, ao máximo, transmitir informação contábil útil a uma gama de usuários com interpretações e interesses heterogêneos, sendo tal heterogeneidade um dos principais obstáculos para atingir tal objetivo. A Estrutura Conceitual é desenvolvida para que as informações atendam às necessidades do maior número de usuários principais, oferecendo um conjunto básico de informações gerais que não visa a prover elementos adicionais a um determinado subconjunto dos usuários principais.

Para tanto, as informações úteis são definidas como aquelas que influenciam na tomada de decisões. As decisões a serem tomadas por esse grupo de usuários envolve inúmeras operações, como a compra e venda de instrumentos de patrimônio e de dívida, concessão de empréstimos, exercício do direito de voto ou influência sobre a administração. A evolução da Contabilidade foi um reflexo justamente dessa demanda por informações cada vez mais complexas, o que exigiu que as demonstrações apresentassem muito mais do que a mera posição patrimonial e suas variações; que também proovessem um fluxo de informações suficiente para que os usuários tivessem elementos para estimar como se dará a

continuidade da entidade, incluindo as perspectivas de futuros fluxos de caixa e a avaliação da gestão da empresa.

Para tomar as decisões, os usuários precisam de informações sobre o patrimônio da entidade – *i.e.*, recursos econômicos, reivindicações contra a entidade e as alterações nesses recursos e nas reivindicações – e sobre a eficiência da administração da entidade no uso de seus recursos e cumprimento de suas responsabilidades. As demonstrações devem reportar, portanto, os efeitos do evento econômico sobre a posição patrimonial da empresa e como tal evento é uma decorrência da gestão dos recursos da entidade pela administração.

A influência da busca da informação útil nas regras contábeis é verificável em vários níveis. Talvez um exemplo claro disso seja a crescente utilização da mensuração com base no valor justo pelas normas contábeis em razão de seu caráter informacional ser presumidamente maior ao longo do tempo. Hoje, em grande medida, os relatórios financeiros estão baseados em estimativas, julgamentos e modelos e, não, em representações exatas. De fato, as normas contábeis (incluída aqui a Estrutura Conceitual) estão em constante evolução para reportar aos usuários, de forma mais clara e mais abrangente, a posição patrimonial e as expectativas para a continuidade da entidade.

Os conceitos que permeiam a definição de uma “informação útil” são as chamadas características qualitativas fundamentais. São elas a relevância e a representação fidedigna.

A informação contábil será relevante quando for capaz de fazer diferença nas decisões tomadas pelos usuários – em geral, considera-se que a informação faz diferença nas decisões se puderem ser utilizadas para prever resultados futuros (valor preditivo) ou se fornecerem um *feedback* sobre avaliações anteriores (valor confirmatório). “Por exemplo, informações sobre receitas para o ano corrente, que podem ser utilizadas como base para prever receitas em anos futuros, também podem ser comparadas a previsões de receitas para o ano corrente que tenham sido feitas em anos anteriores. Os resultados dessas comparações podem ajudar o usuário a corrigir e a melhorar os processos que foram utilizados para fazer essas previsões anteriores” (item 2.10 do CPC 00).

Do outro lado, as informações contábeis também devem representar os fenômenos econômicos relevantes de forma fidedigna a sua essência, de forma completa, neutra e isenta de erros. Isso significa que caso a forma legal do evento econômico não coincida com a essência econômica, fornecer informações apenas sobre a forma legal não atenderia à característica de representação fidedigna.

A representação completa inclui todas as informações necessárias para que o usuário compreenda os fenômenos que estão sendo representados, inclusive

todas as descrições sobre a natureza do ativo, de como ocorre a sua representação numérica (por exemplo, custo histórico ou valor justo) etc. A neutralidade é quando inexistente seleção das informações financeiras que serão reportadas (*cherry picking*). Por fim, a representação neutra é aquela que transmite a informação sem considerar como ela influenciará a tomada de decisão pelos usuários, se de forma favorável ou desfavorável.

Para identificar a essência de um direito ou obrigação contratual, é preciso que todos os termos do contrato legal, implícitos ou explícitos, sejam considerados. Termos implícitos incluem, por exemplo, as obrigações legais que não estão necessariamente descritas no contrato. Com efeito, em alguns casos, a essência dos direitos e obrigações é clara na forma legal do contrato; em outros, é necessária uma análise para identificar a essência desses direitos e obrigações.

A Estrutura Conceitual esclarece que os termos que não têm substância não devem ser considerados quando da elaboração da informação contábil. Cláusulas contratuais que não vinculem as partes ou direitos que o titular não terá a capacidade prática de exercer são exemplos de formas legais sem substância econômica. Muitas vezes, as entidades combinam um grupo de contratos para obter um determinado efeito comercial; nesses casos, devem-se considerar os efeitos conjuntos dos contratos para se avaliar, efetivamente, quais direitos e obrigações foram criados.

O CPC 00 traz o seguinte trecho sobre a aplicação das características qualitativas fundamentais:

O processo mais eficiente e eficaz para aplicar as características qualitativas fundamentais é, normalmente, o seguinte (observados os efeitos de características de melhoria e a restrição de custo, os quais não são considerados neste exemplo). Em primeiro lugar, identificar o fenômeno econômico, informações sobre o que é capaz de ser útil para os usuários das informações financeiras da entidade que reporta. Em segundo lugar, identificar o tipo de informação sobre esse fenômeno que é mais relevante. Em terceiro lugar, determinar se essas informações estão disponíveis e se podem fornecer representação fidedigna do fenômeno econômico. Em caso afirmativo, o processo para satisfazer às características qualitativas fundamentais se encerra nesse ponto. Em caso negativo, o processo é repetido com o próximo tipo de informação mais relevante.

Em alguns casos, o ponto de equilíbrio (*trade-off*) entre as características qualitativas fundamentais pode precisar ser encontrado para atingir o objetivo do relatório financeiro, que é fornecer informações úteis sobre fenômenos econômicos. Por exemplo, as informações mais relevantes sobre um fenômeno podem ser uma estimativa altamente incerta. Em alguns casos, o nível de incerteza na mensuração envolvido na realização dessa estimativa pode ser tão alto que pode ser questionável

se a estimativa forneceria representação suficientemente fidedigna desse fenômeno. Em alguns desses casos, a informação mais útil pode ser a estimativa altamente incerta, acompanhada pela descrição da estimativa e da explicação das incertezas que a afetam. Em outros casos, se essa informação não fornece representação suficientemente fidedigna desse fenômeno, a informação mais útil pode incluir uma estimativa de outro tipo que é ligeiramente menos relevante, mas que está sujeita a uma menor incerteza na mensuração. A mensuração da incerteza não significa que a informação não é útil.

Em geral, a Estrutura Conceitual na forma como se coloca denota uma grande volatilidade para a aplicação da norma contábil. Ainda que se trate de pressupostos gerais, podendo ser aplicados pronunciamentos específicos, o CPC 00, no papel de guiar a aplicação da Contabilidade, prevê que o preparador das demonstrações contábeis terá uma grande importância em avaliar efetivamente os eventos econômico-financeiros e extrair o que é considerado informação útil para a tomada de decisões.

Embora seja atribuída uma discricionariedade a esse aplicador, tal processo deve passar por conceitos qualitativos de relevância e representação fidedigna. Essas características parecem estar intimamente relacionadas com a história da Contabilidade e a validade do seu modelo como método de avaliação de empresas. A aplicação dessas características qualitativas traz a lembrança constante de que a preocupação da Contabilidade é divulgar informações do passado, mas que ainda tenham um valor preditivo, ao passo que também seja apresentada a sua essência, sem que a apresentação seja influenciada por elementos estranhos aos interesses dos usuários principais.

## 5 A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA, PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E AS DIFICULDADES DE APLICAÇÃO

Como afirma Ludicibus, a prevalência da essência sobre a forma pode ser considerada como a raiz mais profunda da Contabilidade<sup>13</sup>. Além de ser o mais importante elemento da Contabilidade moderna, a prevalência da substância econômica está descrita de forma clara e concisa na Estrutura Conceitual adotada pelo Brasil.

O autor, contudo, ressalta que esse elemento é de natureza estritamente contábil, sendo que nunca poderia ser adotado como um postulado jurídico. Com efeito, a importância da forma legal varia de acordo com os sistemas jurídicos de

13. Ensaio sobre algumas raízes profundas da contabilidade, em apoio aos princípios fundamentais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 1, n. 1, p. 8-15, set./dez. 2007.

cada país, tendo um impacto presumidamente maior sobre os países optantes pelo *civil law*.

A "forma", além de ser de aplicação mais fácil, contribui para uma suposta objetividade, pois o evento econômico está estabelecido por documentação e suporte legal. A essência econômica, por sua vez, vive entre a objetividade e o subjetivismo responsável.

Muito se discute hoje a respeito da melhor abordagem da Contabilidade, principalmente da estrutura conceitual e dos pronunciamentos, se deveriam ser adotados padrões contábeis baseados em regras ou em princípios. Os padrões baseados em regras buscariam uma tentativa de formalizar, de maneira pretensamente exaustiva, as práticas contábeis. Em uma fundamentação em princípio, seria confiada aos aplicadores da Contabilidade uma subjetividade de julgamento<sup>14</sup>.

No contexto do IFRS, há decerto uma predominância de padrões baseados em princípios. Um sistema baseado em regras pode levar à visão de que as demonstrações financeiras são um ato de mera conformidade às regras (visão passada da Contabilidade), e não de comunicação; ao passo que um sistema de princípios pode levar a uma falta de comparabilidade.

O sistema jurídico do país é apontado como um grande influenciador para a adesão a um sistema de regras ou princípios – particularmente no Brasil, considerando-se que a Constituição Federal estabeleceu que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 5º, II). Ainda que a própria Constituição preveja a liberdade de contratação (art. 5º, XIII), em geral, a lei infraconstitucional regula a maior parte dos requisitos contratuais e de outras relações comerciais<sup>15</sup>.

Assim, é presumido que exista um conflito entre normas contábeis que, em busca de relevância e representação fidedigna, possam informar aos usuários que a relação econômica é, na verdade, diferente daquela prevista na lei. O fato de existir essa potencial divergência não significa, contudo, que a lei está equivocada quanto à essência da operação, mas que a preocupação da Contabilidade é outra – *i.e.*, oferecer informações úteis, mas que também sejam comparáveis e compreensíveis pelos usuários. Há, portanto, um exercício dialético na aplicação da Contabilidade, que não necessariamente "conversa" com o formalismo jurídico do *civil law* brasileiro.

---

14. FLORES, Eduardo. Op. cit., p. 92.

15. FERNANDES, Edison Carlos. Challenges in applying IFRS in a civil law tradition: the example of Brazil. In: LOURENÇO, Isabel; MAJOR, Maria (Org.). **Standardization of financial reporting and accounting in latin american countries**. Hershey: IGI Global, 2015. v. 1.

Na seara tributária, principalmente, conceitos como capacidade contributiva e legalidade, em certo ponto, acabam por restringir uma utilização desenfreada da Contabilidade que, por seu próprio processo evolutivo, tem objetivos diferentes do Direito Tributário. De modo geral, as regras jurídicas relacionadas a uma operação, previstas no Direito Civil, por exemplo, têm preponderância na definição da natureza do evento econômico a ser considerada para fins fiscais.

Nota-se, contudo, que é possível que a contabilização, lastreada na essência econômica, eventualmente seja arguida como definidora do tratamento tributário. Contudo, uma análise fundada em princípios não dialoga em todas as ocasiões com um sistema baseado em normatização/codificação.

Dessa forma, basta entender uma coisa: quando? Quando a norma contábil se mostra em plena comunicação com o Direito, particularmente o *civil law*, de modo que ela possa ser aplicada para definir a natureza jurídica, seja na perspectiva do Direito Civil, seja no Direito Tributário.

## 6 CONCLUSÃO

Vimos que o objetivo da Contabilidade é preeminentemente informacional, visando à criação de um fluxo de comunicação das transações de natureza econômico-financeira aos usuários das demonstrações contábeis. O objeto de análise é o próprio patrimônio das entidades e suas variações quantitativas e qualitativas.

A evolução da Contabilidade decorreu, principalmente, de uma demanda por informações cada vez mais complexas, o que exigiu que as demonstrações apresentassem muito mais do que a mera posição patrimonial e suas variações; que também proovessem um fluxo de informações suficiente para que os usuários tivessem elementos para estimar como se dará a continuidade da entidade, incluindo as perspectivas de futuros fluxos de caixa e a avaliação da gestão da empresa.

Contudo, a norma contábil, principalmente a Estrutura Conceitual, confere ao aplicador da Contabilidade um alto grau de discricionariedade e subjetividade. Desse modo, a função do aplicador contábil não é mais mecânica; é uma análise minuciosa que envolve a identificação da informação útil aos usuários, que possua as características qualitativas de relevância e representação fidedigna.

A busca incessante pela definição da informação útil ao usuário é um objetivo, obviamente, contábil, que não necessariamente dialoga com o sistema jurídico brasileiro de *civil law*. Na seara tributária, as regras jurídicas relacionadas a uma operação, em geral, têm preponderância na definição da natureza do evento econômico a ser considerada para apuração dos tributos. Contudo, haverá

situações em que a contabilização, lastreada na essência econômica, confluirá com a norma jurídica, ainda que não se adeque a forma contratual. O desafio agora é identificar quando esses eventos são verificáveis.

## 7 REFERÊNCIAS

CAMPAGNONI, Mariana; ROVER, Suliani; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Normatização contábil internacional: adoção das IFRS e IFRS for SMEs pelos países e sua associação com a qualidade da governança e o sistema legal. In: **XVI CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**. São Paulo, 27 a 29 de julho de 2016.

FERNANDES, Edison Carlos. Challenges in applying IFRS in a civil law tradition: the example of Brazil. In: LOURENÇO, Isabel; MAJOR, Maria (Org.). **Standardization of financial reporting and accounting in latin american countries**. Hershey: IGI Global, 2015. v. 1.

