

O Inderrogável Princípio da Realização da Renda e a Mudança de Regime Tributário

The Irrevocable Principle of Income Realization and the Change in Tax Regime

Ricardo Mariz de Oliveira

Bacharel em Direito e Ciências Sociais pela Faculdade de Direito da USP. Especialista em Direito Civil pela mesma Faculdade. Presidente do IBDT até abril de 2025 e Conselheiro Vitalício. Advogado. *E-mail:* rmo@marizadvogados.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.14.2025.2932>

Resumo

No Brasil, ao contrário de outros países, não pode ser exigido imposto de renda sem haver a realização da renda. No caso de ajuste a valor justo, seu reconhecimento contábil não acarreta a incidência do imposto, sendo ele computado na base de cálculo quando houver a realização do bem. Este artigo aborda o que ocorre quando haja mudança do regime de lucro real para o de lucro presumido ou arbitrado.

Palavras-chave: realização, disponibilidade, capacidade contributiva, contrário senso, lacuna da lei.

Abstract

In Brazil, unlike other countries, income tax cannot be levied without realizing the income. In the case of a fair value adjustment, its accounting recognition does not result in the levy of tax, but it is calculated in the tax base when the asset is realized. This article addresses what happens when there is a change from the actual profit regime to the presumed or arbitrated profit regime.

Keywords: realization, availability, ability to pay tax, contrary sense, gap in the law.

1. Por que voltar ao tema

O princípio da realização da renda é algo que a doutrina proclama há décadas, com tanta intensidade e com tamanha uniformidade quanto à sua existência que a rigor não precisaria mais ser objeto de qualquer nova defesa ou explicação. Provavelmente, nenhum outro país tenha um impedimento tão marcante para a incidência do imposto de renda, embora outros também requeiram a realização da renda, porém sem disporem de uma normatização tão rigorosa quanto a nossa.

Todavia, na aplicação prática da legislação tributária, mesmo entre nós, por vezes o princípio é simplesmente ignorado, ou é solenemente colocado de lado.

Em geral, quando isso acontece, dá-se alguma explicação ou justificação para o princípio não ser respeitado, mesmo que a ele não seja feita alguma referência explícita.

Uma dessas situações está na mudança do regime de lucro real para o de lucro presumido ou de lucro arbitrado, quando haja ajuste a valor justo (AVJ) contabilizado em subconta específica ainda não computada na determinação do lucro real.

Segundo a Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 13, § 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”.

O ganho referido nesse dispositivo legal é o derivado de AVJ de bens do ativo ou de obrigações do passivo, mas, para simplificação da exposição, vou me concentrar especialmente no AVJ positivo de um bem, sendo certo que o mesmo se aplica a outras situações de ajustes, inclusive quando resultem negativos (a Lei n. 12.973 trata de outras hipóteses nos arts. 14 e seguintes).

Tendo em vista que há uma norma de caráter geral segundo a qual, nas situações em que haja valores que estejam diferidos na apuração do lucro real e o regime mude para o de lucro presumido ou arbitrado, devem eles ser acrescidos à base de cálculo do imposto, por vezes se entende que o AVJ pendente deva ser tributado nesse momento.

A norma em questão é o art. 54 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cuja redação original era a seguinte: “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, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR”. A Lei n. 12.973 alterou a redação desse dispositivo legal apenas na sua parte final, para substituir a referência ao controle dos valores diferidos através da LALUR, passando a dizer que a adição dos valores diferidos, nas referidas situações, deve se dar “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 26.12.1977”.

Como o livro aludido nessa disposição do Decreto-lei n. 1.598 é o mesmo LALUR (atualmente eLALUR), a rigor não teria havido efetiva alteração na norma. Todavia, a alteração é sutil porque, antes, a regra legal se referia à tributação dos valores diferidos que estavam controlados na parte B do LALUR, e agora ela se refere à tributação dos valores diferidos, independentemente do seu controle no LALUR. Assim, a nova redação permite entender que a tributação deva ocorrer ainda que haja controle, no LALUR, dos valores até então diferidos.

A situação regida pelo art. 13 da Lei n. 12.493, em face do art. 54 da Lei n. 9.430, é, pois, a razão para mais uma vez ter-se que retornar a tratar do princípio da realização da renda.

2. A inderrogabilidade do princípio da realização da renda

Como se sabe, o denominado “princípio da realização da renda” refere-se à necessidade de a renda, para ser sujeita à incidência do imposto de renda, estar disponível para o contribuinte, e ele foi e é tratado por respeitada doutrina¹, é referido em jurisprudência², não é ignorado pelo fisco e foi objeto do Parecer PGFN n. 494/1992, que, além da sua fundamentação primorosa, tem o valor de ter sido subscrito pelo Professor Tercio Sampaio Ferraz Jr., então Secretário da Receita Federal.

Não se trata de um princípio apenas implícito no Sistema Tributário Nacional, ou construído exclusivamente por interpretação doutrinária, eis que está expresso no art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN) sob a dicção de que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

A aludida disponibilidade da renda é unissonamente compreendida como a possibilidade de ela ser utilizada pelo contribuinte por algum meio, inclusive, dizem alguns autores, por poder vir a ser convertida imediatamente em moeda,

¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro: Adcoas/Justec, 1979. v. I, n. 120 e 199; CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no Imposto sobre a Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. CANTO, Gilberto de Ulhôa, MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 11. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1986, p. 5. TILBERY, Henry. *Direito tributário* 3. São Paulo: Bushatsky, 1975, p. 92. COSTA, Alcides Jorge. *Anais das XI Jornadas do Instituto Latino Americano de Derecho Tributario*. Rio de Janeiro: ABDF, 1983, p. 166. *Imposto sobre a Renda*. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite da sua incidência. *Revista de Direito Tributário* n. 40. São Paulo, 1987, p. 105. MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade jurídica como elemento do fato gerador do Imposto de Renda. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 207. São Paulo: Dialética, 2012, p. 59. POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: 2012, IBDT/Quartier Latin. Além desses juristas que escreveram em tempos mais remotos, ou relativamente antigos, na atualidade o tema continuou a ser tratado intensamente, como dá conta uma coletânea editada pelo IBDT em 2019, intitulada *Direito tributário – princípio da realização da renda*, sob coordenação de ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito, para a qual contribuíram vinte e dois autores.

² SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: Recurso Especial n. 181.912/PR, 1º.10.1998, Ministro Ari Pargendler; Recurso Especial n. 320.455/RJ, 7.6.2001, Ministro Garcia Vieira; Recurso Especial n. 983.134/RS, 3.4.2008, Ministro Castro Meira; além de outros como o AI EDcl REsp n. 2.113.372/RS, 13.8.2025; o REsp n. 2.069.644/SP, 12.9.2024; o REsp 1.377.298/RJ, 5.9.2023; o REsp n. 1.606.234/RJ, 5.12.2019.

sem qualquer obstáculo. Nesta linha, Ulhôa Canto considerava que a disponibilidade jurídica é “quase-moeda”, ou seja, não a posse da moeda, mas a detenção de alguma possibilidade que praticamente a substitua, tal como pagar um débito não com dinheiro, mas com a transferência de um direito a receber. Em outras palavras, o direito pode ser empregado como moeda, porque é utilizado em lugar desta.

Tal disponibilidade marca o momento em que uma renda deixa de ser mera potencialidade, algo futuro ou em processo de aquisição ainda incompleto, para se transformar em algo definitivo e concreto. Mais especificamente falando, como para o imposto de renda incidir é necessário haver acréscimo patrimonial, a disponibilidade representa a integração de uma nova renda ao patrimônio do contribuinte, porém, em circunstâncias nas quais ele tenha alguma possibilidade de empregar a renda que tiver obtido.

Portanto, com a disponibilidade o contribuinte pode (deve poder) empregar o montante da renda adquirida para qualquer finalidade, mas, principalmente, para poder retirar dele o valor devido ao erário público a título de imposto de renda.

A disponibilidade da renda corresponde aos atributos da propriedade, declarados no art. 1.228 do Código Civil como sendo “a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”. No caso, a “coisa” é a renda, notando-se a uniformidade normativa entre a lei civil e a lei tributária também na parte final dessa norma, dado que o contribuinte que tiver pago o tributo não devido tem o direito de reavê-lo (CTN, art. 165), tanto quanto o titular de qualquer patrimônio tem o direito de recuperar qualquer bem cujo domínio lhe tenha sido retirado injustamente.

Isto é assim porque o imposto de renda é uma parcela devida ao erário em decorrência de ter havido a aquisição da renda, de tal modo que o Poder Público não tem o direito de cobrar sua participação na renda do contribuinte antes de este tê-la à sua disposição. Em outras palavras, o fisco somente vai ter disponibilidade do imposto, podendo incluí-lo na sua receita, após o contribuinte ter a renda à sua disposição. Ou seja, o fisco somente adquire direito ao imposto que incide sobre a renda quando o contribuinte a tiver em seu poder para emprego e disposição. Por isso, Bulhões Pereira afirmava que não basta ter direito à renda, pois é preciso ter esse direito mais a possibilidade de dispor.

A inderrogabilidade do princípio da realização da renda não depende apenas do art. 43 do CTN, pois, se assim fosse, bastaria revogar esse artigo para a lei poder permitir cobrar o tributo sobre renda não realizada.

Ocorre que a disponibilidade da renda, isto é, a necessidade da sua realização, é a manifestação (a concretização), quanto ao fato gerador do imposto de renda, do princípio constitucional da capacidade contributiva, inerente a todos os tributos como fator definidor da própria natureza da obrigação tributária.

Com razão, todo e qualquer tributo deve incidir sobre alguma manifestação de capacidade contributiva, vale dizer, assentar-se sobre alguma riqueza econômica da pessoa que passou a ser obrigada, por força da Constituição e da lei, a reparti-la com o Poder Público para que este possa atender às suas necessidades relacionadas ao bem comum.

E efetivamente é assim, como se pode notar percebendo que tributos sobre bens patrimoniais incidem sobre quem os detenha e são valorizados pelo valor venal desses bens, ou os tributos sobre a circulação ou consumo de bens, que são calculados sobre os respectivos valores. Nesses fatos o fisco tem uma participação, semelhante à que tem na renda, sobre riquezas detidas pelos contribuintes.

Destarte, o imposto de renda somente se justifica se incidir sobre a renda adquirida e disponível efetivamente, ou seja, sobre renda com disponibilidade adquirida definitiva e incondicionalmente, e é fácil entender esse conceito com o seguinte exemplo:

- se o contribuinte tiver patrimônio de 1.000 e esperar ter uma renda de 100, que, entretanto, ainda não esteja na sua disponibilidade, mas, mesmo assim, tiver que pagar 25% de imposto de renda, ou seja, o valor de 25, este terá que ser retirado do seu patrimônio que, de 1.000, ficará reduzido para 975: em consequência, o imposto terá incidido sobre o patrimônio, e não sobre renda, porque ainda não há renda em poder do contribuinte; a rigor, portanto, o imposto incidiu sobre o patrimônio, já que ainda não há renda;
- mas, a partir do momento em que o contribuinte adquirir a disponibilidade da renda de 100, seu patrimônio estará aumentado para 1.100, tendo mais 100 disponíveis para ele, e o imposto de 25 poderá ser retirado dos novos 100, mantendo intacto o patrimônio anterior;
- em conclusão, o aumento patrimonial líquido será de 75, porque o contribuinte ganhou 100, mas tem que repartir esse valor com o fisco, devendo-lhe 25, restando-lhe, após o imposto, o montante patrimonial de 1.075.

Há que se ter em mente, portanto, que existe uma barreira constitucional intransponível para a incidência do imposto de renda antes da existência de renda disponível, isto é, realizada.

O mesmo se aplica à contribuição social sobre o lucro (CSL), devida pelas pessoas jurídicas. Ainda que para ela não haja uma definição legal do respectivo fato gerador, como há para o imposto de renda no art. 43 do CTN, o mesmo princípio da realização se impõe porque tem fulcro no princípio da capacidade contributiva, de índole constitucional e geral. Ademais, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a validade da cobrança da CSL independentemente de haver definição do seu fato gerador em lei complementar, entre outras razões porque sua natureza é equivalente à do imposto de renda.

3. Ajuste a valor justo é fiscalmente neutro

A não tributação dos ajustes contábeis positivos de valores patrimoniais é uma decorrência do princípio exposto, porém, não se resume a isso, pois o AVJ sequer é renda nova, eis que não passa de um ajuste escritural, o qual tem a função de avaliar o valor do item patrimonial com finalidade meramente informativa, sem representar qualquer novo direito inserido no patrimônio da pessoa jurídica, muito menos um direito já disponível.

