



III CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

IBDT/AJUFE/FDUSP-DEF



# Práticas Contábeis e Neutralidade Tributária

Essência econômica ou Forma Jurídica  
Subjetivismo responsável x Objetividade jurídica

*Marcos Shigueo Takata*

## Princípio ou regime de competência (tradução jurídica):

Receita se *realiza* à medida em que o *direito adquirido sobre o preço ou crédito* for se *estabelecendo sobre os valores desse preço ou crédito*.



Inconfundível com:

O direito adquirido em si  
sobre o preço;

A pretensão

**Art. 24-A.** A contrapartida do ajuste positivo, na participação societária, mensurada pelo patrimônio líquido, decorrente da avaliação pelo valor justo de ativo ou passivo da investida, deverá ser compensada pela baixa do respectivo saldo da mais-valia de que trata o inciso II do *caput* do art. 20.

§ 1º. O **ganho** relativo à contrapartida de que trata o *caput*, no caso de **bens diferentes dos que serviram de fundamento à mais-valia de que trata o inciso II do caput do art. 20**, ou relativo à **contrapartida superior ao saldo da mais-valia**, deverá ser computado na determinação do lucro real, **salvo se o ganho for evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária**, com discriminação do bem, do direito ou da obrigação da investida objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada, liquidada ou baixada em cada período.

§ 2º. O **valor registrado na subconta de que trata o § 1º** será **baixado** à medida que o **ativo da investida for realizado**, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou **quando o passivo da investida for liquidado ou baixado**, e o **ganho respectivo não será computado** na determinação do lucro real nos períodos de apuração em que a **investida computar o ganho na determinação do lucro real**.

§ 3º. O **ganho** relativo ao **saldo da subconta de que trata o § 1º** **deverá ser computado** na determinação do lucro real do período de apuração em que o contribuinte **alienar ou liquidar o investimento**.”

**(“Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:**

**I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e**

**II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do *caput*; e**

**III - ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do *caput*.**

**§ 1º Os valores de que tratam os incisos I a III do *caput* serão registrados em subcontas distintas.**

**§ 5º A aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo valor do patrimônio líquido exige o reconhecimento e a mensuração:**

**I - primeiramente, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e**

**II - posteriormente, do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) ou do ganho proveniente de compra vantajosa.**

**§ 6º O ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 5º, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, será computado na determinação do lucro real no período de apuração da alienação ou baixa do investimento.”)**

“**Art. 24-B.** A contrapartida do ajuste negativo na participação societária, mensurada pelo patrimônio líquido, decorrente da avaliação pelo valor justo de ativo ou passivo da investida, deverá ser compensada pela baixa do respectivo saldo da menos-valia de que trata o inciso II do **caput** do art. 20.

§ 1º. A **perda** relativa à **contrapartida** de que trata o **caput**, no caso de **bens diferentes dos que serviram de fundamento à menos-valia**, ou relativa à **contrapartida superior ao saldo da menos-valia** não será **computada** na determinação do lucro real e será **evidenciada contabilmente em subconta vinculada à participação societária**, com **discriminação** do bem, do direito ou da obrigação da investida objeto de avaliação com base no valor justo, em **condições de permitir a determinação da parcela realizada, liquidada ou baixada em cada período.**

§ 2º. O valor registrado na **subconta de que trata o § 1º** será **baixado** à medida que o **ativo da investida for realizado**, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o **passivo da investida for liquidado ou baixado**, e a **perda respectiva não será computada** na determinação do lucro real nos períodos de apuração em que a **investida computar a perda na determinação do lucro real.**

§ 3º A **perda** relativa ao **saldo da subconta de que trata o § 1º** poderá ser **computada** na determinação do lucro real do período de apuração em que o contribuinte **alienar ou liquidar o investimento.**”

“Art. 25. A contrapartida da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do **caput** do art. 20 **não será computada** na determinação do lucro real, **ressalvado o disposto no art. 33.**”

“Art. 33. O valor contábil, para efeito de determinar o **ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento** avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - **de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20, ainda que tenham sido realizados na escrituração comercial do contribuinte,** conforme previsto no art. 25 deste Decreto-Lei;

§ 1º (revogado pela MP 627/13);

§ 2º Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da investida.”

## Seção I

### Ajuste a Valor Presente

Art. 4º Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação.