\_\_\_\_\_. Comentários tributários ao CPC 00. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 231-244, 2019.

FLORES, Eduardo. **Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2018.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

HADDAD, Gustavo Lian; SANTOS, Luiz Alberto Paixão dos. Reflexos tributários dos efeitos contábeis decorrentes da avaliação a valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ensaio sobre algumas raízes profundas da contabilidade, em apoio aos princípios fundamentais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 1, n. 1, p. 8-15 set./dez. 2007.

\_\_\_\_\_. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 38, p. 7-19, maio/ago. 2005.

LAULETTA, Andrea Bazzo. Os impactos das novas regras contábeis na isenção tributária do dividendos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinicius; MARTINS, Eric. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil**, v. 1, n. 1, p. 7-30, set. 2007.

## RELAÇÕES ENTRE DIREITO E CONTABILIDADE *VERSUS* TRIBUTAÇÃO DA RECEITA E DA RENDA – ALGUNS PRESSUPOSTOS

Renato Nunes

Advogado em São Paulo. Especializado, Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor da FGV, da USP/ESALQ e do Insper.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Receita, renda e lucro e o regime de competência 3 Receita e renda tributáveis – matérias de cunho constitucional 3.1 Receita tributável 3.2 Renda tributável 3.2.1 O art. 43 do Código Tributário Nacional 3.3 Tributação de receitas e renda e os princípios da capacidade econômica e da capacidade contributiva 4 Receita e renda tributáveis *versus* receita contábil 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo trata da relação entre Direito e Contabilidade, ao abordar as possibilidades da tributação à luz do atual sistema contábil, levando em conta questões acerca do regime de competência *versus* a avaliação de ativos e passivos a valor justo.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Contabilidade. Tributação da receita. Tributação da renda. Constituição Federal de 1988. Código Tributário Nacional.

### 1 INTRODUÇÃO

A reforma do sistema contábil brasileiro iniciada com a Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, ainda vem motivando uma série de discussões nas mais diversas searas e, como não poderia deixar de ser, em especial na de tributação de receitas e do lucro.

Desde o advento do normativo em causa, o empresariado em geral e os operadores de questões fiscais (advogados, contadores, consultores etc.) sempre aguardaram ansiosamente os desdobramentos da legislação tributária a respeito. É possível até afirmarmos que os regimes de neutralidade das mudanças contábeis para efeitos de incidência e apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ"), da Contribuição Social sobre o Lucro ("CSL") e

das Contribuições ao Programa de Integração Social ("PIS") e para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), acabaram por gerar ainda mais expectativa sobre o "dia seguinte", a convergência da tributação aos atuais (e já não tão novos) padrões contábeis.

Nosso objetivo no presente estudo é explorar um pouco sobre as possibilidades da tributação à luz do atual sistema contábil, levando em conta questões acerca do regime de competência *versus* a avaliação de ativos e passivos a valor justo. A ideia é retomar resumidamente algumas ideias que concebemos por ocasião da nossa tese de doutoramento apresentada há alguns anos e, nas próximas edições da **Revista de Direito Contábil Fiscal** da APET, aplicá-las em questões atuais que versem sobre as relações entre Contabilidade e Direito, notadamente na área tributária.

## 2 RECEITA, RENDA E LUCRO E O REGIME DE COMPETÊNCIA

É difícil não identificar uma questão que não seja controversa na análise do sistema jurídico, mas é possível afirmar que existem questões controversas antigas, isto é, que as polêmicas ao seu redor se renovam com o passar do tempo.

Pensamos que é exatamente este o caso do assunto que estamos a tratar, pois há longa data é assente o entendimento de que a renda, ao menos a das pessoas jurídicas e figuras equiparadas, e as receitas tributáveis devem ser apuradas segundo o famoso *regime de competência*.

Mesmo antes do advento da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, era dominante o entendimento, ao menos por parte das autoridades fiscais, de que o lucro deveria ser apurado segundo o mencionado regime, conforme podemos depreender, por exemplo, do teor do Parecer Normativo CST n. 122, de 30 de setembro de 1975:

[...]

**3. Nosso Direito Tributário adota o regime econômico ou de competência para apuração de resultados**, determinando o momento em que uma despesa deve afetar os resultados como sendo aquele em que ela é incorrida ou em que se dá a contrapartida da mesma. O § 1º do art. 135 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975, determina que a pessoa jurídica contabilize todas as suas operações e que os resultados sejam apurados anualmente, em consonância com o disposto no art. 127, *caput*, que determina a incidência da tributação sobre os lucros reais anualmente verificados.

[...] (destaques nossos).

Com a edição dos Diplomas a que aludimos, o sistema jurídico voltou a reagir ao contábil, de forma mais forte, restando expressamente consagrado que as receitas, os custos e as despesas formadores do lucro tributável devem ser reconhecidos de acordo com o regime de competência. A determinação é, portanto, de que as receitas sejam escrituradas quando *ganhas*, ao lado dos custos e despesas diretamente associados, e as despesas indiretamente relacionadas, quando *incorridas*.

A este propósito, cabe mencionarmos que, ao longo dos últimos 45 anos, pelo menos, a doutrina em geral não vem identificando maiores problemas na utilização do mencionado regime na apuração da renda tributável, entendendo-o como compatível com os ditames estabelecidos, quer pela Constituição, quer por normas gerais de direito tributário, em especial a veiculada pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, conforme podemos depreender das lições abaixo, de autoria de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>1</sup> e Alberto Xavier<sup>2</sup> (na sequência):

É evidente, sob o ponto de vista conceitual, que o regime de competência (regime econômico, "accrual basis") tem qualidade incomensuravelmente superior ao regime de caixa ("cash basis") e, por isso, não é à toa que este último somente seja adotado pela legislação do IRPJ em situações especialíssimas, relacionadas taxativamente na lei, além de ser empregado para a tributação da renda das pessoas físicas por razões de facilidade de cumprimento da obrigação tributária e da respectiva fiscalização. (Ricardo Mariz de Oliveira).

Com efeito, é esta a solução que decorre do regime de competência, que o nosso direito mais recentemente arvorou em regra fundamental de determinação do lucro do exercício, das sociedades comerciais, seja para efeitos societários, seja para fins tributários. (Alberto Xavier)

Este também é o entendimento da Secretaria da Receita Federal, sedimentado há muitos anos, por meio do Parecer Normativo CST n. 58, de 1º de setembro de 1977:

[...] 4.3 Finalmente, regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa.

- 
1. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 316.
  2. XAVIER, Alberto. O regime de competência e a distinção entre prestações instantâneas e periódicas em matéria de juros. **Direito tributário e empresarial**: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 79.

Em nosso pensar, o grande motivo para uma ausência de grandes divergências acerca da noção de regime de competência é o fato de esta, ao menos em relação a receitas, ter se solidificado sobre a ideia de que riqueza ganha corresponderia ao "ingresso" de novos direitos **adquiridos junto a terceiros, em função de transações já ocorridas**<sup>3</sup>, que, isolada e instantaneamente, aumentem o patrimônio.

Esta convergência entre a Contabilidade e o Direito verificada ao longo dos anos, inclusive no seu sub-ramo Tributário, pode ser atribuída ao fato de, até pouco tempo atrás, aquela enfatizar a demonstração de resultados, o que teve como desdobramento a adoção do custo histórico e das transações ocorridas como base para a valoração de ativos e passivos e reconhecimento de receitas e despesas. Na Contabilidade atual e no Direito em geral isto já não se estrutura integralmente da forma mencionada, pois boa parte do reconhecimento de receitas e despesas dá-se com base na avaliação de ativos e passivos, e não em transações já ocorridas. Na esfera tributária, é importante consignarmos que existem diversas exceções a tal previsão constantes na legislação que regula o IRPJ e a CSLL, notadamente a Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Na Contribuição ao PIS e na Cofins, é possível afirmarmos que ainda vigora o padrão "antigo", sobretudo para fins de reconhecimento tanto de receitas quanto para apropriação de créditos sobre custos e despesas – este último ponto quando estamos a tratar do regime não cumulativo de tais contribuições, conforme podemos depreender da sua legislação de regência<sup>4</sup>.

A respeito da mudança no regime de valoração de ativos e passivos e reconhecimento de receitas e despesas a que nos referimos acima, Marcos Shigueo Takata<sup>5</sup>, comentando tal circunstância à luz do Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), tece comentários bastante elucidativos:

É de curial atenção que a definição de receita *supra* não se "limita" à entrada de recursos ou ativos ou de benefícios econômicos, estendendo-se a aumento de ativos e diminuição de passivos (e não simplesmente e somente redução por "realização" ou reversão de passivos) – o mesmo se diga, inversamente, quanto

3. Por todos, ver: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 104, 114 e 118.

4. Ver em especial: Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

5. TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 293.

à definição de despesa. Por conseguinte, a conceituação de receita e despesa, segundo o *conceptual framework*, tem sua base em ativos e passivos, e não sob a base de eventos ou transações – de venda de bens, de prestação de serviços, de utilização de recursos por terceiros.

É nítida, portanto, a quebra do paradigma de que riqueza ganha decorra unicamente de aquisição de moeda, algo avaliável nesta ou direito a recebê-la. Conforme nós comentaremos mais adiante, tratando da avaliação de ativos e passivos a valor justo frente ao regime de competência, o que está ocorrendo é a valorização de um novo critério, baseado no *poder de controle* da entidade ou seu titular de adquirir o direito a que corresponda à riqueza, quando manifeste estar disposto a fazê-lo e inexistam embaraços para tanto.

A bem da verdade, isso não é absolutamente novo. Bulhões Pedreira, autor que, em nosso pensar, melhor cuidou do assunto no Brasil, nos ensina que o “ganho” da riqueza representada pela receita é caracterizado mediante a coexistência de duas circunstâncias distintas, quais sejam: “[...] (a) a aquisição de um direito patrimonial; e (b) a aquisição do poder de dispor do objeto desse direito, que é moeda, ou tem valor em moeda; mas o ganho pressupõe apenas a existência virtual – e não efetiva – desses dois fatos”<sup>6</sup>.

Este prestigiado autor, indo até além do que ainda prega grande parte de doutrina e jurisprudência pátrias, ao lado da aquisição do direito patrimonial, indica também o poder de dispor do objeto deste – moeda ou direito com valor em moeda – como requisito essencial ao surgimento da receita. Melhor dizendo, segundo Bulhões Pedreira, é necessário para tal mister que o direito patrimonial esteja revestido de *liquidez*, pois, em última análise, o que a receita deve representar é o poder de dispor de moeda ou de algo que tenha valor em moeda.

É interessante notarmos, a partir das lições de Bulhões Pedreira, que este critério foi sendo construído ao longo da história, migrando de uma noção baseada estritamente na caracterização da receita quando do recebimento de moeda ou direito que tenha valor em moeda, para a noção de poder dispor disto, mesmo que *virtualmente*, o que foi associado também à aquisição de um direito patrimonial que o fundamentasse. Vejamos as lições do aludido autor<sup>7</sup>:

O conceito de ganho foi formado a partir da observação das operações da sociedade empresária e seu fundamento são as relações especiais que se estabelecem entre

6. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**: conceitos fundamentais. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 489.

7. PEDREIRA, José Luiz Bulhões **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**: conceitos fundamentais. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 493.

ela e os clientes habituais. Essas relações explicam por que os créditos derivados das vendas de bens ou serviços que constituem o objeto da empresa são em geral pagos no vencimento e apresentam liquidez maior do que os derivados de outras operações. Por isso, nos negócios que não constituem o objeto da empresa, assim como naqueles que são contratados em condições especiais, para recebimento a longo prazo, ou em que – por quaisquer razões – não há o mesmo grau de certeza de recebimento de moeda em futuro próximo, a disponibilidade virtual da moeda nem sempre se configura no momento em que a sociedade empresária adquire o direito de crédito. Nesse caso, a receita ou o rendimento somente será considerado ganho quando novos fatos autorizarem o juízo de que há disponibilidade virtual da moeda, ou quando o crédito for efetivamente recebido em moeda.

Em nosso entender, o poder de dispor da moeda é determinante para que uma receita possa ser considerada ganha, o que, de alguma forma, já confirmava a consolidada prática de se reconhecer os resultados referentes a alguns produtos agrícolas, pastoris e de indústrias extrativistas na medida de sua produção, antes de sua "troca" no mercado, com fundamento expresso no art. 183, § 4º, da Lei n. 6.404/1976. Queremos dizer que a caracterização da receita pode dar-se não somente com a existência de direito para dispor de moeda e efetivo poder para tanto (liquidez), mas também quando o beneficiário manifeste intenção e detenha poder para, sem embaraços, adquirir o mencionado direito, ou seja, detenha controle sobre esta situação. É o caso, por exemplo, de se intitular direitos negociáveis em bolsa de valores – ambiente que imprime extrema liquidez àqueles –, em que há pessoas interessadas em realizar negócios, e os preços praticados são conhecidos pelo público, o que faz com que quase inexistam embaraços à aquisição do direito ao direito patrimonial ao poder de dispor de moeda. Nesta situação, a riqueza pode ser considerada ganha tão logo se identifique o aumento do valor de troca do direito em causa no mercado.

Nada obstante parecer-nos tal orientação constituir uma regra geral para o reconhecimento de receitas, da análise das normas técnicas contábeis hoje vigentes no Brasil – no aspecto aqui tratado, absolutamente alinhadas com os padrões propostos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), por meio dos famosos IFRS –, há situações em que se vislumbra o controle do poder de dispor de moeda, mas não se pode afirmar inexistirem embaraços para tanto.

Creemos que com duas situações extraídas da regulação contábil conseguiremos nos fazer claros a respeito da mencionada circunstância.

