

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DO ESTADO

NATANAEL MARTINS

CONTABILIDADE E DIREITO TRIBUTÁRIO
– DO FATO (JURÍDICO) CONTÁBIL AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO –
A CONSTRUÇÃO DA RENDA TRIBUTÁVEL

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo
2012

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DO ESTADO

NATANAEL MARTINS

CONTABILIDADE E DIREITO TRIBUTÁRIO
– DO FATO (JURÍDICO) CONTÁBIL AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO –
A CONSTRUÇÃO DA RENDA TRIBUTÁVEL

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito do Estado, subárea de Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor José Artur Lima Gonçalves.

São Paulo
2012

Martins, Natanael

Contabilidade e direito tributário – do fato (jurídico) contábil ao fato
Jurídico Tributário – a construção da renda tributável / Natanael
Martins – 2012
187 f.; 30 cm.

Orientação: José Artur Lima Gonçalves

Dissertação apresentada e aprovada no Programa de Pós
Graduação em Direito do Estado, subárea Direito Tributário.
Inclui bibliografia.

1. Contabilidade. 2. Direito. 3. Fato jurídico 4. Imposto de renda 5.
Conceito de renda 6. Lucro tributável 7. Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo.

NATANAEL MARTINS

CONTABILIDADE E DIREITO TRIBUTÁRIO
– DO FATO (JURÍDICO) CONTÁBIL AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO –
A CONSTRUÇÃO DA RENDA TRIBUTÁVEL

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito do Estado, subárea Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor José Artur Lima Gonçalves.

BANCA EXAMINADORA

Em 13/06/2012

SÃO PAULO
2012

À Lazara Prestes e Bento Martins (*in memoriam*), exemplo de pais e de dedicação aos filhos que, na simplicidade de suas vidas, procuraram deixar, como legado a todos nós, o respeito ao próximo e a educação, como verdadeiros patrimônios a serem preservados. Às minhas filhas Natalia e Gabriela, ao meu filho Lucas, e à Ana Paula, minha esposa, agradeço a compreensão que tiveram pelas longas ausências que o estudo me impôs.

AGRADECIMENTOS

A escolha de uma passagem da obra de Maturana para marcar esta dissertação, que diz que “o aprender tem a ver com as mudanças estruturais que ocorrem em nós de maneira contingente com a história de nossas interações” não foi por acaso, pois tem tudo a ver com minha história de vida, em que passados já trinta anos de formado pelas velhas arcadas, não mais me via voltando ao meio acadêmico. Tudo por insistência do amigo Marcos Vinicius Neder, então meu Presidente na Sétima Câmara do extinto Conselho de Contribuintes, onde, juntamente com demais Conselheiros de Câmara, travávamos acalorados debates sobre processos em julgamento, sempre em busca do mais justo resultado possível aos casos concretos postos para nossa decisão.

Assim, a partir da repetida insistência de Marcos Neder, aí já com auxílio da que viria a ser outra grande amiga, Maria Rita Ferragut, que fui começando a maturar a ideia de voltar aos bancos acadêmicos, mas ainda sem muita convicção do acerto da decisão.

Já com a ideia maturada de retorno aos bancos acadêmicos, fui conversar com Maria Leonor Leite Vieira, que logo me incentivou e, por fim, com o Mestre Paulo de Barros Carvalho, que prontamente me acolheu, dizendo que a longa experiência que eu havia acumulado seria muito importante para a Pontifícia Universidade Católica - PUC e que, por outro lado, os estudos metódicos que o mestrado me imporia seriam muito proveitosos para mim. Sábias palavras!

O retorno aos estudos sistemáticos do Direito, em especial de Teoria Geral do Direito, o *contacto* com jovens mestrandos em Direito Tributário, a formação de toda uma nova relação de amizade, foi tudo muito excepcional, contribuindo para dar um novo norte em minha carreira, então absorva pelo mais puro pragmatismo.