É assim, inclusive, que o AVJ está expresso na lei ordinária em múltiplas regras que tratam de situações variadas, mas sempre conduzem à neutralidade fiscal em respeito ao referido princípio.

Basta tomar como exemplo a disposição do § 1º do art. 13 da Lei n. 12.973, acima transcrito, para se constatar que não há previsão de “tributação” dos ajustes, mas sim a determinação da sua “computação” na apuração do lucro real quando o ativo for realizado.

A referida computação acarreta ausência de efeitos, e deve ser assim em face da natureza do ajuste. Realmente, por exemplo, havendo a baixa do ativo cujo custo real tenha sido de 100, mas que tenha sido ajustado para 150, ao mesmo tempo em que a baixa contábil será de 150 haverá a adição, na determinação da base tributável, do valor de 50, ou seja, o custo dedutível será os mesmos 100 que foram efetivamente incorridos na aquisição do bem.

Sendo assim, haverá ganho tributável se a baixa for em virtude de alienação do bem do ativo e se o preço da alienação for superior a 100, do mesmo modo que, se houver perda na baixa, a base para sua computação será 100. O mesmo ocorre quando o custo é depreciado, amortizado ou exaurido.

Tal mecanismo, previsto na lei ordinária, explica-se porque os acréscimos patrimoniais são medidos, para efeitos tributários (mas também civis), através dos valores dos atos e negócios jurídicos pelos quais os itens do patrimônio (direitos e obrigações) forem contratados, e somente são considerados valores de mercado, distintos dos praticados, em determinadas hipóteses legais excepcionais expressamente estabelecidas, como as de distribuição disfarçada de lucros e de preços de transferência.

De fato, é da natureza do imposto de renda a ocorrência de movimentos de ingressos no patrimônio, ou de saídas dele, de receitas, custos e despesas, cujas medidas somente podem ser a dos direitos ou obrigações que passem a integrar o patrimônio, ou dele se desintegram, como consequências dos atos ou negócios jurídicos de que decorram.

Sendo assim, as revalorizações de itens patrimoniais por atos internos, ou seja, as não derivadas de atos ou negócios jurídicos, são irrelevantes para efeitos do imposto de renda, sendo simples ajustes escriturais que visam registrar o valor dos bens da empresa para efeitos de informação, mas que não atribuem novos direitos ou novas obrigações a ela. E isto também deve ser observado quando há reduções nos valores patrimoniais.

Coerentemente, note-se que o valor do patrimônio é índice de manifestação de capacidade contributiva dos tributos sobre o patrimônio, que não se confundem com os tributos sobre a renda, porque estes pressupõem o ingresso de novos valores ao acervo patrimonial, e não a simples averiguação intramuros e contábil de quanto determinado item que já exista nesse acervo possa valer no mercado em determinado momento.

Ora, o que ocorre com a mudança de regime tributário?

Primeiramente, não ocorre a realização do ativo, que continua a permanecer no patrimônio da pessoa jurídica. Aliás, se ele fosse baixado, haveria sim a realização do ativo e a apuração de ganho ou perda de capital respectivo, para a qual o AVJ seria neutro.

Portanto, no instante da mudança de regime nem sequer ocorre a hipótese de incidência da norma legal que prescreve a computação do AVJ na determinação do lucro real.

Trata-se de uma situação de “continuidade”, na arguta observação de Polizelli, e não de situação em que haja nova renda disponível.

Já por isso, e somente por isso, não é possível pretender tributar qualquer valor pendente na contabilidade, inclusive de AVJ.

Todavia, acima da própria norma da lei ordinária refletida no art. 13 da Lei n. 12.973, o princípio da realização da renda veda qualquer pretensão tributária, porque, ao contrário do que ele exige, não houve qualquer ingresso de renda nova, e muito menos disponibilidade de uma nova renda.

Não obstante, diversos outros fatores também são adversos à incidência do IRPJ e da CSL sobre o AVJ de item patrimonial ainda não realizado no momento em que haja a mudança do regime, como veremos no próximo tópico deste comentário.

4. Mudança de regime não realiza o ativo e não acarreta incidência do IRPJ e da CSL

Terminamos o tópico anterior vendo a razão fundamental pela qual a passagem do regime de lucro real para o de lucro presumido ou arbitrado não acarreta a incidência dos tributos sobre a renda em relação a AVJ pendente na contabilidade: em síntese, porque o fato da mudança de regime não revela qualquer aquisição de disponibilidade de renda.

Entretanto, também há outros obstáculos à incidência.

Primeiramente, é preciso notar que a disposição legal que aparentemente desencadearia a incidência é, como visto e transcrito antes, a do art. 54 da Lei n. 9.430, a qual, entretanto, a todo rigor, não se aplica à situação.

Realmente, o que o art. 54 determina é a adição, à base de cálculo do IRPJ e da CSL pelo lucro presumido ou arbitrado, dos valores cuja tributação tiver sido diferida anteriormente na apuração do lucro real, e isso não ocorre com o AVJ de ativo não realizado.

É que, antes de tudo o mais, o AVJ pendente na contabilidade não representa valor com tributação diferida, pois o diferimento, quando ocorre efetivamente, corresponde à postergação da obrigação tributária cujo fato gerador já tenha ocorrido.

Ora, AVJ não é valor com imposto diferido, porque até então não houve a ocorrência de qualquer fato gerador.

Portanto, como a norma do art. 54 tem no seu pressuposto fático uma situação de diferimento, não havendo este, ela não desencadeia sua disposição consequente.

Não é sem sentido a parte final do art. 54, que alude ao controle no eLALUR, pois é na parte B desse livro fiscal que são controladas as rendas já existentes, mas diferidas na tributação.

Outrossim, a norma do art. 54 trata expressamente da tributação de “saldos dos valores cuja tributação havia diferido”, o que não existe no AVJ, que não é tributado pois, como já exposto, é simplesmente neutro para efeitos tributários.

De mais a mais, a tributação do valor do AVJ, pela mudança de regime tributário, acarretaria não apenas a cobrança de tributo sem haver fato gerador, mas também de tributo que poderá jamais vir a ser devido.