O Pronunciamento CPC n. 18 (R2), que trata da avaliação dos investimentos em entidades coligadas e controladas pelo método de equivalência patrimonial, em seu item 22, por exemplo, estabelece que um investimento que

deixe de preencher as condições para ser mensurado segundo o método em causa e que possa ser considerado como ativo financeiro, ao ser reconhecido como tal, deve ser mensurado segundo valor justo. A eventual diferença entre este e o valor anterior, dependendo de qual seja superior, deve ser registrada como receita (ganho) ou despesa (perda), respectivamente.

Ora, ocorre que nem sempre é possível afirmar-se ser o investimento dotado de liquidez. A regulamentação aplica-se a toda sorte de investimento em coligada ou controlada, independentemente do tipo societário que esta revista; tratando-se de investimento numa sociedade anônima fechada, por exemplo, nada obstante o princípio da livre circulação dos títulos representativos de seu capital, parece-nos claro haver embaraços para o seu titular exercer o poder de controle sobre o poder de dispor de moeda, pois é necessário que este identifique no mercado alguém interessado em fazer negócio, acertar as condições para tanto e daí sim deter o poder de dispor de moeda. Esta situação, a nosso ver, é totalmente distinta daquela em que haja um mercado organizado para negociação do investimento (e.g., bolsa de valores), conforme mencionamos linhas atrás.

Outro caso que podemos mencionar é o dos ativos biológicos (animais e plantas vivos), em que o Pronunciamento CPC n. 29, item 12, estabelece que estes sejam mensurados ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência. Assim, numa plantação de eucaliptos, por exemplo, cujo prazo de tempo entre plantação e corte é de sete anos em média, anualmente deve ser mensurado o valor justo desta, sendo que, se este se elevar, o aumento correspondente deverá ser registrado como uma receita no período correspondente, e, se reduzir-se, como uma despesa.

Nesta situação, entendemos que o poder de dispor de moeda é ainda menos expressivo do que no exemplo que ilustramos anteriormente, porquanto, antes mesmo de estar pronto para alienação, os resultados do bem classificado como "ativo biológico" são reconhecidos periodicamente.

Bem, não estamos aqui a criticar o critério de reconhecimento de receitas na forma acima do ponto de vista contábil, mesmo porque não temos habilitação para tanto. O que importa ficar registrado é que ainda predomina como critério fundamental para considerar-se uma riqueza ganha o seu beneficiário deter direito patrimonial ao poder de dispor de moeda ou controle da situação que, se ocorrida, resultará na aquisição deste direito. Contudo, há situações, como as que ilustramos acima, em que não é tão clara a presença ao menos do aludido controle, mas que, mesmo assim, a regulação contábil considera a riqueza ganha.

Finalmente, é importante esclarecermos que o poder de controle, isto é, o direito do beneficiário de dispor de direitos patrimoniais como se titular já fosse<sup>8</sup>, é classe na qual se incluem os chamados direitos potestativos, exercíveis mediante ato unilateral do titular, dos quais constitui exemplo o outorgado por meio de opção de compra de algo, em que, por força de simples manifestação unilateral de vontade, instaura-se o negócio jurídico bilateral – compra e venda<sup>9</sup>. O poder de controle, todavia, não se reduz aos direitos potestativos, podendo ser vislumbrado também nas situações em que o seu titular não consiga dispor de direitos por força de manifestação unilateral, mas detenha significativa influência ou facilidade para celebrar um negócio jurídico com outra pessoa. Nesta última situação, podemos mencionar novamente o caso de uma pessoa que detenha ações amplamente negociadas em bolsa de valores, a qual pode celebrar um negócio de compra e venda destas no momento que melhor lhe aprouver, sem necessidade de identificar um interessado, com este negociar etc.

Postas as considerações mais relevantes para o desenvolvimento do presente estudo sobre o reconhecimento de receita no âmbito da Contabilidade, passaremos a analisá-las frente a questões referentes à tributação da receita e da renda, esta última mais especificamente na acepção lucro.

### 3 RECEITA E RENDA TRIBUTÁVEIS – MATÉRIAS DE CUNHO CONSTITUCIONAL

#### 3.1 Receita tributável

Dado que daremos mais atenção às questões relacionadas à tributação da renda na acepção lucro, optamos por analisar primeiramente as referentes às receitas, porquanto estas constituem item fundamental à formação daquele, conforme bem resume Ricardo Mariz de Oliveira<sup>10</sup>: “O que acaba de ser dito quanto à realização da renda aplica-se indistintamente à realização da receita, **porque esta carrega em si**, quando for o caso (quando o preço for maior do que o custo), a renda passível de incidência tributária”.

---

8. COMPARATO, Fábio Konder. **O poder de controle na sociedade anônima**. 4. ed. atual. por Calixto Salomão Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 124.

9. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**: parte geral. São Paulo: Bookseller, 1999. t. V, p. 281.

10. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 307.

Em matéria de identificação e estudo de materialidades previstas pela Constituição Federal na atribuição de competências, talvez não haja tarefa mais complexa do que investigar o que constitui receita passível de tributação.

Apesar de a análise do que seja receita tributável ser de extrema relevância, desde os tempos em que a legislação passou a determinar que a apuração da base de cálculo do IRPJ deveria dar-se com base em informações originalmente concebidas no âmbito do sistema contábil, e a previsão constitucional para a instituição de tributos *faturamento*, os estudos acerca do assunto eram mais numerosos em matéria de Direito Financeiro, tendo ganhado impulso com a Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, que introduziu no art. 195, I, da Constituição, competência para a União instituir contribuição para o financiamento da seguridade social sobre *receita*.

Em virtude das características do sistema constitucional brasileiro, mais especificamente da rigidez das competências tributárias, temos que a análise do que possa constituir receita tributável deve iniciar-se a partir da Constituição. Com efeito, é a partir das notas veiculadas por este Diploma que se faz possível a construção de um conceito de receita, permitindo, assim, delimitar o campo possível de atuação do legislador ordinário e, por que não, determinar como deve dar-se a interpretação dos preceitos instituidores de tributos sobre tal materialidade, notadamente a Contribuição ao PIS e a Cofins.

Receita, já ensinava Aliomar Baleeiro<sup>11</sup>, remete à noção de ingresso, de entrada que, isoladamente, incrementa o patrimônio. Neste diapasão, por estar associada à ideia de incremento, temos que receita sempre deve referir-se a incremento patrimonial resultante do aumento do valor dos bens e direitos integrantes do patrimônio, seja pelo ingresso de novos, seja pela valorização de itens destas naturezas já existentes. Esta ideia mínima do que constitua receita para efeitos da investigação da competência para sua tributação, a nosso ver, é absolutamente consonante com as situações em que a Constituição faz referência ao vocábulo em causa, conforme exaustivamente analisado por Marcelo Knopfmacher<sup>12</sup>, e, mais do que isto, em linha com os freios e contrapesos constitucionais relacionados à competência tributária, mormente o princípio da capacidade contributiva.

As noções de renda e receita aproximam-se pelo fato de estarem vinculadas ao incremento patrimonial, mas se contrapõem em razão de a primeira

11. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 126.

12. KNOPFELMACHER, Marcelo. **O conceito de receita na Constituição**: método para sua tributação sistemática. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 95-111.

ser resultado da soma algébrica de incrementos e decréscimos isolados ocorridos num determinado período, enquanto a segunda corresponde ao aumento patrimonial tomado isoladamente<sup>13</sup>. Aliás, quanto ao fato de que, ao aludir a receitas, a Constituição excluiu deste universo de tributação os decréscimos, são elucidativos os comentários de Marco Aurélio Greco<sup>14</sup>:

Ao atribuir competência para alcançar as receitas, a CF-88, automaticamente, excluiu do campo da tributação as "despesas" (= feição negativa) (em sentido lato, abrangendo custos, dívidas, etc.) realizadas pela pessoa jurídica. Assim, o universo das receitas se opõe ao universo das despesas e este último não foi qualificado pela norma constitucional.

Por esta razão, somente vicissitudes que digam respeito a receitas é que poderão estar alcançadas pela norma de incidência da contribuição em exame, delas não participando as que digam respeito às despesas.

Por tudo isso, é importante deixarmos bem clara a nossa posição de que a Constituição abarca uma noção própria do que constitua receita passível de tributação, que constitui um limite ao exercício da competência tributária por parte do legislador ordinário, do qual este não pode dispor, sob pena de esvaziamento da supremacia constitucional<sup>15</sup>.

### 3.2 Renda tributável

Tal como no caso de *receita*, *renda* é um conceito empregado pela Constituição (art. 153, III), na atribuição de competência tributária à União para a instituição de imposto.

Conforme consignamos em outra oportunidade<sup>16</sup>, da análise das teorias mais relevantes sobre o tema, parece-nos possível agrupá-las em três classes: (i) teoria da renda-produto; (ii) teoria da renda-acrécimo patrimonial; (iii) teoria legalista, que se subdivide em duas correntes: (iii.a) em sentido estrito; (iii.b) em sentido amplo.

13. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 110.

14. GRECO, Marco Aurélio. COFINS na Lei n.º 9.718/98 – variações cambiais e regime da alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 50, p. 130-131, 1999.

15. LIMA GONÇALVES, José Artur. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 171.

16. NUNES, Renato. **Imposto sobre a renda devido por não residentes no Brasil: regime analítico e critérios de conexão**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 107 e ss.

Dado que essa terceira corrente pouquíssimo oferece em termos de proposta de conteúdo semântico do vocábulo "renda", porquanto propõe competir à lei a definição em causa, centramos nossas atenções nas teorias renda-produto e renda-acrécimo patrimonial, as quais propõem que renda corresponde a acréscimo a um patrimônio. Para a primeira – teoria renda-produto –, contudo, a renda tem como fonte uma atividade ou fluxo de riqueza em certo período de tempo, enquanto, para a segunda – teoria renda-acrécimo patrimonial –, a renda consiste em riqueza nova, derivada ou não da própria atividade ou patrimônio da pessoa, pouco importando que a fonte o integre ou não.

Tendo em vista o quanto dispõem os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, assim como os destes derivados – generalidade e universalidade –, entendemos que a Constituição acolheu o conceito de renda proposto pela teoria renda-acrécimo patrimonial, qual seja, o de riqueza nova apurada mediante a soma algébrica de todos os incrementos (que correspondem às receitas, no caso de verificação que se baseie em informações originalmente produzidas no sistema contábil) e dos decréscimos patrimoniais necessários à aquisição, manutenção e produção da própria renda e também do patrimônio, ocorridos num determinado período.

### 3.2.1 *O art. 43 do Código Tributário Nacional*

O Código Tributário Nacional, recepcionado pela atual Carta Magna como lei complementar, exercendo função concretizadora do teor das competências tributárias, trata de aspectos pertinentes ao imposto sobre a renda, por meio de seu art. 43, *in verbis*:

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

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Esse dispositivo, salvo com relação à conceituação do que sejam proventos de qualquer natureza, elucida bem o conceito de renda constitucionalmente pressuposto, porquanto, nada obstante o inciso II ora transcrito, o inciso I e parágrafos acima, interpretados sistematicamente, permitem-nos vislumbrar que a referência é ao conceito constitucional de renda em sua inteireza.

O *caput* do art. 43 do Código Tributário Nacional estabelece que o imposto sobre a renda tem como fato gerador a *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica* desta. Somos da opinião de que o dispositivo anteriormente colacionado não trata dos possíveis critérios temporais do imposto sobre a renda, mas sim de elemento atinente à sua própria materialidade. Neste aspecto, devemos mencionar que a disponibilidade aludida é de cada um dos incrementos patrimoniais verificados ao longo de um dado período, que, confrontados com os decréscimos, dão lugar ao acréscimo à universalidade de direitos e obrigações, à renda<sup>17</sup>.

Tradicionalmente, a doutrina define disponibilidade econômica como o poder de dispor efetivamente da renda – renda realizada –, isto é, deter a posse direta dos incrementos patrimoniais (moeda, bens ou direitos) que a compõem, e a jurídica como o poder de o beneficiário poder reivindicar a posse direta deste, quando melhor lhe aprouver. A respeito do tema, vejamos as lições de Rubens Gomes de Sousa<sup>18</sup>:

[...] a disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição, ser "econômica" ou "jurídica" (CTN, art. 43, *caput*). A aquisição de "disponibilidade econômica" corresponde ao que os economistas chamam "separação" de renda: é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores (RIR, art. 498). A aquisição de "disponibilidade jurídica" corresponde ao que os economistas chamam de "realização" da renda: é o caso em que, embora o rendimento não esteja "economicamente disponível" (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiado já tenha título hábil para percebê-lo (RIR, art. 95, § 1º).

As lições acima transcritas, apesar de terem sido proferidas há longa data, permanecem atuais e plenamente aplicáveis. Deveras, apesar de ambas as modalidades de disponibilidade indicadas pelo art. 43 do Código Tributário Nacional

17. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamientos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 303.

18. SOUSA, Rubens Gomes de. Tratamento tributário dos títulos de renda fixa. In: \_\_\_\_\_. **Pareceres – III: imposto de renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 277.

serem jurídicas, não sendo absolutamente correto contrapô-las como se uma não fossem<sup>19</sup>, este dispositivo é bastante esclarecedor ao aludir que os fatores positivos formadores da renda não precisam necessariamente corresponder à moeda, mas também ao poder de dispor desta. Aliás, em nosso entendimento, conforme vimos desenvolvendo, o poder de dispor em causa compreende tanto um direito ao recebimento de moeda quanto o poder de controle de o adquirir sem maiores embaraços.

