

A INTER-RELAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DO ATIVO

Edison Carlos Fernandes

Advogado. Doutor em Direito pela PUC-SP. Professor da FGV Direito SP e da EAESP. Bacharel em Ciências Contábeis.

Jorge Guilherme Moreira

Advogado e contabilista, com LL.M. em Direito Empresarial pelo CEU Law School. Graduando em Economia.

Artigo recebido em 11.01.2024 e aprovado em 19.01.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Breve estudo do ativo sob os aspectos contábil e tributário 3 Conclusão 4 Referências.

RESUMO: O ativo se apresenta como elemento de grande relevância para fins tributários, na medida em que influi sobre o resultado, razão pela qual merece um breve estudo, em que se mostra a evolução de sua definição sob o viés contábil e as normas fiscais correlatas às normas/mudanças contábeis.

PALAVRAS-CHAVE: Ativo. Contabilidade. Direito tributário.

THE INTERRELATIONSHIP BETWEEN ACCOUNTING AND TAX LAW BASED ON THE ASSET

CONTENTS: 1 Introduction 2 Brief study of assets from accounting and tax aspects 3 Conclusion 4 References.

ABSTRACT: The asset is very important for tax purposes, as it influences the result, which is why it deserves a brief study, which shows the evolution of its definition under the accounting system and related tax rules accounting standards/changes.

KEYWORDS: Asset. Accounting. Tax law.

1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos últimos anos, tem-se discutido incessantemente a (inter)relação entre contabilidade e tributação muito em razão dos elementos de resultado, isto é, receitas e despesas, que afetam direta e imediatamente a apuração de tributos, o que tem deixado em segundo plano as mudanças pelas quais os elementos patrimoniais têm passado.

Dentre os elementos patrimoniais, o ativo, por sua importância, merece um estudo minimamente aprofundado, com o intuito de refletir as mudanças pelas quais sua conceituação tem passado em razão principalmente das normas contábeis editadas nos últimos dezesseis anos.

Conseqüentemente, a mudança na conceituação do ativo provoca efeitos de ordem tributária, que, igualmente, vêm sendo enfrentados pela legislação.

2 BREVE ESTUDO DO ATIVO SOB OS ASPECTOS CONTÁBIL E TRIBUTÁRIO

Inicialmente, é necessário adotar um ponto de partida no campo contábil, qual seja, o Decreto-lei n. 2.627/1940 e a doutrina contábil contemporânea à norma, para, após, chegar-se às inter-relações com o campo tributário.

Dessa forma, pode ser apresentado o texto – já revogado – do Decreto-lei n. 2.627/1940 que tratava do ativo:

Art. 129. No fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á a balanço geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos.

Parágrafo único. Feito o inventário do ativo e passivo, a estimação do ativo obedecerá às seguintes regras:

a) os bens, destinados à exploração do objeto social, avaliar-se-ão pelo custo de aquisição. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação ao tempo ou de outros fatores, atender-se-á à desvalorização respectiva, devendo ser criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

b) os valores mobiliários, matéria-prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou Bolsa. Prevalerá o critério da estimação pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço do custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição ou fabricação, se avaliados os bens pelo preço

corrente, a diferença entre este e o preço do custo não será levada em conta para a distribuição de dividendos, nem para as percentagens referentes aos fundos de reserva;

c) não se computarão no ativo os créditos prescritos ou de difícil liquidação, salvo se houver, quanto aos últimos, reserva equivalente;

d) entre os valores do ativo poderão figurar as despesas de instalação da sociedade, desde que não excedam de 10% (dez por cento) do capital social e sejam amortizadas anualmente;

[...]

Art. 135. O balanço deverá exprimir, com clareza, a situação real da sociedade, e, atendidas as peculiaridades do gênero de indústria ou comércio explorado pela sociedade, nele se observarão as seguintes regras:

a) o ativo será dividido em ativo imobilizado, estável ou fixo, ativo disponível, ativo realizável em curto prazo e a longo prazo, contas de resultado pendente, contas de compensação;

[...]

Dos trechos transcritos, nota-se que não havia um viés de definição do que se entendia por ativo, mas, sim, suas organização e quantificação¹, na medida em que, tanto do texto da lei quanto dos comentários de Trajano Valverde, não são extraídas definições de ativo.