O respeito e as amizades construídos na PUC com os jovens Professores Tácio Lacerda Gama, Robson Maia Lins, Fabiana Padre Del Tome, Maria Rita Ferragut, dentre outros, foi gratificante, sobretudo pelas experiências trocadas. Rever meus Mestres de sempre, Paulo Barros de Carvalho, Roque Carraza e José Artur Lima Gonçalves, colhendo o fruto de sua experiência, também foi muito gratificante.

Conhecer, na PUC, Luciano Garcia Miguel, Andrea Darze, Aurora Tomazzini, Samuel Gaudêncio, Juliana Furtado, Julia Nogueira e tantos outros jovens Mestres e Doutores, foi uma honra sem precedentes.

E, como seria natural em razão das experiências colhidas ao longo de minha carreira, o tema de imposto de renda das pessoas jurídicas teria que se fazer presente nesta dissertação, mas com a adição de um elemento novo no debate, a contabilidade, ciência que me atrai e me fascina, porque por meio de seu domínio se tem a exata compreensão do fenômeno da tributação, especialmente em matéria de tributos que incidem sobre a renda.

Dominar a linguagem da contabilidade para se verificar a construção do fato contábil, dele se positivando o fato contábil de natureza tributária é questão fundamental, pois, do contrário, estou convencido, o discurso do jurista fica

incompleto. É que, a meu ver, não há como se fazer uma correta tradução do fato contábil, sem conhecimento da linguagem que fala sobre o objeto que se deseja estudar.

Espero que as leituras que fiz das lições dos nossos grandes Mestres da Contabilidade tenham sido corretas. Eventuais erros que porventura possa ter cometido na compreensão de suas lições, são de minha exclusiva responsabilidade.

Mas, a verdade é que a obra não se realizaria sem a dedicação extrema da Chris (Elaine Christina Souza), fiel companheira de meus afazeres, bem assim de Daniele Souto Rodrigues, jovem Mestre em Direito Tributário pela PUC, que em todos os momentos me auxiliou e me incentivou; pelos debates que sempre tivemos a propósito do imposto de renda; pela ajuda com a seleção de obras; e, por fim, com auxílio de Adalme Angélica Gonçalves Maia, pela cuidadosa revisão da dissertação.

A escolha do Mestre Jose Artur Lima Gonçalves como orientador foi natural, dada sua magnífica experiência em matéria de imposto de renda.

A todos, meu muito obrigado!!!

“O aprender tem a ver com as mudanças estruturais que ocorrem em nós de maneira contingente com a história de nossas interações” (Maturana, 2002).

RESUMO

Trata-se de estudo que objetiva estabelecer uma relação conversiva entre contabilidade e direito, buscando investigar como a contabilidade retrata de eventos verificados no mundo fenomênico em fatos contábeis, e como, esses mesmos eventos, em face da incidência de regras tributárias, são retratados como fatos contábeis de natureza tributária na construção do lucro tributável pelo imposto de renda. Para tanto, inicialmente, buscamos contextualizar a matéria no plano Constitucional, fixando os princípios informadores do imposto de renda, especialmente, marcando o conceito constitucional pressuposto de renda. Fomos em busca das raízes da contabilidade, seus conceitos e pressupostos, examinando as grandes regras que a estruturam, mostrando, ademais, que contabilidade também é direito e, que, portanto, soa como tola das discussões que ainda hoje se vê sobre se contabilidade seria ou não serva do direito, em especial do direito tributário. A compreensão da linguagem da contabilidade é fundamental, na medida em que é a partir dos registros feitos no balanço de eventos verificados no mundo fenomênico, em razão da incidência de regras de tributação, é que se constrói fatos jurídicos de natureza tributária, aí não mais em face da incidência de regras do ordenamento contábil, mas, apenas, de regras de específica natureza tributária, que pode estar a simplesmente determinar a importação do fato contábil em fato contábil de natureza tributária, ou impondo uma outra forma de retratação do evento, não obstante tanto um quanto outro já serem fatos jurídicos. Verificamos também os pressupostos da “nova contabilidade”, procurando mostrar que esta, diversamente da “velha contabilidade”, deita raízes muito mais em avaliações econômicas do que num lucro efetivamente realizado, de modo que o lucro medido pela nova contabilidade, não necessariamente, é um lucro integralmente realizado. No propósito de nossa investigação, fomos em busca da formação do lucro real tributável, mostrando que o legislador, desde que não desfigure o conceito pressuposto de renda, pode qualificar o lucro real tributável, impondo condições, por exemplo, para a dedutibilidade de custos e de despesas, visto que o tributo incide sobre a renda realizada, e não sobre a renda ocasionalmente poupada pelo contribuinte. Por fim, procuramos mostrar que para efeitos de imposição do imposto de renda, é pressuposto constitucional que o lucro tributável esteja efetivamente realizado, sob pena de ofensa aos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Palavras Chave: Contabilidade e Direito. Fato Jurídico Contábil e Fato Jurídico Contábil de Natureza Tributária. Imposto de Renda. Conceito de Renda Tributável. Lucro Real Tributável.