Sobre esta última observação que efetuamos, são esclarecedoras as lições de Luís Eduardo Schoueri<sup>20</sup>, que, apesar de longas, merecem ser integralmente transcritas:

Feito o vínculo entre o princípio da capacidade contributiva e a hipótese do imposto, parece claro que o legislador complementar, ao dispor que o imposto apenas fosse exigido na presença de uma disponibilidade, entendeu que, enquanto inexistir esta, não há, ainda, uma manifestação de capacidade contributiva. **Deste modo, a renda estará disponível a partir do momento em que o contribuinte possa dela se valer para pagar o seu imposto. Em outras palavras, há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprover, inclusive para pagar os impostos.** Assim, por exemplo, o acionista de uma sociedade anônima não tem disponibilidade sobre os dividendos enquanto não houver uma assembleia geral determinando o pagamento destes, ainda que a referida sociedade tenha apurado lucros no exercício anterior. Afinal, pode ser que a assembleia dê outro destino aos lucros, como sua capitalização ou a constituição de reservas. Mesmo que o mencionado acionista seja o controlador da companhia, não pode ele lançar mão dos recursos, sem a referida assembleia, sob pena de ser responsabilizado por acionistas minoritários. **Evidenciando-se, por outro lado, que o referido acionista controlador tem plena disponibilidade sobre os recursos, não há de ser a mera formalidade jurídica suficiente para afastar a disponibilidade econômica a que se refere o Código Tributário Nacional.** (destaques nossos).

- 
19. "Em suma, o problema não está em distinguir o econômico do jurídico, tarefa de resto impossível, se posta no plano do Direito, onde só se pode distinguir entre fatos jurídicos diversos, e não entre fatos jurídicos e fatos econômicos" (AMARO, Luciano. Imposto de renda: regime jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 279).
20. SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 252.

Nossa opinião, portanto, é no sentido de que a aquisição de disponibilidade aludida pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, nada obstante dever ser sempre compreendida em seu sentido jurídico, não abarca unicamente o sentido civil desta, restrito à titularidade de moeda ou direito patrimonial à sua aquisição, mas também o sentido que Schoueri trata como "econômico" (mas que é tão jurídico quanto o "civil"), em que, ao lado dos mencionados itens, inclui-se o *poder de controle*.

### 3.3 Tributação de receitas e renda e os princípios da capacidade econômica e da capacidade contributiva

O princípio da capacidade econômica é aplicável a todas as espécies tributárias, porquanto, consistindo o fenômeno da tributação em sentido estrito na ocorrência de um determinado fato, do qual decorre o nascimento da obrigação de transferir uma dada quantia em moeda em prol dos cofres públicos, a título de tributo, o sujeito obrigado a tanto deve denotar possuir capacidade para tanto, sob pena de afronta ao princípio da preservação do mínimo existencial<sup>21</sup> ou ao princípio do não confisco<sup>22</sup>. E por ser desta forma, temos que o princípio da capacidade econômica incide sobre todas as espécies tributárias, inclusive as que tenham a natureza de contribuições sociais, tais como as incidentes sobre receitas e lucro, designadamente Contribuição ao PIS, Cofins e CSL.

Em matéria de tributação de receitas e renda, o princípio da capacidade econômica mostra-se de fundamental importância, porque em muitas situações-limite, decorrentes da mensuração de direitos e obrigações a valor justo e de registro de receitas segundo regime de competência, é recorrendo aos seus ditames que conseguimos depreender a impossibilidade de denotação de capacidade contributiva, conformando os próprios limites da materialidade e da base de cálculo da norma de incidência tributária correspondente.

Mas comentemos brevemente as distinções entre os princípios em causa: a exigência constitucional de capacidade econômica para a imposição tributária em geral – que constitui, em última análise, unicamente uma limitação à tributação – e o princípio da capacidade contributiva, orientador da instituição e da incidência de **todos** os tributos sobre fatos jurídicos tributários não vinculados a uma atuação estatal.

---

21. Constituição Federal, arts. 1º, III, 5º, XIII e XVII.

22. Constituição Federal, art. 150, IV.

O princípio da capacidade contributiva estabelece que o fato jurídico do qual resulte a obrigação tributária deve necessariamente consistir num *signo presuntivo de riqueza*, representando, pois, a capacidade do sujeito passivo desta para cumprir seu dever, informando, com isto, o conteúdo de praticamente toda a norma tributária, quer na modalidade geral e abstrata, quer na individual e concreta.

Pelo fato de não haver meios de as materialidades referentes a receitas e renda estarem relacionadas a uma atuação estatal, entendemos que o princípio da capacidade contributiva é plenamente aplicável desde a instituição até a incidência e arrecadação de tributos sobre aquelas, constituindo dos mais fundamentais balizadores deste fenômeno.

Nada obstante o princípio da capacidade contributiva aplicar-se a todos os tributos cuja hipótese da norma de incidência não se refira a uma atuação estatal, sob uma perspectiva de intensidade, segundo anotamos em outra oportunidade<sup>23</sup>, o princípio em causa tem maior expressão nos tributos sobre incremento patrimonial, uma expressão de segundo grau nos tributos sobre o patrimônio ou seus itens e de terceiro grau na utilização/consumo destes. Portanto, por se constituírem, a receita, num ingresso que se incorpora positivamente ao patrimônio, e a renda, num acréscimo a este, resultante da soma algébrica de mutações positivas e negativas ocorridas ao longo de um determinado período, temos que é de grande intensidade a eficácia do princípio da capacidade contributiva na tributação dos itens em causa.

A "capacidade econômica", conforme lições de Heleno Tôrres<sup>24</sup>, é um universo do qual faz parte a "capacidade contributiva". Desta forma, entendemos que, quanto mais intensa seja a manifestação disto, mais evidente deverá ser a capacidade econômica do sujeito passivo para pagar o tributo correspondente<sup>25</sup>, ou, trocando em miúdos, mais evidente de que possui moeda ou poder de dispor

23. NUNES, Renato. **Tributação e contabilidade**: alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil. São Paulo: Almedina, 2013. p. 116.

24. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: RT, 2011. p. 600.

25. Isso, a nosso ver, explica por que não se tem como condição inexorável à incidência dos tributos sobre direitos integrantes do patrimônio e sobre negócios jurídicos a evidência de que o contribuinte possua recursos financeiros para fazer frente à obrigação tributária. No caso do IPTU, por exemplo, cuja base de cálculo corresponde ao valor venal de imóvel localizado em território urbano, isto é, o valor para venda à vista desse, desconhecemos discussões sobre se o contribuinte deve ter "realizado" tal valor para se cogitar de incidência do mencionado imposto.

desta para fazer frente à obrigação tributária<sup>26</sup>. A propósito, devemos relembrar que, a nosso ver, o poder de dispor em causa compreende tanto a titularidade de direito patrimonial ao recebimento de moeda quanto o poder de controle de se adquirir tal direito sem maiores embaraços.

Esta constatação é de fundamental importância para a resolução de complexos problemas oriundos da adoção do regime de competência para o reconhecimento de receitas, despesas e custos, que se agravam quando somamos a este a questão da mensuração de direitos e obrigações a valor justo. Sempre que a receita e, em última instância, a renda ou o lucro originalmente concebidos no âmbito do sistema contábil não expressarem que o seu titular detenha capacidade econômica e contributiva na forma que mencionamos no parágrafo anterior, isto constituirá um obstáculo intransponível à sua consideração para efeitos de incidência tributária.

#### 4 RECEITA E RENDA TRIBUTÁVEIS *VERSUS* RECEITA CONTÁBIL

Procuramos nas linhas anteriores demarcar o que constituem receita e renda tributáveis no Direito brasileiro para, com base nisto, verificarmos se e em que medida tais itens guardam correspondência com as noções de receita e lucro originalmente concebidas no seio do sistema contábil.

Com base nas considerações que vimos tecendo, podemos afirmar que, em termos conceituais, as acepções jurídicas de receita e renda guardam estreita correspondência com os conceitos contábeis de receita e lucro (este último quanto à renda das pessoas sujeitas ao IRPJ e à CSL). Deveras, em ambos os sistemas, receita corresponde a ingresso que se incorpora positivamente ao patrimônio e renda, mesmo na acepção lucro, ao acréscimo patrimonial, riqueza nova resultante da soma algébrica de receitas, custos e despesas verificados num determinado período.

Consoante as considerações que tecemos anteriormente, a dificuldade não reside na identificação de conceitos comuns de receita e lucro de ordem contábil e jurídica, mas sim como caracterizar estes itens em cada sistema. Afirmar-se que receita, seja para a Contabilidade, seja para o Direito, corresponde a um incremento patrimonial ajuda muito pouco quando nos deparamos

---

26. É nesse sentido que é compreendido o denominado "princípio da realização" da renda ou das receitas, o qual, para nós, corresponde a nada mais do que uma acepção do princípio da capacidade em sua expressão mais intensa voltada à tributação dos itens em causa. Sobre o "princípio da realização", ver: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 370-375.

com o tratamento dispensado pela primeira aos chamados ativos biológicos, que estabelece o reconhecimento de receitas, por exemplo, na medida da engorda de animais sujeitos a abate, independentemente da existência ou possibilidade concreta de realização de negócio jurídico do qual resulte aquisição de direito ao recebimento de moeda correspondente àquelas. Pois muito bem, ao sistema jurídico brasileiro é autorizado conceber uma receita nestes mesmos moldes para fins de incidência de Contribuição ao PIS, Cofins, IRPJ e CSL? Em nosso entender, não. Isto porque tal receita não denotaria capacidade contributiva de quem a apurasse, já que dissociada de moeda ou poder de dispor desta, e, em última instância, capacidade econômica.

É certo que há tantas outras diferenças além das que indicamos logo acima, cabendo ao legislador, ao Poder Judiciário, se provocado, e até mesmo às autoridades administrativas agirem para que as informações originalmente produzidas no sistema contábil sirvam de parâmetro à produção de informações jurídicas nos estritos limites constitucionais e legais estabelecidos. No caso do reconhecimento de receitas segundo o regime de competência, especialmente quando estas resultarem da mensuração de direitos a valor justo, será necessário, muitas vezes, ao menos para fins de tributação, que o Direito conceba tais mecanismos de forma distinta da contábil<sup>27</sup>, a fim de restarem observados os ditames constitucionais, em especial os princípios da capacidade contributiva e da capacidade econômica.

Vejam-se a respeito as lições de Antonio Roberto Sampaio Dória<sup>28</sup>, comentando acerca do regime de competência na situação de alienação de direitos com pactuação de recebimento do preço a longo prazo:

Além disso, o regime foi implantado no Brasil de maneira empírica, talvez a partir da reforma do imposto de renda em 1943, possibilitando, como os senhores haverão de reconhecer, distorções realmente inaceitáveis, como, por exemplo, no caso de

- 
27. Técnica extremamente útil para tal mister é a outorga de exonerações fiscais, conforme apregoa Geraldo Ataliba: "Desta última espécie é a chamada 'isenção' do Imposto de Renda para salários reduzidos. Tal designada 'isenção' é meramente técnica, porque tem o fito de excluir do imposto ganhos que servem exclusivamente para a subsistência da pessoa. É ordinária e técnica, porque serve para dar eficácia ao princípio da capacidade econômica (ou contributiva) que informa todos os impostos (art. 145, § 1º). Como anota Aires Barreto, 'o veículo mais tradicional para preservação desses princípios é precisamente a isenção' ('Isenção no serviço de construção civil', in **Repertório IOB de Jurisprudência** 14/230)". (destaques nossos). Cf. ATALIBA, Geraldo. Isenção de IOF para operações habitacionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 57, p. 59, 1991.
28. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Regime de caixa e de competência no Decreto-lei n.º 1.598/77. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). **I Ciclo de conferências sobre temas tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 218.

venda de bens imóveis a prestações, em que eram frequentes as disputas entre o fisco e o contribuinte sobre qual o valor a considerar no ano-base em que efetuava a venda para efeito de apuração do lucro. Digamos, numa venda a prazo de 5 anos, o lucro, de um modo geral, salvo exceções que a lei periodicamente veio fazendo, se imputava desde logo a todo aquele exercício. **É claro que o critério acarreta um ônus financeiro muitas vezes insuportável, porque o indivíduo sequer tem disponibilidade financeira, porque vai diferir o lucro para as últimas prestações.** (destaques nossos).

Ao que nos parece, na maioria dos casos, a receita na Contabilidade surge associada à aquisição de moeda, de direito a isto ou de direito de dispor (poder de controle) deste último, hipóteses que se coadunam com as noções constitucionais de receita e renda. Nesse sentido, quer para fins de criação de normas de incidência de tributos sobre receitas ou renda, inclusive na acepção lucro, quer para constituição das respectivas normas individuais e concretas, via de regra, é autorizada a produção de informações jurídicas que guardem correspondência com informações contábeis, ressalvados casos específicos como os que vimos indicando ao longo do texto.

## 5 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Imposto de renda: regime jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. Isenção de IOF para operações habitacionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 57, p. 59, 1991.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- COMPARATO, Fábio Konder. **O poder de controle na sociedade anônima**. 4. ed. atual. por Calixto Salomão Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Regime de caixa e de competência no Decreto-lei n.º 1.598/77. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). **I Ciclo de conferências sobre temas tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- GRECO, Marco Aurélio. COFINS na Lei n.º 9.718/98 – variações cambiais e regime da alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 50, p. 130-131, 1999.
- KNOPFELMACHER, Marcelo. **O conceito de receita na Constituição: método para sua tributação sistemática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- LIMA GONÇALVES, José Artur. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.

NUNES, Renato. **Imposto sobre a renda devido por não residentes no Brasil**: regime analítico e critérios de conexão. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

\_\_\_\_\_. **Tributação e contabilidade**: alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil. São Paulo: Almedina, 2013.

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

\_\_\_\_\_. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**: conceitos fundamentais. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**: parte geral. São Paulo: Bookseller, 1999. t. V.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

SOUSA, Rubens Gomes de. Tratamento tributário dos títulos de renda fixa. In: \_\_\_\_\_. **Pareceres – III**: imposto de renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: RT, 2011.

XAVIER, Alberto. O regime de competência e a distinção entre prestações instantâneas e periódicas em matéria de juros. **Direito tributário e empresarial**: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982.



## INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL COM BENS: QUESTÕES CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIAS

Victor Borges Polizelli

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor do Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo.

Henrique Contarelli Lamonica

Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário Nacional e em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A integralização do capital social 3 Aspectos contábeis da integralização de capital social com bens 3.1 Integralização pelo custo de aquisição original ou mercado 3.1.1 Valor do bem conferido ao capital social 3.1.2 Registro do investimento por custo 3.2 Hipóteses restritas de AVJ na contabilidade 4 Aspectos tributários da integralização de capital social com bens 4.1 Integralização por custo de aquisição original ou mercado 4.1.1 Investidor pessoa física 4.1.2 Investidor pessoa jurídica no lucro real 4.1.3 Investidor pessoa jurídica no lucro presumido 4.2 Integralização de capital com bem "AVJotado" 4.2.1 Investidor pessoa jurídica no lucro real 4.2.2 Investidor pessoa jurídica no lucro presumido 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo apresenta reflexões sobre o fenômeno da integralização de capital social com bens, enfocando os requisitos da legislação societária e as particularidades que tal ato gera na contabilidade societária e na apuração de tributos.

PALAVRAS-CHAVE: Integralização de capital social. AVJ. Aspectos tributários. Normas contábeis.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente artigo apresenta reflexões sobre o fenômeno da integralização de capital social com bens, enfocando os requisitos da legislação societária e as particularidades que tal ato gera na contabilidade societária e na apuração de tributos.

Na primeira parte deste estudo apresentam-se os delineamentos gerais da matéria, com enfoque nas possibilidades de valoração do bem/direito utilizado na integralização, buscando avaliar se as legislações societária, contábil e tributária permitem que o bem/direito conferido ao capital social possa ser integralizado pelo custo de aquisição original ou por valor de mercado e, mais ainda, quais seriam os impactos da utilização de um ou outro método.

Com relação à hipótese de integralização por valor de mercado, analisam-se também as consequências contábeis e tributárias advindas da integralização de capital com bem/direito que já tenha sido avaliado a valor justo anteriormente (isto é, a integralização de capital social com bem "AVJotado").

Para essa análise são repassados inicialmente os critérios previstos na legislação societária para a integralização de capital social, em busca da eventual existência de restrições para o método de valoração a ser utilizado. Apresentam-se, na sequência, os regramentos específicos das legislações contábil e tributária, questionando-se principalmente se deveria haver alinhamento entre essas áreas.

Para fins de simplificação e melhor segregação científica do fenômeno de integralização do capital social, somente será analisada a hipótese de integralização de capital num contexto de criação da empresa investida. Isto é, o fenômeno tomado para análise neste artigo se limita a um caso de empresa recém-criada a ser detida por investidores iniciais, na qual um certo montante de capital social foi subscrito e vai ser integralizado mediante a conferência de determinados bens/direitos que atualmente integram o patrimônio dos investidores. Assume-se também como premissa que não haverá diferença entre os valores aportados e o valor de equivalência patrimonial obtido por cada investidor<sup>1</sup>.

Situações específicas envolvendo determinadas categorias de bens serão objeto da segunda parte deste estudo, a ser publicada em edição vindoura desta **Revista**, na qual serão abordadas especificamente as hipóteses de integralização com imóveis, intangíveis, serviços, estoques, nota promissória, ativos líquidos etc.

---

1. Disso decorre que, nos limites do presente estudo, o investidor que realiza o aporte não deverá registrar mais-valia e ágio. Esses temas serão objeto de futuro estudo envolvendo aumentos de capital.

## 2 A INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL

A integralização é um ato que geralmente acontece logo após a subscrição do capital social, podendo a reunião desses dois atos em um único documento societário ocasionar a impressão de ocorrência praticamente simultânea da subscrição e da integralização. Como destacado em estudo anterior publicado nesta **Revista**, a subscrição de ações ou quotas como ato inicial consiste em negócio jurídico firmado entre a sociedade e a pessoa que pretende ser sócio, tendo por objeto, de um lado, a obrigação assumida pelo subscritor de pagar as importâncias relativas ao preço de emissão das ações/quotas subscritas e, de outro lado, a obrigação da sociedade de emitir as correspondentes ações/quotas<sup>2</sup>.

O capital social é uma medida da contribuição dos sócios para a criação do fundo que dá origem à pessoa jurídica enquanto entidade<sup>3</sup>. É a partir desses recursos, ou mais precisamente do crédito relativo ao capital subscrito, que passa a ser possível o registro da entidade, sendo essa a fase final do processo de personificação da pessoa jurídica. Após o registro, e preenchidos os requisitos formais e materiais para o nascimento da pessoa jurídica<sup>4</sup>, seu patrimônio se destaca daquele do sócio ou dos sócios<sup>5</sup> que a constituíram e passa a responder por suas próprias obrigações e a ser titular de seus próprios direitos, ou seja, a sociedade passa a possuir patrimônio próprio como entidade sujeita de direito civil<sup>6</sup>.

Nesse momento, o subscritor já se tornou sócio ou acionista por conta do registro dos atos societários. O pagamento pela subscrição – ou seja, a integralização do capital – pode ser feito no mesmo dia do registro da entidade, mas não é obrigatório que assim o seja. À exceção das sociedades por ações, que deverão ter

2. POLIZELLI, Victor Borges. Subscrição de capital social: questões contábeis e tributárias. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 190-191, jul./dez. 2020.
3. COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 2, p. 159. O autor explica que o capital consiste em "uma" das medidas da contribuição dos sócios porque, além do capital social, pode haver a destinação de valores para reserva de capital caso o preço da participação subscrita supere o valor nominal das ações. A soma desse eventual "ágio" contabilizado em reserva de capital com o capital social é "a" contribuição dos sócios para o fundo social.
4. Outros requisitos são o propósito ou o objetivo econômico (no caso das entidades empresariais) comum dos sócios, da vontade desses de constituir sociedade e da previsão de participação nos lucros e resultados do empreendimento. Cf. DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 8, p. 151; GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil**. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 147.
5. No caso das sociedades por ações, a pluralidade de sócios é obrigatória, cf. art. 80, I, da Lei das Sociedades por Ações (LSA).
6. RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil: parte geral**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1, p. 64 e ss.

realizados pelo menos 10%<sup>7</sup> do preço de emissão das ações subscritas em dinheiro<sup>8</sup>, é possível que o projeto social não dependa imediatamente dos recursos prometidos pelos sócios, que poderão estipular no contrato social que a transferência dos recursos se dará no futuro, em parcelas ou a termo.

Portanto, a integralização do capital não é necessária para a constituição da pessoa jurídica, que já é sujeita de direitos e capaz de assumir obrigações a partir do arquivamento e publicação de seus atos constitutivos. Tanto é assim que a pessoa jurídica nascente poderá inclusive exigir dos próprios sócios a integralização do capital subscrito<sup>9</sup>, pois detém um crédito contra eles, seja esse crédito registrado em conta de ativo<sup>10</sup>, seja em conta redutora do capital social. O sócio ou acionista se compromete a realizar as contribuições ao capital da pessoa jurídica no prazo previsto pelo contrato social, pelo estatuto ou pelo boletim de subscrição<sup>11</sup>, sendo que responde por danos emergentes e eventuais juros estipulados para o atraso<sup>12</sup>.

Em conclusão, a natureza da integralização de capital é complexa e se transforma conforme a etapa de constituição da pessoa jurídica. Ela se inicia como mero depósito com finalidade específica, firmado com a sociedade-contrato despersonalizada existente entre os subscritores, e se aperfeiçoa em pagamento a partir da efetiva personificação da pessoa jurídica, momento esse em que o montante é transferido para a entidade a título de integralização de capital. Esse tema enfrenta interessantes questões contábeis e fiscais, que serão abordadas nos próximos tópicos.

Quando implementada, a integralização do capital inicial tem a natureza de pagamento, porque é por meio dela que o sócio, na condição de devedor, salda sua dívida<sup>13</sup>. A integralização do capital poderá se dar em dinheiro ou em bens,

---

7. Se a sociedade por ações a ser constituída for instituição financeira, deve ser integralizado pelo menos 50% do preço de emissão das ações subscritas em dinheiro, conforme o art. 27 da Lei n. 4.595/1964.

8. Art. 80, II, LSA.

9. Art. 107 da LSA e art. 784, III, do Código de Processo Civil de 2015.

10. POLIZELLI, Victor Borges. Subscrição de capital social: questões contábeis e tributárias. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 190 e ss., jul./dez. 2020.

11. Art. 106 da LSA e art. 1.004 do Código Civil.

12. O art. 107 da LSA estabelece as alternativas de que dispõe a companhia para lidar com o acionista remisso: (i) a entidade pode promover processo de execução contra o acionista; ou (ii) mandar vender as ações em bolsa de valores, por conta e risco do acionista. Se essas alternativas não resolverem a questão, poderá declará-las caducas e integralizar as ações com lucros ou reservas (exceto a legal), e, caso não possua lucros ou reservas em montante suficiente, e não tenha encontrado comprador, deverá deliberar sobre a redução do capital.

13. COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**: direito de empresa. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 2, p. 162.

desde que passíveis de avaliação em dinheiro<sup>14</sup>. Vale ressaltar que as instituições financeiras somente podem ter o capital integralizado em dinheiro<sup>15</sup>.

A palavra "bens" do art. 7º da Lei das Sociedades por Ações (LSA) possui acepção ampla e se refere a uma variedade de ativos. Efetivamente, qualquer bem com valor econômico mensurável pode ser integralizado como capital, incluindo coisas móveis, imóveis, corpóreas e incorpóreas, direitos reais relacionados a essas coisas, direitos de exploração em geral (direitos minerários ou sobre fontes hidráulicas), títulos ou direitos de crédito, valores mobiliários, participações societárias e direitos relacionados a elas, licenças ou concessões de direito público (se transferíveis para terceiros), entre outros<sup>16</sup>.

Essa mesma amplitude na interpretação da palavra "bens" também se aplica para o caso das sociedades limitadas. O Código Civil não apresenta a mesma linguagem empregada pela LSA, mas visivelmente admite também a integralização de capital em bens<sup>17</sup>.

Vale registrar que existem discussões sobre o tipo de bem que pode ser integralizado, havendo autores que sustentam que só podem ser integralizados aqueles que sirvam à consecução do objeto social da entidade<sup>18</sup>. Tais autores fazem essa interpretação por conta de dispositivo na Lei das Sociedades por Ações que diz constituir abuso de poder a situação do acionista controlador que subscrever ações com a realização de bens estranhos ao objeto da companhia<sup>19</sup>. Ocorre que esse dispositivo tem aplicação restrita para os casos de aumento de capital<sup>20</sup> e, conforme entende parte da doutrina, não há razão para proibir a capitalização de qualquer bem que possa ser convertido em dinheiro, ou que constitua fonte de renda para a companhia, ou até bem passível de ser dado em garantia para possibilitar melhores condições de crédito<sup>21</sup>.

No que respeita ao método de avaliação dos bens a serem integralizados ao capital social, nota-se que nem a LSA nem o Código Civil prescrevem um método específico para tanto. Nesses conjuntos normativos foram estipuladas regras

14. Art. 7º da LSA.

15. Art. 26 da Lei n. 4.595/1964.

16. PEDREIRA, José Luiz Bulhões; LAMY FILHO, Alfredo. **Direito das companhias**: conceito, objeto social e classes. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 150.

17. Art. 1.055, § 1º do Código Civil.

18. Por exemplo: CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1, p. 177; EIZIRIK, Nelson. **Lei das S/A Comentada**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. 1, p. 115.

19. Art. 117, § 1º, "h" da LSA.

20. Art. 170 da LSA.

21. PEDREIRA, José Luiz Bulhões; LAMY FILHO, Alfredo. **Direito das companhias**: conceito, objeto social e classes. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 151.

sobre o processo de avaliação e concordância com o valor estipulado, mas não se observa impedimento a que se promova a conferência de bens por seu custo de aquisição original (valor contábil ou valor constante da declaração de bens).

Segundo a LSA, a integralização de bens em geral, corpóreos ou incorpóreos, depende da avaliação de três peritos ou por uma empresa especializada<sup>22</sup>, que emitirão um laudo para análise e aprovação por uma assembleia de subscritores<sup>23</sup>, para seguir então à assembleia geral de constituição da entidade. Essa regra serve para garantir a igualdade entre os subscritores das ações, que receberem porções do capital da investida proporcionais ao valor do item investido. Se a integralização de capital com bens se operar por valor menor que o valor de mercado, tal circunstância deverá ser objeto de concordância entre os sócios e, de qualquer modo, a alocação de ações pode terminar refletindo as circunstâncias econômicas envolvidas.

Na disciplina dada ao tema pelo Código Civil, cabe aos sócios estipular no contrato social a quota cabível a cada um e o modo de integralizá-la<sup>24</sup>. Não há um processo de avaliação predefinido, no que se pode concluir que não é necessária a realização de avaliação pericial similar àquela exigida pela LSA. Nas sociedades limitadas, basta a concordância dos demais sócios para a validação do valor atribuído ao bem que vai ser conferido ao capital social. Com efeito, nas sociedades limitadas, estabelece-se uma relação de solidariedade entre os sócios quanto à higidez da avaliação dos bens destinados à integralização do capital social<sup>25</sup>.