Com razão, pode ocorrer de o ativo submetido ao AVJ nunca vir a produzir renda tributável, ou melhor, jamais vir a gerar ganho tributável se alienado, o que pode se dar se for alienado por preço inferior ao custo efetivo, ou se for baixado por perecimento. E nestes casos, o custo dedutível fiscalmente, no momento certo, sempre será o custo efetivo, sendo que, se o AVJ já tivesse sido tributado, o IRPJ e a CSL teriam sido pagos antecipadamente sem jamais ocorrer fato gerador dos dois tributos.

É nítida a distinção entre um evento e outro previstos nas duas normas: enquanto o art. 54 da Lei n. 9.430 refere-se à hipótese em que a tributação tenha sido diferida, mas existe, o art. 13 da Lei n. 12.973 alude a lançamento contábil de valor sempre e definitivamente neutro de efeitos tributários

Portanto, a norma que supostamente geraria a obrigação tributária na verdade não é aplicável à situação de alteração do regime de lucro real para um dos outros dois.

Outrossim, se fosse aplicável, não teria validade constitucional por violar o princípio da realização da renda.

5. Improcedência de argumentos contrários

Para a completa apreciação do tema, é necessário que também nos ocupemos de possíveis argumentos contrários a tudo o que foi exposto e concluído no precedente Tópico 4.

Uma possível argumentação é a de que o diferimento não seria restrito à situação de tributo já devido, com fato gerador já ocorrido, mas sim a toda e qualquer postergação do momento em que o tributo deva ser recolhido. Isto é, diferir

abrangeria tanto o tributo ser devido futuramente pela superveniência de fato gerador quanto o tributo com fato gerador ocorrido, mas com permissão de recolhimento apenas futuramente.

Todavia, uma linha de argumentação como esta não procede, porque, a rigor, todo recolhimento deve ser feito após o fato gerador, em prazo que se inicia com a ocorrência do fato gerador e termina em termo final posterior (em casos excepcionais, o termo final situa-se na data do fato gerador, mas é logicamente posterior ao fato gerador, porque depende dele). Destarte, se diferimento fosse o que o argumento defende, sempre haveria diferimento.

Além disso, para prevalecer a ideia subjacente ao argumento, a lei deveria ter se manifestado diferentemente do emprego do verbo “diferir”, que tem sentido técnico-jurídico próprio e, portanto, deve ser devidamente empregado no momento da feitura da norma e no momento da respectiva interpretação. Neste sentido, observe-se que diferimento não é igual a moratória, esta sim uma hipótese de suspensão da exigibilidade de crédito tributário já constituído, cujo recolhimento passa a ser permitido posteriormente (CTN, arts. 152 e seguintes), ao passo que no diferimento não há suspensão de crédito tributário, mas ausência de crédito tributário.

Igualmente no âmbito gramatical, pois, lexicamente, “diferir” significa transferir para outra data, adiar, procrastinar, ou seja, determinar que determinado fato ocorra posteriormente, e no direito tributário o fato é o gerador de obrigação tributária, e não um prazo de recolhimento de tributo. Daí que em qualquer hipótese de diferimento, este existe porque já houve fato gerador, mas a lei transfere para o futuro o momento em que esse fato passe a produzir efeitos tributários, e não apenas quando deva ser recolhido algum tributo.

Por exemplo, havendo aquisição de disponibilidade de renda por ganho de capital na alienação de bens do ativo não circulante, com prazo longo de pagamento, já houve o fato gerador, mas a lei permite que ele seja transferido para integrar período(s) de apuração posterior(es), na proporção do recebimento do preço. Evidencia-se, pois, que o imposto já poderia ter sido exigido por já ter havido o fato gerador, mas para efeitos fiscais é como se ele ocorresse posteriormente.

No caso aqui sob análise, sem dúvida o fato que gera a obrigação não é o lançamento contábil a título de AVJ, mas o de realização do ativo, e, quando esta ocorre, a obrigação é de computação do AVJ para neutralizar qualquer efeito tributário que poderia decorrer dele em virtude de existir na contabilidade.

Portanto, no (com o) AVJ não há fato gerador porque há ausência de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, vindo a lei ordinária (art. 13 da Lei n. 12.973) simplesmente reconhecer que, antes da realização do ativo remensurado contabilmente, não há obrigação tributária. Mas ao contrário, embora coerentemente, o art. 54 da Lei n. 9.430 alude a tributo que estava diferido quando da mudança de regime, ou seja, tributo já devido.

Nesta ordem de pensamento, é necessário recordar que o legislador tem obrigação de empregar os termos precisamente, sendo-lhe determinado pelo art. 11, inciso I, alínea *a*, da Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998, entre outras exigências para garantia da segurança jurídica, que, para a obtenção de clareza, use as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que empregará a nomenclatura própria da área em que esteja legislando, além de que, para a obtenção de precisão, deve articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma (inciso II, letra *a*).

É verdade que nem sempre se verifica a primazia da (respeito à) boa técnica legislativa, mas a observação do direito positivo demonstra que, via de regra, o diferimento é corretamente relacionado à transferência, para o futuro, do momento de um fato gerador, ou de um fato a partir do qual o tributo possa ser exigido, não por decurso de prazo de recolhimento, mas pelo advento de circunstância que autorize a incidência.

Outrossim, muitas normas aludem à opção de diferir, mas no sentido de transferir para o futuro (ou período-base futuro) o fato gerador ou a integração de determinada renda na base de cálculo. Tal como no exemplo dado acima.

Mas, suponha-se que seja admitida uma certa leniência interpretativa para se admitir que, ao contrário do que vem sendo exposto, o art. 54 abarca todo e qualquer tributo possivelmente devido no futuro, elastecendo-se assim o sentido do verbo “diferir”. Ou que se diga que o diferimento é da tributação, e não do fato gerador, o que representa um claro sofisma, dado que não pode haver tributação sem fato gerador, além de que ter-se-ia que reconhecer que haveria diferimento sempre que algum tributo ainda não fosse devido pela simples razão de não ter ocorrido o respectivo fato gerador.

Ainda assim, isto é, mesmo que diferimento não fosse o que realmente é, o art. 54 não teria aplicação aos montantes de AVJ pendentes, pois ele veicula uma norma de caráter geral, aplicável a todas as hipóteses de diferimento, ao passo que AVJ está submetido à norma especial que, como é cediço, afasta a aplicação da norma geral.

Com efeito, o art. 54 da Lei n. 9.430 não esconde o seu caráter de generalidade ao atingir toda e qualquer hipótese de diferimento, ao passo que o art. 13 da Lei n. 12.973 trata de uma única e singular hipótese fática, admitida como de diferimento apenas para raciocínio.