Palavras Chave: Contabilidade e Direito. Fato Jurídico Contábil e Fato Jurídico Contábil de Natureza Tributária. Imposto de Renda. Conceito de Renda Tributável. Lucro Real Tributável.

ABSTRACT

The purpose of this study is to establish a connection between accounting and Law, aiming at the investigation of how accounting recognizes the facts as accounting events, and how, pursuant to tax rules, such facts are recorded as accounting events of a tax nature to determine the taxable income.

In order to do so, initially we interpreted the subject in the context of the Federal Constitution, by underlying the principles of income tax and, especially the constitutional meaning of income.

We analyzed the origins, concepts and theories of accounting, by examining its basic rules and showing that accounting is also Law, and therefore the current discussions regarding whether Accountancy would be Law, especially in connection with Tax Law, sound pointless.

The comprehension of Accountancy language is essential, since the taxable events derive from the accounting entries made in the financial statements based on the taxation rules instead of accounting rules, whether determining the mere conversion of an accounting event into a tax accounting event or imposing a particular criterion to recognize such event, regardless the fact that both events are deemed as legal facts.

We also analyzed the assumptions of the so-called “new accounting rules”, aiming at demonstrating that, contrary to the so-called “old accounting rules”, the basics of the new accounting rules resides in the financial evaluations rather than in the profit effectively realized, so that the profit recognized under the new accounting rules is not necessarily the profit entirely realized.

In purpose of our investigation, we researched the composition of the taxable real profit, demonstrating that, provided that the constitutional concept of income prevails, the legislator may qualify the taxable real profit, imposing conditions, for instance, in connection with deductible costs and expenses, once the income tax levies on the realized income, and not on the income occasionally earned by the taxpayer.

Finally, we aim at demonstrating that for purposes of income tax, the Federal Constitution rules require that the taxable income is effectively realized; otherwise it would violate principles of legal certainty, the ability to pay, and non-confiscation.

Keywords: Accountancy and Law. Legal Accounting Fact and Legal Accounting Fact of a Tax Nature. Income Tax. Concept of Taxable Income. Actual Taxable Income.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
 CAPÍTULO I - ORDENAMENTO JURÍDICO	18
1.1 Algumas considerações sobre direito e sistema: demarcando o objeto	18
1.2 Considerações Gerais.....	25
1.3 Direito como Regra de Conduta.....	26
1.4 Direito como Linguagem	26
1.5 Unidade do Ordenamento Jurídico.....	28
1.6 Sistemas Jurídicos.....	29
1.6.1 Os Subsistemas do Direito e suas Relações.....	31
1.6.2 Interdisciplinaridade	32
 CAPÍTULO II - DIREITO TRIBUTÁRIO	35
2.1 Conceito de Direito Tributário	35
2.2 Autonomia Didática do Direito Tributário	35
 CAPÍTULO III – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA IMPOSITIVA	37
3.1 Norma de competência tributária e princípios constitucionais	37
3.2 Norma de competência tributária impositiva.....	38
3.2.1 A rigidez do sistema constitucional brasileiro na distribuição de competências tributárias impositivas	38
3.2.2 A estrutura formal da norma de competência tributária impositiva	44
3.3 Princípios constitucionais tributários	49
3.3.1 Princípios da legalidade e segurança jurídica.....	50
3.3.2 Princípio da capacidade contributiva	56
3.3.3 Princípio da vedação ao confisco.....	62
3.4 O legislador complementar na definição da materialidade renda	66
3.5 Competência Tributária	71
3.5.1 O Exercício da Competência Tributária.....	72
3.6 Conceitos, Formas e Institutos de Direito Privado no Exercício da Competência Tributária	73
 CAPÍTULO IV - CONTABILIDADE.....	76
4.1 Origens e finalidade	76