Isso não significa que seja integralmente livre a atribuição de valores dos bens conferidos ao capital social em sociedades limitadas. A estimativa do valor dos bens conferidos ao capital social é importante para assegurar a integridade do capital social como elemento de proteção dos credores. É importante ressaltar, porém, que somente se vislumbram problemas com relação a bens que tenham sido superestimados e não o contrário. Em caso de imperfeição ou incorreção na avaliação do bem conferido ao capital social da qual resulte uma superestimativa, os credores da pessoa jurídica podem se ver prejudicados e

---

22. Art. 122, VI, da LSA.

23. Art. 8º da LSA.

24. Arts. 997, IV, e 1.054 do Código Civil.

25. Arts. 1.052 e 1.055, § 1º, do Código Civil. *Vide* BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. Comentários aos artigos 966 a 1.195. In: PELUSO, Cezar (Coord.). **Código Civil comentado**: doutrina e jurisprudência. 4. ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2010. p. 1.036-1.037.

arguir a responsabilidade pessoal de todos os sócios que tenham aprovado a integralização superestimada, atingindo o seu patrimônio pessoal<sup>26</sup>.

Por outro lado, uma situação de subestimativa não deverá causar problemas. Assumindo-se que o valor de mercado dos bens geralmente supera seu custo de aquisição original, nota-se que a integralização de bens por seu custo de aquisição original em sociedades limitadas também se demonstra aceitável.

### 3 ASPECTOS CONTÁBEIS DA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL COM BENS

A contabilização da integralização de capital social com bens não apresenta grandes dificuldades, sobretudo quando se considera que a integralização, conforme visto acima, consiste simplesmente no pagamento pelo sócio da obrigação por ele assumida no ato de subscrição.

O ato de subscrição geralmente resulta no reconhecimento do valor correspondente no "capital social" e, simultaneamente, um lançamento em conta de "capital social a integralizar", que funciona como uma conta redutora no patrimônio líquido. Alternativamente, tendo em vista o conceito de instrumentos recebíveis do IFRS, faria sentido que os créditos da sociedade exigíveis em razão da emissão de títulos patrimoniais (ações/quotas) já emitidos e entregues ao subscritor fossem contabilizados no ativo, com o reconhecimento de "créditos recebíveis da subscrição"<sup>27</sup>.

Dessa forma, a integralização será contabilizada, na empresa investida, mediante o reconhecimento do correspondente ativo em contrapartida à conta de "capital social a integralizar" ou "créditos recebíveis da subscrição", conforme o caso.

As principais questões que se colocam para fins da presente análise se apresentam na perspectiva do investidor e enfocam duas principais questões, desenvolvidas nos tópicos seguintes: (i) se há uma metodologia de avaliação obrigatória determinada pela legislação contábil, e (ii) quais seriam as consequências advindas da integralização de capital a valor de mercado, isto é, com a realização prévia ou concomitante de uma avaliação a valor justo.

É importante ressaltar que o tema da integralização de capital em bens não é abordado diretamente na legislação contábil. Os comentários e as inferências

---

26. BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. Comentários aos artigos 966 a 1.195. In: PELUSO, Cezar (Coord.). **Código Civil comentado**: doutrina e jurisprudência. 4. ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2010. p. 1.037.

27. *Vide* discussão aprofundada sobre essas alternativas em POLIZELLI, Victor Borges. Subscrição de capital social: questões contábeis e tributárias. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 193-202, jul./dez. 2020.

apresentados neste item do presente estudo decorrem da análise de dispositivos legais e regulamentares que endereçam pontos próximos ao tema aqui analisado.

Uma das razões para esse distanciamento da legislação contábil com relação ao tema ora enfocado consiste no fato de as normas do IFRS não terem sido desenhadas para as demonstrações individuais. Por tal razão, a adoção desse arcabouço normativo no Brasil demandou adaptações em determinadas normas do IFRS para permitir conciliar as exigências da legislação societária brasileira com os critérios adotados no IFRS, mas não se observam regras específicas para disciplinar a subscrição e a integralização de capital.

Especialmente no caso do registro de controladas nas demonstrações individuais, realmente existe um impasse entre a lei brasileira e o IFRS<sup>28</sup>. No contexto das normas do IFRS, as demonstrações individuais não interessam para nada<sup>29</sup>, mas para as legislações societária e tributária brasileiras elas são relevantíssimas. Some-se a isso o fato de a legislação tributária oferecer opções de avaliação e registro que não encontram tratamento similar na legislação contábil.

### 3.1 Integralização pelo custo de aquisição original ou mercado

São dois os principais pontos de análise quando se pergunta se a legislação contábil brasileira apresenta uma determinação quanto à metodologia de avaliação cabível numa operação de integralização de bens no capital social. Isso porque a subscrição, seguida da conferência de bens em capital social, envolve duas compras e vendas justapostas. Na perspectiva do investidor, deve-se avaliar o valor de "saída" do bem conferido ao capital social e também o valor de "entrada" do investimento recebido.

#### 3.1.1 Valor do bem conferido ao capital social

Quanto ao valor de saída do bem entregue na integralização de capital, a legislação contábil demonstra claramente uma preferência para o uso do método do custo de aquisição original como critério de avaliação. Nesse sentido, não é obrigatória a avaliação a valor justo de tais bens no momento de sua "saída" contábil do patrimônio da compradora. O valor a ser atribuído aos bens que

---

28. Tema comentado com detalhes nos itens IN5 a IN12 do CPC 43.

29. Segundo explica a nota introdutória IN5 do CPC 43, o IASB admite demonstrações da investidora com investimento em controlada, mas desde que o investimento seja avaliado pelo valor justo ou mesmo pelo custo (ver Pronunciamento Técnico CPC 35 – Demonstrações Separadas), e dá o nome a essas demonstrações de "demonstrações separadas", tornando-as diferentes das "demonstrações individuais".

forem, nesse caso, entregues numa dação em pagamento depende exclusivamente da determinação negocial entre as partes. Do ponto de vista contábil, não há obrigação de mensurar tais bens a valor justo, independentemente de ser a transação realizada entre partes independentes ou não<sup>30</sup>.

A conferência de bens de uma empresa em integralização de capital social de outra empresa é situação que pode ser classificada como uma espécie de reorganização empresarial intragrupo, pois o bem conferido ao capital de outra empresa continua indiretamente a fazer parte do patrimônio do seu titular original, sob a forma de participação na empresa investida. Essa é uma transação que envolve duas pessoas diretamente (a investidora, que faz a contribuição do bem, e a investida, que o recebe) e potencialmente outras pessoas indiretamente (os sócios/acionistas anteriores da empresa investida).

Nesse sentido, interpreta-se que a legislação contábil demonstra uma preferência pelo método do custo em razão de se evitar o reconhecimento de resultados contábeis em transações entre controladora e controlada. Essa determinação decorre da proibição geral que impede o reconhecimento de ganhos/perdas em operações intragrupo. O lucro obtido numa transação intragrupo é considerado pela legislação contábil como um lucro "não realizado", especialmente por faltar-lhe a validação de valor que normalmente decorre de uma transação com terceiros<sup>31</sup>. Essa determinação decorre também de previsão expressa da LSA<sup>32</sup>.

Assim, segundo o item 28A do CPC 18, os resultados decorrentes de transações descendentes (*downstream*) entre a controladora e a controlada não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis individuais da controladora enquanto os ativos transacionados estiverem no balanço da adquirente pertencente ao mesmo grupo econômico<sup>33</sup>.

---

30. É bom lembrar que há, porém, na legislação contábil a hipótese de utilização obrigatória de AVJ na saída de bens em conferência de capital no contexto de operação que seja considerada aquisição de controle em combinação de negócios. Para fins de simplificação, esse tema não será abordado no presente artigo. *Vide* comentários em POLIZELLI, Victor Borges. Tratamentos contábil e tributário da avaliação a valor justo em operações de aquisição de investimento, conferência de bens para integralização de capital, redução de capital em bens e permuta. Conceito de realização: IFRS x Lei n. 12.973/2014. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 773-774.

31. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio 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. (Item 11.7.1: Resultados não realizados de operações intersociedades).

32. Art. 248, I, da LSA.

33. *Vide* itens 55 e seguintes da ICPC 09 para uma explicação detalhada dos lançamentos contábeis a serem realizados para eliminação desse lucro não realizado.

Isso não significa que a integralização não pode ser feita com valoração do bem a mercado. Caso uma empresa decida contribuir com um ativo de sua propriedade para o capital de outra empresa, ela pode fazê-lo com AVJ do respectivo bem. Todavia, o ganho correspondente, embora reconhecido inicialmente, restará eliminado das demonstrações contábeis, gerando apontamentos na própria DRE ou em nota explicativa.

No caso de transações entre investidora e empresa coligada (ou empreendimento controlado em conjunto), o tratamento contábil é ligeiramente distinto, tendo em vista que essa transação representará uma alienação efetiva na parcela de ganho/perda que for atribuível aos demais sócios da investida.

Explica-se: o fato de a coligada ter um controlador diferente daquele que controla a investidora é razão suficiente para se considerar realizado (para a contabilidade) o ganho/perda na proporção correspondente<sup>34</sup>. A outra parcela de ganho/perda que for considerada "intragrupo" será também revertida contabilmente e retratada na DRE ou em nota explicativa (de maneira similar ao tratamento de investimento em empresa controlada), em vista da proibição de reconhecimento de ganhos em transações intragrupo.

### 3.1.2 Registro do investimento por custo

No que respeita ao valor de "entrada" do investimento recebido em razão dos atos de subscrição e conferência de bens ao capital social, a legislação contábil determina a valoração de tal participação societária pelo método do custo de aquisição. Esse comando decorre de previsão expressa da LSA<sup>35</sup> e também vem retratado no CPC 18, item 10<sup>36</sup>.

Esse foi um ponto específico na adoção dos IFRS que gerou a necessidade de uma adaptação da legislação brasileira. Pela norma original (IAS 28) que deu origem ao nosso CPC 18, apenas os investimentos em coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto devem ser contabilizados pelo custo de aquisição<sup>37</sup>. Na lógica do IFRS, os investimentos em controladas devem ser contabilizados obrigatoriamente pelo método do valor justo.

34. *Vide* exemplo dado no item 50 da ICPC 09.

35. Art. 248 da LSA.

36. Segundo esse dispositivo, o investimento em coligada, em empreendimento controlado em conjunto e em controlada (nesse caso, no balanço individual) deve ser inicialmente reconhecido pelo custo.

37. No item 10 do IAS 28, lê-se: "Under the equity method, on initial recognition the investment in an associate or a joint venture is recognised at cost, and the carrying amount is increased or decreased to recognise the investor's share of the profit or loss of the investee after the date of acquisition".

Como já enfatizado antes, não há muito regramento sobre as demonstrações individuais nos IFRS e, particularmente no que respeita à contabilização de investimentos em controladas, sequer se menciona o método da equivalência patrimonial no CPC 15, pois essa norma se dirige exclusivamente a regular as demonstrações consolidadas (nas quais não faz sentido pensar em uso do MEP). O CPC 15 prevê duas AVJ obrigatórias, uma na saída de bens entregues e outra na entrada do patrimônio adquirido, mas esse mecanismo contraria frontalmente o critério contábil previsto na Lei das S.A. para as demonstrações individuais.

Essa é a razão que justifica a adaptação do IAS 28 feita pelo CPC para o contexto brasileiro. No item 10 do CPC 18 esclarece-se que a contabilização de investimento em **controlada** continua a seguir o método da equivalência patrimonial para fins de balanço individual e, nesse âmbito, devem-se adaptar consistentemente os ditames do CPC 15 com as regras previstas no art. 248 da Lei das S.A.<sup>38</sup>

Desse modo, mesmo para fins contábeis, o método de contabilização de investimentos em casos de aquisição de controle continua a ser o bom e velho método da equivalência patrimonial limitado ao valor do custo. A demonstração contábil individual da empresa controladora obrigatoriamente deverá empregar o MEP para reconhecimento inicial e mensurações subsequentes de seu investimento<sup>39</sup>.

Por fim, é importante não confundir o uso de AVJ como método aplicável à determinação do valor contábil total do investimento com a AVJ enquanto um dos subcomponentes da metodologia de segregação dos componentes do custo de aquisição. Isso porque, na prática contábil brasileira atual, a AVJ surge como item obrigatório integrante do método de equivalência patrimonial. Trata-se de um subelemento dentro do roteiro de medidas que devem ser tomadas no

---

38. No item 10 do CPC 18, consta: "Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento em coligada, em empreendimento controlado em conjunto e em **controlada (neste caso, no balanço individual)** deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e o seu valor contábil será aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor nos lucros ou prejuízos do período, gerados pela investida após a aquisição". (grifo nosso para dar destaque ao trecho incluído no processo de adaptação dos IFRS).

39. Esse tema foi devidamente aclarado pelo CPC quando da edição da ICPC 09: 1.(a) "investimento em controlada (objeto dos Pronunciamentos Técnicos CPC 36, CPC 18 e CPC 15), avaliado pelo método da equivalência patrimonial no balanço individual conforme os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (mas não pelas normas do IASB, já que as normas emitidas pelo IASB não tratam das demonstrações contábeis individuais da controladora)".

reconhecimento inicial do investimento efetuado não só em controladas, mas também em coligadas e empreendimentos controlados em conjunto<sup>40</sup>.

### 3.2 Hipóteses restritas de AVJ na contabilidade

Um ponto importante da legislação contábil atual, baseada no modelo IFRS adaptado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, consiste no fato de que a avaliação a valor justo (AVJ) apresenta um campo de aplicação bastante restrito.

Diferentemente do que ocorria com o instituto da reavaliação, a AVJ não pode ser empregada em qualquer momento para quaisquer ativos seguindo mera decisão discricionária da administração da empresa. Embora seja a AVJ um mecanismo bastante similar à reavaliação, a adoção dos regramentos do IFRS no Brasil ocorreu num momento em que a própria Lei n. 11.638/2007 proibiu a utilização da reavaliação no Brasil<sup>41</sup>.

A regulamentação contábil atual, representada pelo CPC 46, encontra, portanto, um espaço bastante restrito para sua utilização. Essa norma disciplina o tratamento contábil da AVJ apenas para as situações em que ela for admitida pela legislação societária. Assim, o CPC 46 somente se aplica para os casos em que outro pronunciamento CPC requeira ou permita mensurações do valor justo ou divulgações sobre mensurações do valor justo.