Todavia, a doutrina contábil da época – como não poderia deixar de ser – já apresentava uma definição de ativo e a ligava à seara jurídica:

Os bens atuais e os que têm a receber de terceiros representam os elementos POSITIVOS, e os que devem ser restituídos em espécie ou moeda equivalente são NEGATIVOS na equação patrimonial. Os primeiros constituem o ATIVO e os outros formam o PASSIVO.

Fabio Besta considera patrimônio das pessoas naturais ou jurídicas sob dois aspectos, a saber: do ponto de vista da Economia, ou seja, das condições de fato, e do ponto de vista JURÍDICO, ou seja, em face das relações de direito.

Sob o aspecto ECONÔMICO, o ATIVO é um conjunto de BENS que a pessoa de fato possui, sozinha ou em comum com terceiros. O PASSIVO representa os BENS que

1. A esse respeito: “Não tínhamos até a entrada em vigor do decreto-lei n. 2.627, de 1940, regras legais sobre o critério a seguir nas avaliações do ativo patrimonial. Era o que também acontecia na maioria das legislações. [...]” (VALVERDE, Trajano de Miranda. *Sociedades por ações*: comentários ao decreto-lei n. 2.627, de 26 de setembro de 1940. Rio de Janeiro: Forense, 1941. v. II, p. 76).

devem ser deduzidos para ser entregues aos terceiros que haviam cedido temporariamente bens equivalentes.

Sob o aspecto JURÍDICO, o ATIVO é a soma dos BENS sobre os quais a pessoa tem DIREITO DE POSSE OU DOMÍNIO.

O PASSIVO é a soma de BENS que a pessoa tem a OBRIGAÇÃO de dar ou restituir a terceiros.

Observa Fabio Besta que nem sempre o PATRIMÔNIO DE DIREITO CORRESPONDE AO PATRIMÔNIO DE FATO, porque nem sempre são realmente realizáveis os BENS que figuram no PATRIMÔNIO. O patrimônio também pode ser encarado estática e dinamicamente. Sob o primeiro aspecto, examina-se a sua natureza, os elementos de que se compõe, o valor que tem num dado instante; quanto à DINÂMICA, observam-se as mutações que o patrimônio sofre através do tempo em virtude das atividades administrativas².

Sob ambos os aspectos, Frederico Herrmann concentrava as atenções para o conjunto de bens ligados à entidade, mas, enquanto para fins econômicos prevalecia o raciocínio de que o conjunto estaria de fato com a entidade, prevalecia para fins jurídicos o título (jurídico) que guarnecia a relação entre a entidade e os (seus) bens.

Já Carlos de Carvalho definia: “[...] conjunto de direitos avaliados, também chamados valores, bens, capitais ativos, massa ativa, constitui o ativo da pessoa a quem o patrimônio pertence, e representa aquela parte do patrimônio sobre a qual se exercita o direito de propriedade ou de predomínio e da qual geralmente se tira uma renda”³.

Mais de trinta anos após a promulgação do Decreto-lei n. 2.627, foi editada a Lei n. 6.404/1976, que buscava “[...] regula[r] as demonstrações financeiras de modo bem mais pormenorizado do que o Decreto-lei n. 2.627, que foi a nossa primeira lei comercial a estabelecer algumas normas na matéria”⁴.

Novamente, o texto da lei apresentou grande enfoque na organização (art. 178) e na avaliação do ativo (art. 183), mas houve um acréscimo: o art. 179, ao

2. HERRMANN JUNIOR, Frederico. *Contabilidade superior: teoria econômica da contabilidade*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1954. p. 110-111.

3. CARVALHO, Carlos de. *Tratado elementar de contabilidade*. 22. ed. rev. e atual. por Fábio de Mello. São Paulo: Irradiação, s.d. p. 90. (Estante do contador, v. VII).

4. LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *A Lei das S.A.: pressupostos, elaboração, aplicação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p. 238.

apresentar a classificação das contas do ativo, definiu, em certa medida, o que se entenderia por ativo por meio da explicitação de cada conta que o integrasse:

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

I – no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II – no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III – em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

V – no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Observa-se que, dentre recursos, participações e afins, “direitos” apareciam em todas as contas, à exceção do (já extinto) ativo diferido, de modo a refletir a interação (já) existente entre contabilidade e direito, ou seja, entre o reporte do fato e a proteção jurídica conferida ao (estado de) fato.

No plano doutrinário, estatua-se que o ativo “[...] [c]ompreende os bens e direitos”⁵, o que foi mantido ao longo dos anos, para que a compreensão de ativo como (conjunto de) bens e direitos⁶ permanecesse.

5. IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*: aplicável também às demais sociedades. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 1981. p. 40.

6. IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*: aplicável também às demais sociedades. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 1995. p. 34.

Com a constatação de que, após anos de sua edição, tornava-se necessário modernizar e harmonizar a lei societária aos padrões internacionalmente aplicados à seara contábil, foi elaborado um Anteprojeto de Lei pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que culminou no Projeto de Lei n. 3.741/2000. No decorrer do seu trâmite legislativo, a Emenda n. 12/2003⁷, formulada pela Deputada Yeda Crusius, apresentou a versão praticamente final a ser conferida ao art. 179, sob a seguinte justificativa:

A classificação das contas no ativo imobilizado sofre modificações substanciais, pois passa a limitar os direitos aos que tenham por objeto somente bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com esta finalidade, passando a incluir, entretanto, a concessão ou exploração de serviços públicos, quando houver transferência dos benefícios, riscos e controles desses bens.

Quanto ao ativo diferido, passa-se a incluir as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão efetivamente para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional.

Os intangíveis são os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Votada a emenda ao Projeto, esta foi parcialmente acolhida, o que resultou na promulgação da Lei n. 11.638/2007, que alterou os incisos IV e V da redação original do art. 179 e incluiu o inciso VI:

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;

V – no diferido: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional;

7. Informações disponíveis em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=20141>. Acesso em: 6 ago. 2023.

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Do exposto, tem-se que a nova redação conferida ao art. 179 primou pela divisão entre imobilizado e intangível a partir da tangibilidade do ativo, isto é, se corpóreo, integra o imobilizado, mas, se incorpóreo, integra o intangível. Todavia, o maior reflexo da harmonização em relação aos padrões internacionais contábeis se deu pela explicitação de que atos, fatos ou situações que implicassem a assunção de benefícios, riscos e controle pela empresa, voltados à manutenção de suas atividades, também seriam contabilizados.

Meses após a edição da Lei n. 11.638, foi editada a primeira versão do Pronunciamento Técnico CPC 00, no qual o ativo foi definido como “[...] um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade”⁸.

Essa primeira definição conferida por uma norma se distanciou do padrão até então vigente de aproximar o elemento contábil (ativo) do elemento jurídico (direito). Não à toa, de bens e direitos, passou-se a recurso, em clara demonstração de influência do novo viés conferido pelo padrão IRFS (*International Financial Reporting Standards*).

No mais, o recurso deveria (i) ser controlado pela entidade, o que não significaria falar em direito de propriedade ou até mesmo em controle tipicamente jurídico (§ 57), e (ii) decorrer de evento passado, na medida em que uma causa ocorrida no passado – momento anterior ao reconhecimento contábil do ativo – daria origem ao ativo (§ 58), sendo que haveria uma associação, que poderia ser dispensável, entre incorrer em gasto e gerar um ativo (§ 59), (iii) além de (o recurso) ser hábil a gerar futuros benefícios à entidade, isto é, caixa e equivalentes de caixa (§ 53).

Em 2009, foi editada a Lei n. 11.941/2009, que suprimiu o ativo diferido, de sorte que, a partir de então, o ativo passou a ser composto apenas por circulante, realizável a longo prazo, investimento, imobilizado e intangível, nos quais há expressa menção a “direitos” em todas as contas.

8. § 49, (a).