4.2 A Contabilidade como Direito	80
4.3 A Contabilidade na Lei 6.404/1976 (A Velha Contabilidade).....	84
4.4 Os Postulados Contábeis	86
4.4.1 Postulado da Entidade Contábil	86
4.4.2 Postulado da Continuidade	87
4.5 Os Princípios Fundamentais de Contabilidade	89
4.5.1 Princípio do Custo Como Base de Valor.....	89
4.5.2 Princípio do Denominador Comum Monetário	90
4.5.3 Princípio da Realização da Receita (Regime de Competência).....	91
4.5.4 Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas.....	92
4.6 As Convenções (Normas e Restrições).....	93
4.6.1 Convenção da Objetividade	93
4.6.2 Convenção da Materialidade	94
4.6.3 Convenção da Prudência (Conservadorismo).....	94
4.6.4 Convenção da Consistência (Uniformidade)	95
4.7 A Crise da Velha Contabilidade	95
4.8 A Contabilidade na Lei 11.638/2008 (A Nova Contabilidade).....	98
4.8.1 Essência sobre a Forma em Contabilidade	101
4.8.1.1 Essência sobre a Forma em Contabilidade e em Direito	105
4.9 Avaliação a Valor Justo	109
4.10 Avaliação de Estoques	113
4.10.1 Avaliação de Estoques de Produtos Agrícolas, Animais e Extrativos	114
4.11 Ajustes a Valor Presente	115
4.12 Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment Test</i>).....	117
4.13 Neutralidade da Nova Contabilidade e Regime Tributário de Transição - RTT	118
 CAPÍTULO V - O IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS	126
5.1 Conceito de Renda.....	126
5.1.1 Disponibilidade Econômica ou Jurídica da Renda	129
5.1.2 A Realização da Renda como Pressuposto da Tributação.....	134
 CAPÍTULO VI - DO FATO (JURÍDICO) CONTÁBIL AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO	141
6.1 O Fato (Jurídico) Contábil	141
6.1.1 A construção do Lucro Contábil	143
6.2 O Fato Jurídico Tributário	147
6.2.1 A Construção do Lucro Real Tributável	147
6.2.1.1 O Conceito de Custos e Despesas Dedutíveis	153

6.2.1.2 O Regime de Apuração de Custos	161
6.2.1.3 O Conceito de Provisão e de Obrigação	163
6.2.2 O Lucro Real Tributável e a Nova Contabilidade.....	165
 CONCLUSÕES	 172
BIBLIOGRAFIA	181

INTRODUÇÃO

O direito tributário, a exemplo de outras disciplinas, é ramo apenas didaticamente autônomo, haja vista que “a ordenação jurídica é una e indecomponível”¹. E, pela sua própria razão de ser, certamente, é um dos que mais se vale de institutos, conceitos e formas regulados em outros ramos do direito, em especial no direito privado.

Mas, no particular caso do tributo incidente sobre a renda das pessoas jurídicas, o direito tributário sofre, ainda, profunda influência da economia e da contabilidade. É que o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, por ter como fonte de tributação o lucro medido a partir do balanço das sociedades empresariais, estruturado segundo as regras e os princípios fundamentais que regulam a contabilidade, a rigor, na busca de sua adequada investigação, impõe ao intérprete e aplicador do direito a necessidade de prévia análise do conteúdo dos registros feitos pelo contabilista, isto é, dos eventos verificados em função da dinâmica da sociedade empresarial, registrados pela contabilidade segundo sua peculiar linguagem.