Ademais, além de não haver singelo diferimento quando o AVJ é contabilizado escrituralmente, a norma especial que dele trata elenca as hipóteses em que ele deve ser computado na apuração do lucro real, e tais hipóteses são as de depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa do bem (bem como quando o pas-

sivo ajustado for liquidado ou baixado), vale dizer, sem incluir em sua hipótese de incidência a mudança de regime do lucro real para o presumido ou arbitrado.

Esta é uma verdade que se impõe com maior vigor quanto ao AVJ, relativamente a outras hipóteses de efetivo diferimento, eis que a norma especial da lei ordinária reflete mandamento mais elevado, situado no nível constitucional e da lei complementar.

Por fim, mesmo que alguém não concorde com tais fundamentos, a sua situação será de ter que defender a validade constitucional da norma, o que é verdadeiramente impraticável.

Mudando de linha argumentativa, é possível que se diga que a adoção do lucro presumido é facultativa, e está assente jurisprudencialmente que o contribuinte, ao optar livremente por um tratamento opcional, deve aceitá-lo com todas as suas características e consequências, sendo-lhe desferido posteriormente alegar violação de direitos derivada da alternativa que escolheu.

Note-se, de início, que, se o lucro presumido é opcional, tal argumento não se aplica à mudança do lucro real para o arbitrado, pois o regime de arbitramento não é facultativo, mas impositivo nas hipóteses previstas na lei.

Porém, quanto à adoção do lucro presumido, a inaplicabilidade do art. 54 ao AVJ pendente decorre de todas as demais razões que afastam tal norma na situação, inclusive do caráter geral da sua norma, em confronto com a norma especial. Em outras palavras, a não incidência sobre o AVJ não é uma característica ínsita ao regime tributário adotado, mas uma imposição do ordenamento jurídico em caráter geral. Ou seja, não se trata de ter que aceitar uma consequência porque se fez uma opção.

Outro argumento possível é o de que a Lei n. 12.973 tratou da passagem do lucro real para o presumido, determinando, no art. 16, que a pessoa jurídica deve incluir na base de cálculo do imposto, apurado pelo lucro presumido, os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo, que façam parte do valor contábil, e na proporção deste, relativos aos ativos constantes do seu patrimônio, mas também permite diferir a tributação se observados os requisitos do art. 13, entre os quais, o de registro do ajuste em subconta específica vinculada ao item cujo valor tenha sido ajustado.

O argumento seria o de ausência de previsão, na mesma lei, da continuidade de diferimento na hipótese inversa, de transferência do lucro real para o presumido.

Contudo, o argumento a *contrario sensu* é perigoso porque pode ser empregado indevidamente. Sem dúvida que, numa relação taxativa de hipóteses de incidência de uma norma, conclui-se que, ao contrário, as situações não alcançadas por tais hipóteses não se subsomem à norma. Ou quando uma norma explicitamente proíba fumar charuto em determinado ambiente, pode-se entender que fumar cigarro é permitido nesse local porque não está proibido por ela.

Já em outras formas de normatização, o argumento não tem validade, porque a existência de uma diretriz normativa para uma determinada hipótese fática não significa necessariamente que, para outras hipóteses, deva ser aplicada diretriz inversa. Não pode ser assim, porque pode ser simples caso de lacuna legal, ou de outra espécie de normatização, como veremos.

No caso de que nos ocupamos, a argumentação a contrário é incorreta porque, independentemente de se tentar explicar por que não foi incluída na Lei n. 12.973 uma norma semelhante para a hipótese de mudança do lucro real para o presumido ou arbitrado, a existência de norma para a hipótese de passagem do presumido para o real não afeta a interpretação do tratamento devido em outras hipóteses, não sendo válida a pretensão de argumentar que a falta de norma significa tratamento distinto daquele.

Realmente, primeiramente a norma legal tem seu antecedente e seu consequente, e se esgota neles, não sendo estendida a outras situações não descritas na sua hipótese de incidência, sobre as quais é neutra de efeitos.

Mesmo uma possível objeção a isto, que invoque a interpretação sistemática, não pode conduzir a resultado diferente do exposto, pois o conjunto normativo relativo ao AVJ somente acarretará conclusão distinta da pretendida.

Com razão, a figura de hermenêutica que se apresenta é a do silêncio eloquente, que não significa ausência de norma, mas a percepção de que o silêncio se justifica porque a situação, supostamente situada no vácuo legislativo, na verdade está regida por outra ou outras normas³.

³ O que se denomina “silêncio eloquente da lei” corresponde ao silêncio da lei, dentro de um contexto normativo de normas expressas, que pode significar a existência de uma norma implícita cujo teor se subtrai das normas expressas. A este respeito, seguindo a doutrina do Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio Greco escreveu o seguinte: “O mesmo fenômeno ocorre e a mesma dificuldade se apresenta ao intérprete do Direito. Diante de uma previsão legal cujas palavras, não alcancem determinadas hipóteses, cumpre verificar se estamos perante uma ‘insuficiência’ do texto, ou ‘lacuna’ que admitiria integração, de modo a assegurar seu real alcance; ou se a não previsão corresponde ao que o Supremo Tribunal Federal examina sob a denominação de ‘silêncio eloquente’, assim entendida a não previsão voluntariamente feita e que corresponde a uma norma de não incidir. O silêncio eloquente vem referido expressamente no RE n. 135.637 e no RE n. 130.552, onde se afirma que ‘... só se aplica a analogia quando, na lei, haja lacuna, e não o que os alemães denominam ‘silêncio eloquente’ (*beredtes Schweigen*), que é o silêncio que traduz que a hipótese contemplada é a única a que se aplica o preceito legal, não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia’. Nesta última hipótese (‘silêncio eloquente’), a não previsão não é fortuita ou indesejada, e, por consequência, o Poder Judiciário, se quiser estender o significado do termo estará extrapolando a mera integração do dispositivo e se arvorando em “legislador positivo”, o que atenta contra a separação de poderes e a garantia da legalidade” (GRECO, Marco Aurélio. *Cofins na venda de imóveis. Revista Dialética de Direito Tributário* n. 51. São Paulo: Dialética, 1999, p. 128). A diferenciação entre as noções de lacuna e de silêncio eloquente ficou bem demonstrada por Karl Larenz: “Em contrapartida, não existe uma lacuna – tampouco uma lacuna ‘oculta’ – no sentido do nosso conceito de lacuna, quando a lei quis regular conclusiva e exaustivamente uma determinada questão, como por exemplo, a dos fundamentos que tornam possível a interdição ou a deserção – naqueles casos em que o silêncio da lei é ‘eloquente’.” (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, p. 435). E mais adiante: “Em

Neste sentido, *in casu*, cabe trazer à consideração outras regras que estão na lei, a primeira e principal das quais é a contida no § 1º do art. 13 da Lei n. 12.973, segundo a qual AVJ somente deve ser computado no lucro real quando o ativo for realizado, inclusive relacionando as hipóteses de realização⁴.