Já em 2011, foi editada a Primeira Revisão (R1) do CPC 00, em que se manteve o racional estabelecido pela versão original do CPC 00⁹. A respeito da definição de ativo sedimentada desde a versão original do CPC 00, a doutrina contábil mais abalizada comentava o seguinte:

A definição de *ativo*, para fins de demonstrações contábeis, é aparentemente simples: privilegia-se o denominado “agente”, e não o ativo no sentido econômico propriamente dito. Por exemplo, o verdadeiro ativo econômico, no caso de uma máquina, é sua capacidade de produzir benefícios econômicos no futuro pela sua utilização, para quem a tenha como imobilizado, ou capacidade de produzir caixa pela sua venda, se estoque. Ou seja, o genuíno ativo econômico é o benefício econômico esperado do “agente” representado pela máquina. Mas a contabilidade reconhece como ativo a máquina, o agente. Por isso a definição utilizando a palavra “recurso”. Ou seja, o que se reconhece na contabilidade é o recurso, ou o agente, que se espera vá produzir benefícios econômicos (que são o genuíno ativo em termos econômicos) para a entidade no futuro.

Se não houver a evidência de que determinado item vá produzir efetivo benefício econômico no futuro (na prática: vá ajudar a gerar caixa ou a reduzir a saída de caixa), não poderá figurar como ativo.

E é necessário que esse recurso seja “controlado” pela entidade, não sendo obrigatório sempre que seja da propriedade jurídica da entidade. Normalmente a propriedade implica o controle, mas nem sempre. No passado a propriedade jurídica era característica essencial para o reconhecimento contábil de um ativo, mas não mais há muito tempo. Até a Lei das S.A. brasileira foi modificada para aceitar essa evolução. [...]

[...]

E a norma também indica que é necessário, para reconhecimento do ativo contábil, que tenha havido um evento passado que tenha transferido esse controle à entidade¹⁰.

Como se disse anteriormente, o recurso passou a ser o ponto central da definição, sem que houvesse uma associação – necessária – entre recurso (elemento contábil ou econômico) e direito (elemento jurídico). Passou a existir, em verdade, uma corrente para conduzir à diferenciação das searas.

9. § 4.4, (a).

10. GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* *Manual de contabilidade societária*: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e o CPC. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2018. p. 36.

No entanto, a Segunda Revisão (R2) do CPC oo promoveu, de certa forma, uma mudança de rumo no que se refere à inter-relação entre contabilidade e direito, na medida em que, embora tenha sido mantida a ideia de que o ativo é um recurso controlado pela entidade e resultante de evento(s) passado(s), foi dado enfoque ao fato de o recurso ser econômico e presente, consubstanciando-se em um direito com potencial de produção de benefícios econômicos¹¹.

Dessa forma, pôs-se que recurso econômico é direito. E, é a tutela jurídica conferida à situação (ato ou fato econômico) que a qualifica como recurso (econômico) e, portanto, ativo. Mas, vale dizer, há que se ter um caráter econômico, isto é, potencial de produzir benefício econômico.

Por outro lado, a última versão do *Manual de contabilidade societária* apresenta a segunda revisão como um ajuste em relação às versões anteriores:

[...] Assim, não se pode dizer que a atual Estrutura Conceitual trouxe uma nova definição para ativo, mas, sim, fez apenas uma revisão no conceito anterior. Há cinco décadas, tese de doutoramento da USP mencionava que o passível de registro é o “agente” produtor de benefícios econômicos. Os ativos genuínos seriam as utilidades a serem produzidas, mas a contabilidade representa os agentes capazes de produzi-los. O conceito atual está bem parecido com essa conceituação¹².

Seja o novo texto encarado como uma mudança de rumo, seja ele encarado como um ajuste, fato é que a seara jurídica passa a exercer expressamente maior influência sobre a seara contábil. Nesse sentido, vale conferir o destaque conferido pela norma ao controle, conceituando-o como o elo entre o recurso e a entidade (§ 4.19).

E, ao detalhar o controle, o CPC oo (R2) assim o faz:

4.20 A entidade controla um recurso econômico se ela tem a capacidade presente de direcionar o uso do recurso econômico e obter os benefícios econômicos que podem fluir dele. Controle inclui a capacidade presente de impedir outras partes de direcionar o uso do recurso econômico e de obter os benefícios econômicos que podem fluir dele. Ocorre que, se uma parte controla um recurso econômico, nenhuma outra parte controla esse recurso.