Vertidos no balanço contábil da sociedade empresarial já como fatos contábeis, tendo havido a perfeita compreensão dos eventos ocorridos no mundo fenomênico, isto é, traduzidos como fatos contábeis no balanço, aí sim o estudioso do direito tributário, tendo o domínio da peculiar linguagem da contabilidade, à luz das regras de tributação vigentes no ordenamento em matéria de Imposto sobre a Renda, pode fazer a perfeita tradução do fato contábil em fato jurídico tributário.

A história sobre o desenvolvimento do Imposto sobre a Renda, todavia, mostra que, no princípio, a preocupação dos juristas centrava-se em discussões sobre o núcleo da regra-matriz de incidência do tributo, como demonstram os estudos de Rubens Gomes de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto, José Luiz Bulhões Pedreira e Henry Tilbery².

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.14.

² SOUZA, Rubens Gomes. **Pareceres: imposto de renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

Mais recentemente, a preocupação dos estudiosos do Imposto sobre a Renda, ainda sob o foco da regra-matriz de incidência do tributo, passou a se deter nos seus pressupostos constitucionais, como mostra a clássica obra de José Artur Lima Gonçalves e de outros autores³.

É inegável que esses estudos elevaram as discussões acerca do Imposto sobre a Renda a níveis nunca antes visto. Ocorre que o estudo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, hoje, sobretudo em razão das profundas modificações que vêm sendo implementadas na seara contábil, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁴, reclama “reflexões mais aturadas, mais rigorosas, mais criativas, que a mera preocupação com aspectos econômicos e contábeis jamais poderia oferecer”. Isso porque, adverte o autor:

todo aquele que pretender aproximar-se desse tributo terá que observar de perto a vida das empresas. Essas sociedades, células indispensáveis para a movimentação econômica do país, demonstram que o trato com o direito tributário requer a consideração direta da linguagem contábil-fiscal, com sua particularíssima simbologia, cuidadosamente juridicizada pela legislação específica (...).

Poder-se-ia advertir que sempre tudo se passa assim, porquanto as normas jurídicas estariam, invariavelmente, percutindo com a linguagem social, com o que estou de acordo. Todavia, no caso dos registros contábeis, essa linguagem se interpõe acima da linguagem social e abaixo da camada linguística do direito posto. É um estrato a mais, que o cientista do direito não pode esquecer, tratando, como se trata, de discurso voltado para uma finalidade precípua, qual seja, a de estabelecer o procedimento técnico indispensável ao estabelecimento intersubjetivo dos fatos relevantes para o

CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários**. São Paulo: Atlas, 1996.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

TILBERY, Henry. **Imposto de renda pessoas jurídicas: integração entre sociedades e sócios**. São Paulo: Atlas, 1985.

³ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto Sobre a Renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dilatética, 1998.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2003.

⁴ Idem 1, p. 591.

convívio socioeconômico. Os sistemas contábeis, com suas regras de formação e de transformação rigorosamente explicitadas, dão espaço a um cálculo operacional próprio, além de toda a gama de dificuldades de cunho semântico e pragmático que sabemos existir⁵.

Assim, sem jamais perder de vista a linguagem do direito tributário, bem como os preciosos estudos doutrinários já realizados a propósito do Imposto sobre a Renda, pretende-se, nesta dissertação, estudar o tributo a partir da contabilidade, buscando estabelecer uma relação conversa entre as regras contábeis e as regras de tributação, de modo que se possa investigar e afirmar como e porque um evento retratado como fato contábil pode (deve) ser traduzido como fato jurídico tributário.