Nesse sentido, destacam-se abaixo as principais hipóteses em que a legislação contábil permite ou requer obrigatoriamente o uso da AVJ, especificando se os seus impactos afetam a demonstração de resultados (DRE) ou a demonstração de resultados abrangentes (DRA):

- **propriedade para investimento:** AVJ opcional, afeta DRE (CPC 28, itens 33-35);
- **ativos biológicos:** AVJ obrigatória, afeta DRE (CPC 29, itens 12 e 26);
- **permutas imobiliárias:** AVJ obrigatória, afeta balanço patrimonial (CPC 47, OCPC 01, itens 21-22); e
- **instrumentos financeiros:** AVJ obrigatória, afeta DRE ou DRA conforme a natureza do ativo ou as escolhas nas hipóteses pertinentes (CPC 48, item 5.7).

40. Esse tema não será analisado em maior profundidade, dadas as premissas do presente estudo, que buscou focar a integralização de capital sem adentrar nos temas de alocação de preço para mais-valia e *goodwill*.

41. A Lei n. 11.638/2007 reformulou os arts. 178, § 2º, "d", e 182, § 3º, bem como revogou o art. 187, § 2º, para eliminar as referências à reavaliação na LSA.

Além dessas hipóteses, convém destacar também que foi aberta a possibilidade, entre os anos 2009 e 2010, para as empresas que estivessem adotando as normas do CPC 27 (Ativo Imobilizado), pela primeira vez utilizar a AVJ, num processo que foi denominado de custo atribuído (*deemed cost*). Tal possibilidade de uso do custo atribuído, todavia, só podia ser exercida nesses respectivos anos e não se encontra mais aberta atualmente<sup>42</sup>.

Não obstante essas restrições ao uso da AVJ, é possível que determinadas empresas venham a realizar AVJ de modo errôneo, provavelmente por associar a AVJ ao antigo instituto da reavaliação e por pressupor que haveria abertura na legislação societária atual para livre uso do instituto da AVJ. Entretanto, é importante ressaltar que a legislação contábil atual proíbe o uso indiscriminado de AVJ e apenas o permite ou requer nas situações específicas mencionadas anteriormente. Qualquer emprego do instituto da AVJ fora dessas possibilidades configura erro contábil, na forma do CPC 23, e merece correção.

#### 4 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL COM BENS

Diferentemente da legislação contábil, a legislação tributária apresenta claramente uma opção para emprego da AVJ no momento da subscrição seguida de integralização de capital com bens. Também se permite que o contribuinte transfira bens de seu patrimônio em integralização de capital pelo custo de aquisição original, permitindo-se a realização de ato de reorganização societária com neutralidade e continuidade (carregamento da base fiscal) para a empresa investida.

Essa transferência de bens pelo seu custo de aquisição original, porém, apresenta algumas imprecisões e controvérsias, conforme se verá no próximo tópico. Além disso, outra questão relevante a ser endereçada consiste na integralização de capital com bens que já tenham sido avaliados a valor justo no passado. Nessa hipótese, seguindo-se literalmente as determinações legais, haverá realização de ganho tributável, o que contraria a neutralidade anunciada legalmente na adoção das normas do IFRS e também impede a aplicação do ideal de continuidade da situação patrimonial em atos de reorganização societária.

42. Vide itens 30-31 do CPC 37; vide também ICPC 10. Vide comentários específicos em GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio 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. (Item 13.3.2.1: Um caso todo especial: adoção, pela primeira vez, das normas internacionais e dos CPCs).

## 4.1 Integralização por custo de aquisição original ou mercado

Na perspectiva da legislação tributária, a conferência de bens em integralização de capital social pode ser feita pelo custo de aquisição original ou por valor de mercado. Caso seja feita a valor de mercado, haverá reconhecimento de um ganho de capital para o investidor, o qual pode ser tributado imediatamente, diferido, ou, ser tratado como ganho isento, a depender da natureza e do regime de tributação do investidor, bem como da prática de atos subsequentes.

A AVJ se apresenta nessa conjuntura como uma das formas alternativas à avaliação do bem conferido ao capital. Fala-se aqui de uma AVJ realizada simultaneamente com a integralização de capital. A adoção desse critério de avaliação não decorre, como se viu, da legislação contábil, pois esta apresenta hipóteses muito restritas de utilização da AVJ e não demanda a utilização de tal mecanismo na integralização de capital. Muito pelo contrário, a legislação contábil nitidamente evita o reconhecimento de ganhos em operações intragrupo.

A utilização da AVJ numa integralização de capital pode decorrer de circunstâncias negociais, porque as partes envolvidas numa atividade podem ter estabelecido o valor da contribuição de determinado(s) sócio(s) no aporte de capital social com base em padrões de mercado. Nos tempos atuais, por exemplo, tornou-se fundamental que o aporte de imóveis em sociedades de propósito específico (SPEs) imobiliárias seja feito por seu valor de mercado, a fim de implementar adequadamente a imunidade do ITBI.

Além disso, há um caso específico em que a legislação setorial exige a utilização de AVJ na integralização de capital com bens. Trata-se do aporte de ativos financeiros em fundo ou clube de investimento<sup>43</sup>. Afora esse caso de obrigatoriedade da AVJ, em todos os demais casos coloca-se então a possibilidade de movimentar ativos de uma empresa para outra, a fim de integralizar o seu capital, com a opção fiscal de se carregar adiante o mesmo valor contábil atual do bem ou atribuir-lhe valor de mercado. Essa empresa investida pode ser uma coligada, uma controlada ou um empreendimento controlado em conjunto.

### 4.1.1 *Investidor pessoa física*

Para um investidor pessoa física, continua válida a regra prevista no art. 23 da Lei n. 9.249/1995, que prevê a possibilidade de a pessoa física realocar bem de sua propriedade para o capital de uma empresa preservando-se o custo de

---

43. Cf. art. 1º da Lei n. 13.043/2014. Ativo financeiro, pela definição dada na legislação contábil, compreende, por exemplo, participações societárias mantidas por sociedades de investimentos ou consideradas como disponíveis para venda.

aquisição ou, mais propriamente, o valor constante na declaração de bens da DIRPF. Assim, tal transferência em integralização de capital pode ser feita com neutralidade, ou seja, sem a realização de eventual ganho correspondente à diferença entre o valor atual do bem e seu custo original.

Referido dispositivo legal também cuidou de excluir a aplicação das regras de distribuição disfarçada de lucros (DDL) sobre essa operação (art. 23, § 1º, da Lei n. 9.249/1995). Entretanto, esse parece ser um esclarecimento despiendo, porque as regras de DDL somente se aplicam quando há favorecimento do sócio em detrimento da pessoa jurídica investida e nunca na via contrária<sup>44</sup>. Ou seja, se o sócio aliena bem da sua propriedade e o entrega à empresa por um valor menor que o de mercado, quem sairá perdendo nessa operação é o sócio e não a empresa investida, donde se percebe a inaplicabilidade automática das regras de DDL. Quando muito caberia falar de DDL nas hipóteses em que o valor de custo original na declaração for superior ao valor de mercado, pois apenas nesses casos haveria uma razão para a exclusão feita pelo § 1º do referido art. 23.

Se a pessoa física resolver adotar o valor de mercado para precificação do bem conferido ao capital de pessoa jurídica, haverá ganho de capital tributável para o investidor pessoa física. Não há nesse caso nenhuma hipótese de diferimento que tenha sido desenhada especificamente para permitir a neutralidade e a continuidade da base fiscal nesse ato de reorganização societária<sup>45</sup>.

#### 4.1.2 Investidor pessoa jurídica no lucro real

Para um investidor pessoa jurídica sujeita ao regime de lucro real, a legislação atual oferece a opção de transferir bens por seu valor justo para fins de integralização de capital em outra pessoa jurídica, sem que tal operação cause imediatamente um ganho tributável.

O tema está atualmente regulado no art. 17 da Lei n. 12.973/2014, o qual esclarece que não será computado na determinação do lucro real o ganho

44. As hipóteses de favorecimento das regras de DDL sempre operam de modo unilateral, no sentido da empresa para o sócio ou outras pessoas ligadas, que podem ser o administrador ou pessoas físicas que sejam parentes consanguíneos ou afins do sócio ou administrador. *Vide* arts. 528 e 529 do Regulamento do Imposto de Renda de 2019.

45. Pode-se cogitar, porém, da aplicação da isenção do reinvestimento em imóveis no prazo de 180 dias, se o investidor integralizar capital com imóvel e comprar outro imóvel no prazo de 180 dias. Tal isenção, prevista no art. 39 da Lei n. 11.196/2005, foi interpretada pela regulamentação aplicável (IN SRF n. 599/2005) como restrita a operações de venda liquidadas em caixa, de modo que não seria cabível sua aplicação para isentar a integralização de capital com imóveis, pois o ganho dessa operação não é "auferido" em caixa.

decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica na subscrição em bens de capital social.

É necessário, porém, que a empresa investidora implemente em sua escrituração contábil uma subconta vinculada à participação societária adquirida para controlar esse valor do ganho em razão do aumento do valor do ativo objeto de avaliação com base no valor, de modo a permitir sua alocação temporal de acordo com as regras de realização pertinentes.

Dessa forma, esse dispositivo legal preserva a continuidade da posição tributária do investidor e posterga a tributação para um momento em que se mostrem mais robustos os elementos de *certeza* e *liquidez* da realização da renda.

A realização do ganho se dará num momento futuro ou em vários momentos futuros, quando ocorrer alguma das seguintes hipóteses:

- i. tributação integral, quando o respectivo investimento for alienado;
- ii. tributação integral, quando houver liquidação da participação societária (em razão de dissolução da empresa investida, por exemplo);
- iii. tributação proporcional ao valor realizado, quando a pessoa investida realizar o bem recebido em integralização de capital social (a realização será retratada nos eventos de depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa);
- iv. tributação integral, quando a pessoa jurídica investida integralizar o capital de outra pessoa jurídica com o mesmo bem; ou
- v. tributação proporcional linear à razão de 1/60 por mês, quando o bem integralizado ao capital social não for sujeito a realização por depreciação, amortização ou exaustão e tampouco for alienado, baixado ou utilizado na integralização do capital social de outra pessoa jurídica nos cinco anos-calendário subsequentes.

É curioso que não seja permitida a continuidade da base fiscal em múltiplos níveis de integralização de capital social (critério descrito no item "iv" acima). Uma tal proibição deve ser justificável em vista da complexidade que um segundo nível de diferimento traria.

Outro ponto interessante se observa na hipótese de integralização de capital com bem não sujeito a depreciação, amortização ou exaustão, pois a tributação nesse caso tem seu termo inicial condicionado à observância de um prazo mínimo de cinco anos (caso não ocorra anteriormente algum evento de realização). Ou seja, essa referência aos cinco anos não está relacionada com o período de tributação em bases mensais à razão de 1/60, mas sim com período prévio mínimo

de diferimento. Essa é uma inovação com relação ao tratamento que havia na legislação anterior em matéria de reavaliação<sup>46</sup>.

Por outro lado, não existe previsão legal explícita que regule a situação de conferência de bens ao capital social por custo em situações de investidor pessoa jurídica. Caso uma pessoa jurídica queira transmitir bem de sua propriedade para integralização ao capital de outra pessoa jurídica com a preservação do custo de aquisição original, não deve haver tributação e pode-se promover esse ato de reorganização societária com continuidade da base fiscal. A razão para tanto decorre mais da ausência de proibição do que propriamente da verificação de uma autorização legal específica.

Conforme visto anteriormente nos comentários à integralização feita por pessoa física, não se verifica em tal hipótese uma infringência às regras de distribuição disfarçada de lucros. Isso porque tal legislação está preocupada com a realização de atos que prejudiquem a empresa investida em relação ao seu investidor e não o contrário. Basta analisar as hipóteses de DDL (art. 60 do Decreto-lei n. 1.598/1977) para se concluir que tal legislação focaliza hipóteses de favorecimento do sócio, administrador ou seus parentes em detrimento da pessoa jurídica investida.

#### 4.1.3 Investidor pessoa jurídica no lucro presumido

A legislação tributária admite que as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro presumido também efetuem transferência de ativos integrantes do seu patrimônio em integralização de capital de pessoa jurídica por valor de custo ou valor justo. Nesse caso, não haverá consequências tributárias em nenhuma de tais hipóteses, de modo que esse ato de reorganização societária pode perfeitamente ser implementado com neutralidade e continuidade da base fiscal.

Inicialmente, é importante ressaltar que nesse caso não tem aplicação plena o art. 17 da Lei n. 12.973/2014, pois tal dispositivo legal apenas regula as consequências de uma integralização a valor justo para fins da apuração do lucro real.

Em matéria de lucro presumido, a determinação dada pela Lei n. 12.973/2014 prezou por uma neutralidade plena dos efeitos advindos de avaliações a valor justo. Assim, com a alteração feita no art. 25 da Lei n. 9.430/1996, incluiu-se um preceito amplo de não tributação dos ganhos decorrentes da avaliação a valor

---

46. *Vide* críticas a esse respeito em SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Contribuição de bem imóvel para integralização de capital e o "valor justo": novas perspectivas trazidas pela Lei n. 12.973/2014. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 597-598.

justo. Segundo o § 3º do referido art. 25, os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados.

Curiosamente, a legislação tributária busca também interferir reversamente na contabilidade ao prever que os ganhos decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil (§ 4º do art. 25 da Lei n. 9.430/1996). Tal previsão legal tem eficácia prática duvidosa: primeiro, porque a legislação contábil, como se viu no item 3 do presente estudo, não exige AVJ nessa hipótese e demanda a eliminação de ganhos realizados intragrupo; e, segundo, porque o valor contábil de que trata esse dispositivo é aquele relativo ao reconhecimento do investimento na investidora, o qual não tem relevância fiscal e, portanto, raramente viria a ser questionado. Naturalmente, essa AVJ não aumenta o "valor contábil" enquanto base fiscal do investimento.