11. §§ 4.4 e 4.5.

12. SANTOS, Arioaldo dos *et al.* *Manual de contabilidade societária*: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e o CPC. 4. ed. Barueri: Atlas, 2022. p. 17.

Tanto o direcionamento atribuído pela entidade quanto a aptidão para impedir que outras entidades direcionem o recurso decorrem da tutela jurídica conferida à situação, porquanto o direito “[n]ada mais representa senão um instrumento de intervenção do estado no meio social, [...]”¹³, e, em se tratando de uma economia moderna de mercado, o direito “[...] permite a instalação de um horizonte de previsibilidade e calculabilidade [...]”¹⁴, valores sem os quais “[...] o mercado não poderia existir”¹⁵.

Mas, de volta à contabilidade em si, pode-se, inclusive, aventar que se está retornando às origens, uma vez que as inovações impostas ao texto aproximam direito e contabilidade como já se fazia na obra de Carlos de Carvalho, ao definir ativo como conjunto de direitos.

No que se refere à tributação, é fato que as mudanças implementadas em contas patrimoniais trazem implicações à apuração de tributos sobre o lucro por via direta ou indireta. Em se tratando de ativo, duas são as opções, resumida e respectivamente: (i) o reconhecimento do ativo decorre do reconhecimento de uma receita; (ii) a realização do ativo conduzirá ao reconhecimento de uma despesa.

Em qualquer dos cenários, faz-se presente o princípio básico das partidas dobradas, na medida em que o lançamento a débito representa a aplicação do recurso e o lançamento a crédito representa a origem do recurso¹⁶. Nesses dois casos, o ativo tanto pode ser (i) a destinação quanto (ii) a origem, razão pela qual o ativo sempre se mostra relevante para as questões tributárias.

Não à toa, foi editada a Lei n. 11.941/2009, com o intuito de neutralizar, para fins fiscais, os efeitos das modificações implementadas pela Lei n. 11.638, e assim o fez o art. 16, *caput*:

13. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 32.

14. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes* (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 10. ed. refundida do *Ensaio e discurso sobre interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 15.

15. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes* (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 10. ed. refundida do *Ensaio e discurso sobre interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 15.

16. ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Contabilidade introdutória em IFRS e CPC*. 2. ed. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018. p. 18.

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei n. 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 n. 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.

Como se nota, apesar de não restar expresso, o ativo se mostra de grande impacto, porque novos critérios de reconhecimento de receita podem conduzir ao reconhecimento de ativos, enquanto novos critérios de reconhecimento de despesa podem se originar da realização de ativos para os quais foi aplicada uma nova métrica de reconhecimento.

Em sentido semelhante ao que se expõe, vale apresentar as lições iniciais apresentadas sobre as mudanças implementadas pela Lei n. 11.638:

Em outras palavras: o arrendamento mercantil, seja de que modalidade for (operacional ou financeiro), pode ser equiparado a um contrato de aluguel com opção de compra ao seu final. Como é contrato de aluguel, o valor integralmente desembolsado no curso do exercício financeiro (mês a mês) é registrado como despesa, adotando-se o regime contábil de competência. Alterar esse conceito, como parece fazer a Lei n. 11.638, de 2007, para determinar o registro do bem objeto do arrendamento mercantil como ativo imobilizado, corresponde a reconhecê-lo, contabilmente, de maneira integral em conta de ativo (sem reflexo imediato no resultado do exercício) e sujeitá-lo à depreciação.

De qualquer maneira, a depreciação é a forma como o ativo imobilizado acaba por impactar o resultado, isto é, a depreciação representa o reconhecimento, como despesa, do desembolso efetuado pela empresa para o pagamento do bem (imobilizado). Essa depreciação toma por base uma taxa percentual, calculada com base no tempo de vida útil estimado de cada bem de maneira específica. Portanto, os tributos sobre o lucro – IRPJ e CSLL – seriam majorados com essa nova sistemática de contabilização, haja vista que a despesa de aluguel (arrendamento mercantil) passaria a ser substituída pela despesa de depreciação, sendo que, normalmente, esta é menor do que aquela¹⁷.