Art. 5º Os valores decorrentes do **ajuste a valor presente**, de que trata o **inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**, relativos a cada operação, **somente serão considerados** na determinação do lucro real no período de apuração em que:

I - o **bem for revendido**, no caso de **aquisição a prazo de bem para revenda**;

II - o **bem for utilizado como insumo na produção** de bens ou serviços, no caso de **aquisição a prazo de bem a ser utilizado como insumo na produção** de bens ou serviços;

III - o **ativo for realizado**, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, no caso de **aquisição a prazo de ativo não classificável nos incisos I e II do caput**;

IV - a **despesa for incorrida**, no caso de **aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como despesa**; e

V - o **custo for incorrido**, no caso de **aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como custo de produção de bens ou serviços**.

§ 1º. Nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III do *caput*, os valores decorrentes do ajuste a valor presente deverão ser evidenciados contabilmente em subconta vinculada ao ativo.



§ 2º. Os valores decorrentes de ajuste a valor presente de que trata o *caput* não poderão ser considerados na determinação do lucro real:

I - na hipótese prevista no inciso III do *caput*, caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa **não seja dedutível**;

II - na hipótese prevista no inciso IV do *caput*, caso a despesa **não seja dedutível**; e

III - nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III do *caput*, caso os valores decorrentes do ajuste a valor presente **não tenham sido evidenciados conforme disposto no § 1º**.

**Art. 9º** A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**Art. 9º** (Dedução ou exclusão de Juros sobre o Capital Próprio)

.....  
§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido:

- I - capital social;
- II - reservas de capital;
- III - reservas de lucros;
- IV - ações em tesouraria; e
- V - prejuízos acumulados.

.....  
**§ 12. Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do § 8º deste artigo, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial.**” (NR)

Art. 34. As **aquisições de serviços**, na forma do art. 33 (pagamento baseado em ações) e **liquidadas com instrumentos patrimoniais**, terão **efeitos no cálculo dos juros sobre o capital próprio** de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, **somente depois da transferência definitiva da propriedade dos referidos instrumentos patrimoniais.**

**Art. 9º** A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações:

**“Art. 10.** “Isenção de lucros e dividendos (de lucros de “safras” de 1996 em diante) distribuídos.”

§ 1º No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

§ 2º A não incidência prevista no *caput* inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial.

§ 3º **Não são dedutíveis** na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial.” (NR)

Art. 12. As **variações monetárias em razão da taxa de câmbio** referentes aos saldos de valores a apropriar **decorrentes de ajuste a valor presente não serão computadas** na determinação do lucro real.

## Avaliação a Valor Justo

**Art. 13.** O **ganho** decorrente de **avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado** na determinação do lucro real **desde que** o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º. O **ganho** evidenciado por meio da subconta de que trata o *caput* **será computado** na determinação do lucro real **à medida que o ativo for realizado**, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou **quando o passivo for liquidado ou baixado**.

§ 2º. O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja **indedutível**.

§ 5º. O disposto neste artigo **não se aplica** aos ganhos no **reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo** decorrentes de **doações recebidas de terceiros**.

§ 6º. No caso de operações de **permuta** que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o *caput*, o **ganho** decorrente da **avaliação com base no valor justo** poderá ser **computado** na determinação do lucro real na **medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta**, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 4º.

## Perda

Art. 14. A **perda** decorrente de **avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo** somente **poderá ser computada** na determinação do lucro real **à medida que o ativo for realizado**, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o **passivo for liquidado ou baixado**, e **desde que** a respectiva redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja **evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo**.

§ 1º. A perda a que se refere este artigo não será computada na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja **indedutível**.

§ 2º. Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no *caput*, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.

## Ganho de Capital Subscrição de Ações

**Art. 17.** O ganho 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, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computado na determinação do lucro real, desde que o aumento no valor do bem do ativo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária ou aos valores mobiliários, com discriminação do bem objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada em cada período.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o *caput* será computado na determinação do lucro real:

I - na alienação ou na liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período-base em que a pessoa jurídica que houver recebido o bem realizar seu valor, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou com ele integralizar capital de outra pessoa jurídica; ou



III - na hipótese de bem não sujeito a realização por depreciação, amortização ou exaustão que **não tenha sido alienado, baixado ou utilizado na integralização do capital de outra pessoa jurídica, nos 5 (cinco) anos-calendário subsequentes à subscrição em bens de capital social**, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, à **razão de 1/60** (um sessenta avos), **no mínimo**, para **cada mês do período de apuração**.

§ 4º Na hipótese de a **subscrição de capital social de que trata o caput ser feita por meio da entrega de participação societária**, será **considerada realização**, nos **termos do inciso III do § 1º**, a **absorção do patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão**, pela pessoa jurídica que teve o capital social subscrito por meio do recebimento da participação societária.

§ 5º O disposto no § 4º **aplica-se inclusive quando a investida absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o patrimônio da pessoa jurídica** que teve o capital social subscrito por meio do recebimento da participação societária.