A legislação tributária previu ainda que os ganhos decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo serão considerados parte do valor contábil quando tiverem sido anteriormente computados na base de cálculo do lucro presumido (§ 5º do art. 25 da Lei n. 9.430/1996). Tal dispositivo parte de um pressuposto questionável e, aparentemente, instala um paradoxo: se os ganhos de AVJ não são tributáveis no lucro presumido, como poderia ter havido alguma tributação anterior? Afora a hipótese de tributação voluntária, pode-se pensar apenas em situações raras, como a de uma empresa que estivera no lucro real no passado e tenha determinado ativo reavaliado tributado, por exemplo, pelas diferenças constatadas na adoção inicial (conforme arts. 66 e 67 da Lei n. 12.973/2014).

## 4.2 Integralização de capital com bem "AVJotado"

A integralização de capital pode envolver bem que já tenha sido avaliado a valor justo no passado. Fala-se aqui especificamente da situação em que o bem conferido ao capital social de outra empresa tiver sido anteriormente objeto de uma AVJ *stand alone*<sup>47</sup>. Para facilitar a referência ao fenômeno, denomina-se

---

47. Essa foi a expressão utilizada por Gustavo Haddad e Luiz Alberto dos Santos para se referirem às situações em que a AVJ é feita de modo estático, sobre um bem detido no patrimônio, e sem que haja uma concomitante transmissão desse bem para outra empresa. Cf. HADDAD, Gustavo Lian; SANTOS, Luiz Alberto Paixão dos. Reflexos tributários dos efeitos contábeis decorrentes da avaliação a valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 128.

aqui como bem "AVJotado" aquele que já tenha sido avaliado anteriormente a valor justo.

Um exemplo bastante plausível é o de uma empresa que faça AVJ de suas propriedades mantidas para investimento<sup>48</sup> e, num momento posterior, decida transferir esses imóveis para outra empresa mediante conferência de bens em integralização de capital. A transferência se dará, ordinariamente, pelo "valor contábil", mas este já carrega consigo uma mais-valia decorrente de uma AVJ *stand alone* realizada anteriormente.

Esse tema não foi endereçado explicitamente na legislação e constitui uma das lacunas da Lei n. 12.973/2014. Para sermos mais específicos, não há previsão legal que promova os ideais de neutralidade na adoção dos IFRS e continuidade da situação patrimonial em matéria de reorganizações societárias que envolvem bem "AVJotado".

A neutralidade na adoção das normas do IFRS foi uma promessa legislativa incorporada na Lei n. 11.941/2009, cujo art. 15, § 1º, previu que a edição de lei futura que viria disciplinar os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis do IFRS prezaria pela neutralidade tributária. Tal neutralidade consiste na eliminação de efeitos fiscais advindos das novas regras do IFRS. Nesse sentido, não deveria haver impactos tributários em relação a quaisquer ganhos/perdas decorrentes de mera avaliação a valor justo.

Por seu turno, a promoção da continuidade da situação patrimonial se implementa mediante autorização do carregamento da mesma base fiscal. Esse tipo de previsão frequente a legislação de muitos países e serve para eliminar barreiras tributárias às reorganizações empresariais que promovam eficiência econômica<sup>49</sup>.

#### 4.2.1 Investidor pessoa jurídica no lucro real

Na integralização de capital com bens que já tenham sido avaliados a valor justo no passado (bens "AVJotados"), caberia aplicar literalmente as determinações legais constantes do art. 13 da Lei n. 12.973/2014, segundo o qual haverá realização tributável.

Com efeito, numa hipótese de AVJ realizada anteriormente cujo ganho tenha sido diferido na forma do referido art. 13, esse ganho latente estaria à espera da

48. "Propriedades para investimento" é conceito que compreende aqueles imóveis que sejam mantidos para auferir aluguel ou para fins de valorização do capital, ou para ambos.

49. *Vide* comentários específicos em POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012. p. 323-333.

ocorrência de algum dos eventos de depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa para disparar a sua tributação (segundo o § 1º do art. 13).

Dessa forma, seguindo-se uma leitura mais restrita de tal dispositivo legal, a transferência desse mesmo bem para fins de conferência ao capital social de outra pessoa jurídica seria uma hipótese de "alienação" e isso causaria a tributação da mais-valia imediatamente.

Todavia, essa conclusão não condiz com a intenção do legislador tributário de criar um sistema coerente de regras tributárias que garantam a preservação da posição tributária do contribuinte. A mesma justificativa que guiou a inserção do § 6º no art. 13 da Lei n. 12.973<sup>50</sup> deveria orientar a conclusão quanto ao tratamento tributário no caso de conferência de bens em integralização de capital. Esse ato em tudo se assemelha a uma "permuta" e, por tal razão, deveriam ser carregadas para a empresa investida, receptora do bem, as mesmas condições de diferimento associadas à AVJ *stand alone* realizada anteriormente.

A incoerência sistêmica dessa aparente lacuna legislativa pode ser enfatizada pelo fato de haver formas alternativas de reorganização empresarial que permitem atingir o mesmo resultado final, porém com maior segurança no tratamento tributário. Basta pensar que uma cisão seguida de incorporação *downstream* (ou simplesmente uma incorporação *downstream* etc.) envolvendo ativo avaliado a valor justo permite preservar a continuidade tributária<sup>51</sup>.

Por fim, um ponto adicional a ser considerado é questionar se caberia reversão da avaliação a valor justo realizada no passado. Muitas vezes, uma empresa que se depara com esse problema pode acabar se questionando se a AVJ realizada no passado poderia ser cancelada ou de qualquer forma revertida, pois a integralização de capital com bem "AVJotado" é um problema fiscal decorrente de uma avaliação implementada no âmbito da contabilidade (AVJ).

Em vista das considerações apresentadas no item 3 deste trabalho, nota-se que a legislação contábil não permite a implementação de uma avaliação a valor justo fora das hipóteses restritas previstas expressamente nos atos normativos contábeis correspondentes<sup>52</sup>. A AVJ não funciona da mesma maneira que a antiga reavaliação, de modo que AVJs realizadas voluntariamente pela empresa e fora das hipóteses previstas na legislação contábil configuram erro contábil. Desse modo, entende-se que tais AVJs podem ser revertidas contabilmente para

50. Esse dispositivo permite o carregamento da mais-valia em uma AVJ *stand alone* quando o bem correspondente for objeto de permuta. A sugestão para inserção desse dispositivo partiu das Emendas n. 71 e n. 354 propostas ao Projeto de Lei de Conversão n. 2/2014.

51. Valendo-se das regras de continuidade tributária previstas no art. 26 da Lei n. 12.973.

52. Vide as hipóteses descritas no item 3.2 do presente artigo.

fins da retificação de erro, na forma do CPC 23. Ao se eliminar a AVJ do bem a ser conferido ao capital social, elimina-se o problema tributário ora discutido.

Outra hipótese que se pode cogitar, cabível para empresas que vislumbrem tanto a adoção correta e frequente de AVJs em sua contabilidade quanto a possibilidade de implementação recorrente de reorganizações empresariais envolvendo tais bens, consiste na formulação de política contábil que já antevê a eventual problema tributário e preveja a possibilidade de reversão circunstancial de AVJs em situações de transmissão de bens em integralizações de capital<sup>53</sup>.

#### 4.2.2 *Investidor pessoa jurídica no lucro presumido*

Para o investidor pessoa jurídica no lucro presumido, a realização de AVJ não causa impactos tributários em vista da previsão genérica e abrangente da legislação tributária, que conferiu neutralidade plena em qualquer tema envolvendo ganhos associados a AVJ<sup>54</sup>.

Dessa forma, a integralização de capital com bem "AVJotado" pertencente ao patrimônio de empresa no lucro presumido não deverá disparar nenhuma hipótese de tributação, porque o próprio ganho de AVJ já terá sido eliminado totalmente da base tributável no momento da sua constituição<sup>55</sup>.

## 5 REFERÊNCIAS

BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. Comentários aos artigos 966 a 1.195. In: PELUSO, Cezar (Coord.). **Código Civil comentado**: doutrina e jurisprudência. 4. ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2010.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**: direito de empresa. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 2.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 8.

EIZIRIK, Nelson. **Lei das S/A Comentada**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. 1.

53. As políticas contábeis são um poderoso instrumento para a resolução de lacunas da legislação e podem ser desenhadas de modo customizado para cada empresa. *Vide* comentários aprofundados sobre esse tema em POLIZELLI, Victor Borges; ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. A interpretação de normas contábeis no padrão IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 209-214, jan./jun. 2019.

54. Art. 25, §§ 3º a 5º da Lei n. 9.430/1996, conforme alteração pela Lei n. 12.973/2014. O tema também está regulado no art. 217 da IN RFB n. 1.700/2017.

55. Valem também aqui todos os comentários feitos acima no item 4.1.3.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio 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.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

HADDAD, Gustavo Lian; SANTOS, Luiz Alberto Paixão dos. Reflexos tributários dos efeitos contábeis decorrentes da avaliação a valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões; LAMY FILHO, Alfredo. **Direito das companhias**: conceito, objeto social e classes. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

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

\_\_\_\_\_. Subscrição de capital social: questões contábeis e tributárias. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 190-191, jul./dez. 2020.

\_\_\_\_\_. Tratamentos contábil e tributário da avaliação a valor justo em operações de aquisição de investimento, conferência de bens para integralização de capital, redução de capital em bens e permuta. Conceito de realização: IFRS x Lei n. 12.973/2014. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). **Operações imobiliárias**: estruturação e tributação. São Paulo: Saraiva, 2016.

\_\_\_\_\_; ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. A interpretação de normas contábeis no padrão IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, jan./jun. 2019.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**: parte geral. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Contribuição de bem imóvel para integralização de capital e o "valor justo": novas perspectivas trazidas pela Lei n. 12.973/2014. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). **Operações imobiliárias**: estruturação e tributação. São Paulo: Saraiva, 2016.

# COMENTÁRIOS

PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS – CPC

---



## ARRENDAMENTO (E FIGURAS AFINS)

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

Edison Carlos Fernandes

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

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

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

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

## 1 INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

## 2 IFRS 16: TRANSPARÊNCIA JURÍDICA

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

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

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

#### *a) Identificação do contrato*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(1) Reconhecimento do aluguel ou do serviço prestado.

(2) Pagamento do aluguel ou do serviço prestado.

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

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

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

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

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

No fim do primeiro ano, teremos:

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

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

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

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

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

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

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

A tributação está sustentada por dois alicerces, a saber:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A entrada em vigor do IFRS 16 (CPC 06 [R2]) é – obviamente – posterior à publicação da Lei n. 12.973, de 2014. Por esse motivo, em princípio, essa norma juscontábil não teria efeito tributário, porque "a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que

lei tributária regule a matéria" (art. 58 da Lei n. 12.973, de 2014). Nesse sentido, foi publicada a Instrução Normativa (IN) RFB n. 1.889, de 6 de maio de 2019.

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

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

Da Pessoa Jurídica que Adota os Novos Critérios Contábeis

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9. No caso dos ativos de direito de uso:

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

a) depreciações (item 31 do CPC 06);

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 4 REFERÊNCIAS

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

\_\_\_\_\_. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)>. Acesso em: 29 out. 2021.

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

## PADRONIZAÇÃO PARA O ENVIO DE TEXTOS

Os textos inéditos, escritos em português ou espanhol, devem ser encaminhados em formato Word (.doc) para o e-mail [mmp@apet.org.br](mailto:mmp@apet.org.br), de acordo com os critérios de padronização estabelecidos abaixo.

Os artigos devem ter até 15 a 20 laudas, redigidos conforme os padrões da ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas)

Reserva-se à **Revista de Direito Contábil Fiscal** o direito de não publicar os textos recebidos. A seleção dos textos ficará a critério do Conselho Editorial.

### FORMATAÇÃO

- Folha: carta
- Editor de texto: Word para Windows
- Margens: esquerda, direita, inferior e superior de 2 cm
- Fonte: Times New Roman 12
- Parágrafo: Espaçamento anterior: 0 ponto; posterior: 12 pontos; entre linhas: espaço 1,5 cm; alinhamento à esquerda.

TEXTO: a primeira página do artigo deve conter:

- Título em letras maiúsculas e negrito (português ou espanhol);
- Resumo em português ou espanhol (a depender do idioma original), com cerca de 150 palavras, alinhamento à esquerda, contendo campo de estudo, objetivo, método, resultado e conclusão;

- Palavras-chave: mínimo de 5 (cinco) e máximo de 7 (sete) palavras-chave;
- Início do texto.

REFERÊNCIAS: devem ser citadas no corpo do texto, de acordo com as normas da ABNT. Referências bibliográficas completas deverão ser apresentadas em ordem alfabética no final do texto, de acordo com as normas da ABNT (NBR-6023).

NOTAS: devem ser reduzidas ao mínimo necessário e apresentadas no rodapé do texto, numeradas sequencialmente.

DIAGRAMAS, QUADROS E TABELAS: devem apresentar título e fonte e ser colocados ao final do texto, após as referências. Sua posição deve ser indicada no próprio texto, constando referência a eles no corpo do artigo. Deve-se evitar a repetição de informações contidas no texto.

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES: no mesmo arquivo, o autor deverá enviar:

- Página 1: Título do artigo seguido da identificação do(s) autor(es) – nome completo, instituição à qual está ligado, cargo, endereço para correspondência, telefone e e-mail.

Os artigos assinados são de responsabilidade exclusiva do(s) autor(es).

A remessa do texto pelo autor implica sobre este a cessão dos direitos autorais para a **Revista de Direito Contábil Fiscal** e a permissão de sua publicação em meio eletrônico. É permitido citar parte dos textos sem solicitação prévia, desde que identificada sua fonte.