17. FERNANDES, Edison Carlos. *Impacto da Lei n. 11.638/07 sobre os tributos e a contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 29.

Anos após a edição da primeira lei de neutralização de efeitos dos IFRS sobre o cenário tributário, foi editada, fruto da conversão da Medida Provisória n. 627/2013, a Lei n. 12.973/2014, em que a lógica de neutralização dos efeitos foi mantida em seu art. 58:

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.

Parágrafo único. Para fins do disposto no *caput*, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

É dizer, independentemente das disposições contidas em pronunciamentos, enunciados ou orientações expedidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) após a edição da Lei n. 12.973, é certo que não haverá uma implicação tributária imediata em razão do comando legal em referência, o que só corrobora a interligação entre as áreas em destaque.

Mormente no que se refere ao ativo, sua nova conceituação não produzirá efeitos imediatos, ao não representar o necessário reconhecimento de uma receita, e mediatos, ao não representar o necessário reconhecimento de uma despesa a partir da realização de um (novo) elemento (reconhecido anteriormente), à apuração de tributos federais.

Contudo, deve-se alertar para o fato de que a atribuição conferida pelo parágrafo único do art. 58 à Receita Federal não pode passar livre de críticas, pois, como esta vem “[...] decidindo se houve ou não alteração dos critérios contábeis, resta saber como se deve proceder quando o ato normativo da Receita Federal erroneamente entender que houve alteração de critério contábil. Trata-se da máxima ‘Quis custodiet ipsos custodes?’, isto é, ‘Quem vigia os vigilantes?’”¹⁸.

18. PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 34, jan./jun. 2019.

3 CONCLUSÃO

A definição do ativo, para a contabilidade, parece, embora depurada ao longo das décadas, retornar ao racional inicial, uma vez que o conjunto de direitos passou à ideia de recursos, que, atualmente, volta a estar expressamente atrelada a direitos, o que, apesar de soar um contrassenso, muito diz a respeito da (inter)relação entre contabilidade e direito tributário.

Essa (inter)relação entre as áreas é sobressaltada pela existência de normas tributárias voltadas a impedir que mudanças normativas contábeis produzam efeitos imediatos sobre a seara tributária.

4 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Contabilidade introdutória em IFRS e CPC*. 2. ed. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

BRASIL. Decreto-lei n. 2.627, de 26 de setembro de 1940. *Diário Oficial da União*. Rio de Janeiro, RJ, 1 out. 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2627.htm. Acesso em: 6 ago. 2023.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 6 ago. 2023.

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro 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. Acesso em: 6 ago. 2023.

BRASIL. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 6 ago. 2023.

CARVALHO, Carlos de. *Tratado elementar de contabilidade*. 22. ed. rev. e atual. por Fábio de Mello. São Paulo: Irradiação, s.d. (Estante do contador, v. VII).

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 00*. Brasília, DF. Disponível em: https://s3.sa-east-1.amazonaws.com/static.cpc.aatb.com.br/Documentos/455_CPC00%20Pronunciamento.pdf. Acesso em: 6 ago. 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1)*. Brasília, DF. Disponível em: https://s3.sa-east-1.amazonaws.com/static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPCoo_R1.pdf. Acesso em: 6 ago. 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2)*. Brasília, DF. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPCoo\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPCoo(R2).pdf). Acesso em: 6 ago. 2023.

FERNANDES, Edison Carlos. *Impacto da Lei n. 11.638/07 sobre os tributos e a contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2009.

GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e o CPC*. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2018.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes* (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 10. ed. refundida do *Ensaio e discurso sobre interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2021.

HERRMANN JUNIOR, Frederico. *Contabilidade superior: teoria econômica da contabilidade*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1954.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 1981.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 1995.

LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *A Lei das S.A.: pressupostos, elaboração, aplicação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.

PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 15-41, jan./jun. 2019.

SANTOS, Ariovaldo dos *et al.* *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e o CPC*. 4. ed. Barueri: Atlas, 2022.

VALVERDE, Trajano de Miranda. *Sociedades por ações: comentários ao decreto-lei n. 2.627, de 26 de setembro de 1940*. Rio de Janeiro: Forense, 1941. v. II.