Art. 18. (**PERDA DECORRENTE DE AVALIAÇÃO COM BASE NO VALOR JUSTO DE BEM NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES, OU VALOR MOBILIÁRIO EMITIDO PELA CIA.: PARALELISMO AO TRATAMENTO DO GANHO**)

Art. 20. Nos casos de **incorporação, fusão ou cisão**, o **saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária**, referente à **mais-valia de que trata o inciso II do *caput* do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977** (valor justo dos ativos líquidos da investida adquirida *plus* a seu PL) decorrente da **aquisição de participação societária entre partes não dependentes, poderá ser considerado** como **integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa**, para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

§ 1º. Se o **bem ou direito que deu causa** ao valor de que trata o *caput* **não houver sido transferido**, na hipótese de **cisão**, para o **patrimônio da sucessora, esta (Sic.?) poderá**, para efeitos de apuração do lucro real, **deduzir** a referida importância em **quotas fixas mensais e no prazo mínimo de 5 (cinco) anos contados da data do evento**.

**Art. 21. Idem para menos-valia, na incorporação, fusão ou cisão da investida** (valor justo dos ativos líquidos da investida, em relação a seu PL:

- agregar ao custo do bem que lhe dá causa, ou
- diferimento da tributação em 5 anos).

## Ganho por Compra Vantajosa

**Art. 23. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ganho proveniente de compra vantajosa, conforme definido no § 6º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deverá computar o referido ganho na determinação do lucro real dos períodos de apuração subsequentes à data do evento, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.**

Art. 24. O disposto nos arts. 20, 21, 22 e 23 aplica-se inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

## Subseção V

### Avaliação com Base no Valor Justo na Sucedida Transferido para a Sucessora

Art. 26. Nos casos de **incorporação, fusão ou cisão**, os **ganhos** decorrentes de **avaliação com base no valor justo na sucedida não poderão ser considerados na sucessora** como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

Parágrafo único. Os ganhos e perdas evidenciados nas subcontas de que tratam os arts. 13 e 14 **transferidos** em decorrência de incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o **mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.**

## Seção VIII

### Ganho por Compra Vantajosa

**Art. 27.** O ganho decorrente do excesso do valor líquido dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados pelos respectivos valores justos, em relação à contraprestação transferida, será computado na determinação do lucro real no período de apuração relativo à **data do evento e posteriores, à razão de 1/60** (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Parágrafo único. Quando o ganho proveniente de compra vantajosa se referir ao valor de que trata o inciso II do § 5º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deverá ser observado, conforme o caso, o disposto no § 6º do art. 20 do mesmo Decreto-Lei ou o disposto no art. 22 (sic. 23) desta Lei.

## Teste de Recuperabilidade

**Art. 32.** O contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real **somente os valores contabilizados como redução ao valor recuperável** de ativos que não tenham sido objeto de reversão, quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente.

Parágrafo único. No caso de **alienação ou baixa** de um ativo **que compõe uma unidade geradora de caixa**, o valor a ser reconhecido na apuração do lucro real deve ser **proporcional à relação** entre o **valor contábil desse ativo e o total da unidade geradora de caixa** à data em que foi realizado o teste de recuperabilidade.



## Seção XIV

### Pagamento Baseado em Ações

**Art. 33.** O valor da **remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares**, efetuada por meio de acordo com **pagamento baseado em ações**, deve ser **adicionado ao lucro líquido** para fins de apuração do lucro real no período de apuração em que o custo ou a despesa forem apropriados.

**§ 1º.** A remuneração de que trata o *caput* será dedutível somente depois do pagamento, quando **liquidados em caixa ou outro ativo**, ou depois da transferência da propriedade definitiva das ações ou opções, quando liquidados com instrumentos patrimoniais.

**§ 2º** Para efeito do disposto no § 1º, o valor a ser **excluído** será:

I - o **efetivamente pago**, quando a **liquidação baseada em ação for efetuada em caixa ou outro ativo financeiro**; ou

II - o **reconhecido no patrimônio líquido** nos termos da legislação comercial, quando a **liquidação for efetuada em instrumentos patrimoniais**.

## Depreciação - Exclusão no e-Lalur

**Art. 40.** O art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 57. ....

**§ 1º.** A quota de depreciação dedutível na apuração do imposto será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do ativo.

.....  
**§ 15.** Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela **calculada com base no § 3º** (taxa divulgada pelo Fisco) a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, observando-se o disposto no § 6º.

**§ 16.** Para fins do disposto no § 15, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o limite previsto no § 6º, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.” (NR)

**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.