A importância desta investigação reside na circunstância de que houve divórcio nos estudos de contabilidade e de direito, seja pelos operadores de um ou outro. Mais do que isso, de modo talvez deliberado, o que se viu no Brasil, como se demonstrará, foi o esvaziamento da contabilidade na sua específica função. E, justamente em função desse divórcio, perdeu-se de vista uma questão fundamental, a de que contabilidade também é direito. A contabilidade, assim como outras ciências, embora comporte várias especializações (fala-se em contabilidade financeira, contabilidade gerencial, contabilidade de custos etc...), ao menos quando anualmente vertida nas ditas demonstrações financeiras, regradas pela lei das sociedades anônimas, dirigidas aos acionistas e ao mercado de capitais, impõe a estas a dimensão de efetivas peças jurídicas, tuteladas, pois, pelo direito.

Então, se isso é verdade, soa como tola a discussão que ainda hoje se vê sobre se a contabilidade deve ou não ser subserviente ao direito, ou vice versa. A verdadeira discussão que se deve ter, partindo do fato de que contabilidade também é direito, é em que medida a norma de tributação pode tomar, sem maiores considerações, eventos registrados na contabilidade (fato contábeis) como signos presuntivos de renda, passíveis, pois, de compor a regra matriz do respectivo imposto.

O estudo hoje ganha ainda maior interesse em face da contabilidade que,

⁵ Idem 1. p. 591.

recentemente, começou a ser introduzida no Brasil, em linha com as regras internacionais, que já vêm provocando acesos debates entre operadores da contabilidade e do direito, debates estes que devem se intensificar se e quando houver a modificação que se espera na legislação tributária, especialmente naquela concernente ao Imposto sobre a Renda.

Desse modo, para os fins propostos neste estudo, primeiramente, serão tecidas breves considerações sobre o conceito de direito, sublinhando que direito é linguagem, e sistemas, verificando o modo como o subsistema do direito tributário estabelece contato com os demais, buscando examinar como um evento retratado em um subdomínio qualquer do direito, no subsistema do direito tributário pode e deve ser retratado como fato jurídico tributário.

Além disso, como se pretende estabelecer uma relação conversa entre contabilidade e direito, com base nas lições dos grandes mestres da Contabilidade, serão examinados os pressupostos da contabilidade que até então se tinha, denominada neste estudo, para facilitar o raciocínio, de “velha contabilidade”, ao passo que a expressão “nova contabilidade” será utilizada para se referir à matéria recém introduzida no Brasil.

O confronto das regras e pressupostos que informavam a “velha contabilidade” com as regras e pressupostos que informam a “nova contabilidade”, no objeto deste estudo, é fundamental. Isso porque se pretende investigar, em primeiro lugar, se com o advento do novo padrão contábil teria ou não havido alguma modificação no campo do direito tributário e, se e quando vier uma nova regulação da legislação tributária, que limites o legislador, naturalmente, deve vir a observar. Dito de outra maneira, o que se pretende ao fim do estudo investigar é se o lucro medido pela nova contabilidade, sem maiores considerações, pode ser tomado como signo de renda tributável.

Além disso, antes da abordagem da “velha” e da “nova” contabilidade – mas desde já advertindo que não se busca nesta dissertação empreender estudos próprios para quem pretende fazer uma incursão por teoria geral do direito –, conceitos e princípios fundamentais do direito tributário, como norma jurídica, competência tributária, conceito de renda, princípios da segurança jurídica, da

legalidade, da capacidade contributiva, do confisco e da realização da renda como pressupostos de tributação, terão que ser examinados na busca do adequado enfoque da matéria e das conclusões que se pretende alcançar ao longo desta obra.

CAPÍTULO I - ORDENAMENTO JURÍDICO

1.1 Algumas considerações sobre direito e sistema: demarcando o objeto

O rigor e a credibilidade característicos de um trabalho científico, se por um lado demandam a demarcação precisa do método escolhido e do objeto de um estudo, por outro decorrem justamente dessa atividade de delimitação, na medida em que evitam confusões significativas, operacionalizam o seu manuseio e, principalmente, representem a fixação das premissas que estruturam e fundamentam tudo o que desenvolvido a partir de então⁶.