Evidentemente que um opositor desta afirmação pode dizer que, sendo assim, o próprio art. 16 seria desnecessário, e concordo com sua desnecessidade, mas sem que isto represente admitir a existência de uma norma para outra situação fática e que seria aplicada a contrário senso.

Ademais, observe-se que o art. 16 alude apenas à mudança do lucro presumido para o real, sem mencionar o lucro arbitrado, o que denota uma falta de cuidado do legislador, inclusive porque na mesma lei há diversas regras pertinentes a lucro presumido ou arbitrado, mencionados expressamente sempre em conjunto. Seja como for, se a mudança for para o regime de lucro arbitrado, por todas as demais razões a não tributação de AVJ pendente continuará até a realização do ativo, quando terá o mesmo tratamento neutro.

Pode-se supor que alguém queira contraditar o que vem sendo dito, argumentando que o § 1º do art. 13 refere-se à computação do AVJ quando o ativo for

contrapartida, quando se impõe o argumento inverso, isso equivale quase sempre à declaração de que não existe uma lacuna que possa ser preenchida por analogia ou por um argumento 'a maiore ad minus'; é o caso das enumerações exaustivas e dos preceitos excepcionais rigorosamente delimitados" (p. 450). Por conseguinte, é relevante distinguir lacuna de silêncio eloquente, pois aquela pode ser preenchida por analogia ou por princípios gerais de direito, guardados os limites do art. 108 do CTN, enquanto o silêncio eloquente não comporta analogia ou outro critério de integração porque não significa ausência de norma, mas, pelo contrário, existência de norma inserida no silêncio da lei sobre determinada situação que deveria estar abarcada expressamente por alguma norma expressa, tem seu tratamento retirado de outra. Neste sentido, em 4 de junho de 1991, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário n. 131.013-8/SP, tendo dito: "Sucedee, porém, que só se aplica a analogia quando, na lei, haja lacuna, e não o que os alemães denominam 'silêncio eloquente' (*beredtes Schweigen*), que é o silêncio que traduz que a hipótese contemplada é a única a que se aplica o preceito legal, não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia. [...] Portanto, ao não se referir o artigo 114 da Constituição, em sua parte final, aos litígios que tenham origem em convenções ou acordos coletivos, utilizou-se ele do 'silêncio eloquente', pois essa hipótese já estava alcançada pela previsão anterior do mesmo artigo, ao facultar à lei ordinária estender, ou não, a competência da Justiça do Trabalho a outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, ainda que indiretamente." Também a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça sentenciou no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 971.016/SC, em 14 de outubro de 2008: "Se as normas que regulam a compensação tributária não preveem a forma de imputação do pagamento, não se pode aplicar por analogia o art. 354 do CC/2002 (art. 993 do CC/1916) e não se pode concluir que houve lacuna legislativa, mas silêncio eloquente do legislador que não quis aplicar à compensação de tributos indevidamente pagos as regras do Direito Privado".

⁴ O emprego do termo "inclusive", no § 1º do art. 13 da Lei n. 12.973, pode induzir a crer que se trataria de relação exemplificativa, como geralmente ocorre quando essa palavra é utilizada na lei. Mas, a rigor, embora isto não seja determinante para as presentes conclusões, a regra desse parágrafo é exaustiva porque é suficiente para abranger toda e qualquer hipótese em que determinado valor seja baixado do ativo a débito do resultado, eis que tudo se contém na noção de realização do ativo.

realizado, mas computação no lucro real, e não no presumido ou arbitrado. Sendo assim, o “diferimento” seria restrito ao lucro real.

Entretanto, o princípio da realização da renda se impõe em todo e qualquer regime pelo qual o IRPJ e a CSL sejam apurados, seja o lucro real, seja o presumido, seja o arbitrado, assim como é inarredável se a tributação for periódica ou houver retenção da fonte, ou se o período de apuração for anual, trimestral ou qualquer outro lapso temporal.

Além disso, nos regimes de lucro presumido e de lucro arbitrado os ganhos de capital são adicionados aos montantes de lucros presumidos e arbitrados, para integração nas respectivas bases de cálculo do IRPJ e da CSL, e devem sê-lo por seus valores reais, isto é, não presumidos ou arbitrados, mas pela diferença entre o custo efetivo e o preço real de alienação. E esta é a mesma base se o regime for de lucro real.

Deste modo, também no lucro presumido e no lucro real, quando houver a realização do ativo cujo custo tenha sido avaliado a valor justo, o valor a ser considerado na determinação da base de cálculo deve ser o de custo efetivo, neutralizada a revalorização que tenha sofrido na contabilidade.

Em sufrágio desta conclusão vem, exatamente, a interpretação sistemática que considera a totalidade do ordenamento jurídico, recorrendo-se a várias normas, sendo que a maior parte delas foi objeto da mesma Lei n. 12.973, onde está o art. 13 e seu § 1º.

Assim, lemos no art. 52 da Lei n. 9.430 que, na apuração de ganho de capital de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Essa regra, pertinente à antiga reavaliação de bens do ativo, expressa o mesmo tratamento de neutralidade que ela tinha, igualmente ao que ocorre com o AVJ, e, se não resolve o problema da mudança de regime, colabora para expor a higidez do sistema tributário.

Há também outras regras diretamente relacionadas ao AVJ.

Entre elas, o art. 25 da mesma Lei n. 9.430, que define a base de cálculo no regime de lucro presumido, e cujas várias partes foram objeto de alterações feitas pela Lei n. 12.973, repita-se, a mesma onde se encontra a norma do art. 13.

Este é um ponto importante porque, se a Lei n. 12.973 tivesse querido ignorar o princípio da realização e querido que a mudança de regime, do lucro real para outro, deveria acarretar a tributação da AVJ, tê-lo-ia dito. Entretanto, não somente não o fez, como editou um elenco de normas radicalmente contrárias à tal ocorrência.

De fato, o referido art. 25, após tratar das presunções de lucro no inciso I, com base na receita bruta e conforme diferentes atividades, no inciso II refere-se

aos resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, especificando que devem ser apurados com os respectivos valores de AVJ. Em complemento, o § 1º prescreve que 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, mas acrescenta no § 2º que poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos de AVJ. O resultado líquido, derivado da aplicação dessas diretrizes legais, é a neutralidade fiscal dos AVJs, do mesmo modo como foi demonstrado no exemplo apresentado no Tópico 3 acima.

Mais ainda, o § 3º, também incluído pela Lei n. 12.973, determina que os ganhos decorrentes de AVJ não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados, ou seja, aplicando, no regime de lucro presumido, a mesma regra que no art. 13 é dirigida ao lucro real.

Destarte, não há procedência na distinção entre um e outro regime (lucros real e presumido), no que diz respeito a AVJ.

Há ainda, no art. 25 da Lei n. 9.430, os §§ 4º e 5º, o primeiro estatuinto que os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil, e o segundo excluindo essa vedação caso os ganhos tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto.

Isto tudo significa que, virando-se e revirando-se o AVJ, ele é sempre neutro fiscalmente também no regime de lucro presumido.

Vale acrescentar que a constatação de que mesmo no lucro presumido o AVJ é neutro anula outro argumento no sentido de que deveria ser aplicado o art. 54 da Lei n. 9.430, que é o de que a obrigação de oferecer o AVJ à tributação neste momento decorre de que o controle da sua existência no lucro real é feito por subconta vinculada ao item cujo valor tenha sido ajustado.

Ora, nada impede que haja igual subconta na contabilidade de uma pessoa jurídica sujeita ao lucro presumido, e isto é parte da possibilidade de não inclusão do AVJ na base de cálculo do lucro presumido, conforme o § 3º do art. 25 da Lei n. 9.430.

A indagação conclusiva, que não pode ficar sem resposta, é a seguinte: caso sejam desconsideradas todas as razões expostas anteriormente no sentido de que a passagem do lucro real para o presumido ou arbitrado não desencadeia a incidência do IRPJ e da CSL sobre AVJ pendente na contabilidade, porque deveria desencadear se o próprio contribuinte que já esteja no lucro presumido não é obrigado a oferecer o AVJ à tributação por esses dois tributos?

Há outra pergunta correlata: qual a *ratio juris* para tal exigência, inclusive tendo-se em conta o preceito *ubi eadem ratio ibi eadem jus*⁵? Mormente sabendo-se que tal prescrição exegética reflete o princípio constitucional da isonomia.

⁵ A respeito desse preceito, veja-se, entre outras remissões: Carlos Maximiliano: “Onde existe a

Não se vê, portanto, qualquer argumento válido para justificar a tributação do AVJ na mudança do lucro real para outro regime, mas principalmente se este for o de lucro presumido, para o qual todas as regras mencionadas afastam tal consequência. E, quanto ao lucro arbitrado, mesmo por falta de contabilidade suficiente, se esta for a razão para o arbitramento, a simples aplicação dele não pode acarretar a tributação do AVJ, o que violaria os limites constitucionais do poder tributário.

Este cenário inclusive pode explicar a alteração que a Lei n. 12.973 procedeu na parte final do art. 54 da Lei n. 9.430, na qual fixou que a adição, ao lucro presumido ou arbitrado, dos valores diferidos, na primeira apuração da base tributável subsequente à mudança do regime, deve ser feita independentemente de controle no eLALUR e no eLACS.

A irrelevância de controle nesses livros deriva de que, quando o art. 54 é aplicável, os valores que estavam diferidos passaram a ser tributados obrigatoriamente no momento da mudança do regime, mas não é o que ocorre com AVJ que,

mesma razão fundamental, prevalece a mesma regra de direito', os casos idênticos regem-se por disposições idênticas." (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, p. 294); Miguel Reale: "É princípio geral de direito que, em identidade ou semelhança de supedâneo factual, aplica-se a mesma norma jurídica, segundo a antiga parêmia: 'ubi eadem ratio ibi eadem dispositio'. Não há, em verdade, nada que justifique a existência de diferentes critérios jurídicos para reger a mesma ou análoga ordem de fatos." (REALE, Miguel. Parecer não publicado, datado de 8.6.1995); José Souto Maior Borges: "... esse dispositivo historicamente insere-se numa tradição muito antecedente à eclosão da informática. Mas, como nos ensina a sabedoria imemorial, 'onde está a mesma razão, está o mesmo dispositivo' ('ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio')." (BORGES, José Souto Maior. Imunidade tributária dos produtos de informática (ICMS/IPI/ISS). *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 24/96. São Paulo: IOB, 1996, p. 1/10545). Superior Tribunal de Justiça, 1ª Seção: "Deveras, se a reposição patrimonial goza dessa não incidência fiscal, 'a fortiori', a indenização com o escopo de reparação imaterial deve subsumir-se ao mesmo regime, porquanto 'ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio'." (Recurso Especial n. 1.152.764/CE em 23.6.2010, relator o Ministro Luiz Fux); Recurso Especial n. 410.347/SC, da mesma relatoria (j. 7.11.2002): "As verbas indenizatórias que apenas recompõem o patrimônio do indenizado, físico ou moral, tornam infensas à incidência do imposto de renda. Aplicação do brocardo 'ubi eadem ratio ibi eadem dispositio'"; entre mais de uma centena de julgados em que o preceito foi referido pelo STJ, há o Recurso Especial n. 1.358.837/SP, decidido em 10.3.2021 pela Primeira Seção (relatora a Ministra Assusete Magalhães); Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão n. CSRF/01-0.754 (j. 27.8.1987), relator o Conselheiro Jacinto Medeiros Calmon: "Lembrou bem o ilustre patrono do recorrente, em sua exuberante argumentação de defesa, o aforismo romano – 'ubi eadem legis ratio ibi eadem legis dispositio' – enfatizando que 'os mesmos princípios, quando contemplados num ou em vários dispositivos legais, constituem fonte perene que, por intermédio do processo analógico, geram normas não expressas, mas que estão implícitas no sistema jurídico', e que, 'assim tais princípios pelo referido método de interpretação e integração da ordem jurídica, são estendidos a hipóteses não expressamente previstas em lei, mas que têm a mesma natureza daquelas por ela cogitadas'"; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Acórdão n. 3403-00.485: "... princípio hermenêutico segundo o qual onde há a mesma razão, deve haver o mesmo direito" (j. 30.7.2010, relator o Conselheiro Robson José Bayerl), e outros, como os Acórdãos n. 3201-006.505 (30.1.2020, Cons. Leonardo Correia Lima Macedo), n. 2101-001.349 (10.12.2012, Cons. Acácia Sayuri Wakasugi), e n. 2101-001.334, de 18 de agosto de 2011 (Cons. Giovanni Christian Nunes Campos).

além de não se tratar de valor diferido, tem controle formal fora dos dois livros fiscais, pois deve ser feito em subconta da própria contabilidade, vinculada ao ativo ou passivo que tenha sido ajustado.