Adotando-se o método hermenêutico-analítico para a decomposição do discurso em seus planos sintático, semântico e pragmático, analisando-se a sua criação e aplicação, e buscando-se construções da ciência do direito a seu respeito, investigar-se-á o direito positivo brasileiro, em alguns aspectos tributários e societários, nesse caso quando regula a produção de regras contábeis, sendo esse o objeto imediato do presente estudo, conhecido com maiores detalhes ao longo das considerações pontuadas a seguir.

Com efeito, chama-se de direito positivo o conjunto de normas organizadas em sistema, com o objetivo de disciplinar coercitivamente condutas intersubjetivas dentro de um corpo social, efetivando, ainda que num modelo ideal, os valores desejados pela comunidade regulada.

Na qualidade de fenômeno comunicacional que representa, a construção jurídica, afinal, como todo processo de conhecimento, ocorre e se propaga mediante a linguagem, que permite ao intérprete reconhecer algo do mundo exterior a partir de uma experiência sensorial e divulgar os predicados do objeto apreendido em forma de juízo ou proposição à comunidade do discurso.

⁶ Afinal, “[...] sem organização metodológica e precisa delimitação do objeto, o conhecimento científico (ou aquilo que se propõe como tal) torna-se completo desconhecimento” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 38).

Assim é que a norma jurídica corresponde à significação construída na mente do intérprete a partir do seu contato com um ou mais enunciados prescritivos, cujo significado equivale à conduta intersubjetiva transmitida⁷. Trata-se, verdadeiramente, da atribuição de sentido realizada por um sujeito a um objeto, tendo-se em conta os seus referenciais axiológicos e culturais, numa perspectiva que contraria a tradição de as coisas possuírem um teor puramente ontológico.

Daí dizer-se que o conteúdo da norma jurídica não está no próprio texto, tampouco dele é extraído; diversamente, encontra-se no intelecto de cada intérprete, que lhe atribui, um a um⁸. E isso ocorre em dois momentos também distintos: quando o sujeito introduz um enunciado no sistema e, posteriormente, ao ser interpretado, dinâmica esta manifestada no processo de positivação.

⁷ A esse respeito, vide, por exemplo, WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tratado lógico-filosófico**: investigações filosóficas. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995; OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. São Paulo: Loyola, 2006; e SCAVINO, Dardo. **La filosofía actual**: pensar sin certezas. Buenos Aires: Paidós Postales, 1999.

⁸ “Se cada palavra (enquanto marca de tinta presente num papel, ou onda sonora) contivesse uma significação própria e o trabalho do intérprete se restringisse em encontrar tal significação, todos os sentidos seriam unívocos, ou pelo menos tenderiam à unicidade. Isto não ocorre justamente porque o sentido não está no texto, está no intérprete e, desta forma, condiciona-se aos referenciais lingüísticos”. CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**: o constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 211.

“O fato de alguém realmente compreender o que uma frase significa, compreender seu sentido não depende absolutamente de que seu emissor tenha querido significar isso. A compreensão depende da situação histórica em que a frase é usada e não do ato intencional de querer significar” PISCITELLI, Thatiane dos Santos. **Os limites à interpretação das normas tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 35.

Daniele Souto Rodrigues também observa em suas passagens: “diz-se supostamente porque, como demonstrado alhures, o intérprete não possui a capacidade de avaliar, com exatidão e certeza, o intuito daquele que inseriu o enunciado no sistema, pelo que lhe imputará, com influência de seus dados axiológicos, o sentido que nele vislumbra, obviamente depois de levar em conta a intertextualidade, a relação que o trecho interpretado trava com as demais inscrições jurídicas, seu contexto.”

“Compreende-se a dificuldade dos cidadãos de lidar com essa concepção, haja a vista a expectativa de certeza e segurança que possuem em relação ao direito, no sentido de lhes fornecer uma única significação correta. Assim se trabalha com o significado de base das palavras aceito pela comunidade do discurso, o que, de certo modo, também decorre de uma experiência cultural e convenção. É verdade, porém, que essa esperada certeza surge com a positivação de determinado sentido por uma autoridade competente, num ato de interpretação autêntica. Até então, tem-se justificação, legitimação e retórica, o que de certa maneira não termina, já que se inicia outro círculo de interpretação diante do novo enunciado prescritivo, mas por certo com um menor espectro de possibilidades.” RODRIGUES, Daniele Souto. **O conteúdo jurídico do lucro real tributável**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 24..