Com efeito, embora a pessoa jurídica que esteja no lucro presumido não seja obrigada a manter contabilidade completa, nada a proíbe de tê-la, e usualmente as empresas mais bem organizadas a mantêm. E, em circunstâncias normais, qualquer pessoa jurídica que faça ajuste de itens patrimoniais a valor justo certamente possui contabilidade plena, até porque AVJ é movimento atinente à contabilidade.

Destarte, se tiver contabilidade em ordem, a pessoa jurídica que passar para o lucro presumido pode continuar a registrar o AVJ em subconta vinculada, e, se tiver escrituração simplificada, as regras expostas acima, de não tributação do AVJ e de sua não computação no valor contábil para efeito de apuração de ganho de capital, aplicam-se independentemente dessa providência formal.

De qualquer modo, quando aliena ou baixa o ativo, e, portanto, quando o realiza, a pessoa jurídica apura ganho ou perda de capital com base no custo efetivo, desconsiderando o AVJ, ou o neutralizando por adição ao valor da alienação, exatamente como faria se tivesse permanecido no lucro real. Por outro lado, enquanto o ativo permanece no patrimônio da pessoa jurídica, o AVJ não afeta a apuração do seu lucro presumido ou arbitrado, e, quando da alienação ou baixa, o valor líquido do ativo ainda é o derivado do seu custo efetivo, jamais podendo haver aumento por influência do AVJ, o mesmo ocorrendo quando ocorrerem depreciações, amortizações e exaustões.

6. Conclusão

Em suma, qualquer que seja o regime de tributação, o AVJ é fiscalmente neutro, primeiramente quando reconhecido contabilmente, por se tratar de variação patrimonial meramente escritural, com caráter estimativo, e não derivado de alguma renda efetivamente adquirida e disponível. E conserva sua neutralidade tributária em todo e qualquer passo de apuração do fato gerador e da sua base de cálculo.

Com isto, ou seja, como tal imposição de princípios constitucionais, não se incompatibilizam os sistemas de lucro presumido e lucro arbitrado, tanto quanto o de lucro real. Em outras palavras, qualquer que seja o regime, o AVJ não aumenta nem diminui as bases de cálculo do IRPJ e da CSL.

Em consequência de tudo, a mudança do regime de lucro real para presumido ou arbitrado não desencadeia a incidência do IRPJ e da CSL sobre AVJ pendente na contabilidade.

Referências

BORGES, José Souto Maior. Imunidade tributária dos produtos de informática (ICMS/IPI/ISS). *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 24/96. São Paulo: IOB, 1996, p. 1/10545.

- BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. *Acórdão CSRF/01-0.754*. Rel. Cons. Jacinto Medeiros Calmon, 27 de agosto de 1987.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Recurso Especial n. 181.912/PR*. Rel. Min. Ari Pargendler, 1º de outubro de 1998.
- BRASIL. Superior Tribunal de Federal (1ª Turma). *Recurso Extraordinário n. 131.013-8/SP*, 4 de junho de 1991.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n. 320.455/RJ*. Rel. Min. Garcia Vieira, 7 de julho de 2001.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n. 410.347/SC*. Rel. Min. Luiz Fux, 7 de novembro de 2002.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Recurso Especial n. 983.134/RS*. Rel. Min. Castro Meira, 3 de abril de 2008.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Agravo Regimental no Recurso Especial n. 971.016/SC*. Rel. Min. Castro Meira, 14 de outubro de 2008.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n. 1.152.764/CE*. Rel. Min. Luiz Fux, 23 de junho de 2010.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 3403-00.485*. Rel. Cons. Robson José Bayerl, 30 de julho de 2010,
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdãos n. 2101-001.334*. Rel. Cons. Giovanni Christian Nunes Campos, 18 de agosto de 2011.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdãos n. 2101-001.349*. Rel. Cons. Acácia Sayuri Wakasugi, 10 de dezembro de 2012.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n. 1.606.234/RJ*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 5 de dezembro de 2019.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdãos n. 201-006.505*. Rel. Cons. Leonardo Correia Lima Macedo, 30 de janeiro de 2020.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Recurso Especial n. 1.358.837/SP*. Rel. Min. Assusete Magalhães, 10 de março de 2021.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Recurso Especial n. 1.377.298/RJ*. Rel. Min. Francisco Falcão, 5 de setembro de 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Recurso Especial n. 2.069.644/SP*. Rel. Min. Sérgio Kukina, 12 de setembro de 2024.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *AI EDcl no Recurso Especial n. 2.113.372/RS*. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, 13 de agosto de 2025.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa, MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 11. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1986, p. 5.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no Imposto sobre a Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva

- (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.
- COSTA, Alcides Jorge. *Anais das XI Jornadas do Instituto Latino Americano de Derecho Tributario*. Rio de Janeiro: ABDF, 1983, p. 166.
- COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a Renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite da sua incidência. *Revista de Direito Tributário* n. 40. São Paulo, 1987, p. 105.
- GRECO, Marco Aurélio. Cofins na venda de imóveis. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 51. São Paulo: Dialética, 1999, p. 128.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, p. 435.
- MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade jurídica como elemento do fato gerador do Imposto de Renda. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 207. São Paulo: Dialética, 2012, p. 59.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, p. 294.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro: Adcoas/Justec, 1979. v. I, n. 120 e 199.
- POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012.
- REALE, Miguel. *Parecer* não publicado, datado de 8.6.1995.
- TILBERY, Henry. *Direito tributário 3*. São Paulo: Bushatsky, 1975, p. 92.
- ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). *Direito tributário – princípio da realização da renda*. São Paulo: IBDT, 2019, vinte e dois autores.