Parte-se, certamente, do trabalho do constituinte originário – respaldado na norma hipotética fundamental de Kelsen para o fechamento do sistema –, construindo-se normas jurídicas com base nos enunciados introduzidos e produzindo-se novos preceitos fundamentados naqueles hierarquicamente superiores e logicamente anteriores, neste caso, na hipótese de o intérprete ser detentor de alguma competência normativa.

A construção da norma jurídica se dá, conforme Paulo de Barros Carvalho⁹, segundo um percurso gerador de sentido, processo que tem início com a verificação sintática da estrutura textual (S1), seguida da elaboração de proposições destituídas de sentido deôntico completo (S2), formuladas no plano seguinte, via composições hipotético-condicionais (S3), chegando-se, por fim, ao nível da sistematização, em que se analisam os vínculos de coordenação e subordinação que a norma em construção estabelece com as restantes (S4).

A composição hipotético-condicional referida é característica comum a todas as normas jurídicas que possuam sentido deôntico completo¹⁰, sendo representada pelo vínculo de implicação que relaciona a previsão de um fato jurídico ou sua ocorrência a uma conseqüente relação entre dois sujeitos organizados, em sentido assimétrico, em torno de um mesmo objeto.

Fez-se distinção entre a previsão ou a efetiva ocorrência de um fato jurídico para diferenciar as chamadas normas gerais e abstratas, que têm como objeto a hipótese de um acontecimento e a suposta obrigação, daquelas ditas individuais e concretas – resultante da aplicação das primeiras ou subsunção de classes operada entre iguais¹¹ –, quando aí sim já se é

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 67-88.

¹⁰ Cabe aqui, portanto, a advertência quanto à classificação das chamadas normas em sentido amplo.

¹¹ “Em rigor, não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico. É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma individual e concreta [...], empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada, vale dizer, a linguagem competente. Instaura, desse modo, o fato e relata seus efeitos prescritivos, consubstanciados no laço obrigacional que vai atrelar os sujeitos da relação” CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 422.

possível individualizar o fato materializado e os sujeitos da relação jurídica instalada como consequência disso.

Mais uma observação: enquanto fato trata-se de um extrato linguístico¹², não necessariamente coincidente com a realidade com perfeita exatidão. Como produto de uma construção feita pelo sujeito, trata-se de elementos que este pretendeu transpor para o interior do sistema¹³, devendo-se fazê-lo com suporte na linguagem das provas, pois, assim, resistindo a refutações, pode ser considerado válido, embora se saiba que jamais representante de uma verdade absoluta.

Como ensina Maria Rita Ferragut¹⁴, “para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro para o direito, não se requer a certeza de que o relato corresponda fielmente ao evento”. É necessária “a certeza de que o enunciado descritivo foi elaborado de acordo com as regras do sistema, submeteu-se às provas e resistiu à refutação”. Desse modo, “sendo válido o enunciado, e não tendo sido refutado, ou se foi ao questionamento resistiu, o fato é juridicamente verdadeiro, não importando se o evento neles descrito guarda ou não efetiva relação com o mundo fenomênico”.

Nessa dinâmica de positivação, as hipóteses de incidência compostas pela descrição de fatos de possível acontecimento são formadas, cognitivamente, a partir de dados do próprio sistema, por exemplo, elementos de outras normas jurídicas, como comumente ocorre com regras tributárias que se valem de institutos do direito privado, ou de elementos inicialmente exteriores, como simplesmente dados sociais não positivados.

¹² “o fato não é algo concreto, sensível, mas um elemento lingüístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 253.

“sempre uma linguagem deverá resgatá-los [os eventos] para que eles efetivamente existam no universo humano”. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 27.

¹³ “[...] o fato se torna jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta da hipótese”. VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 3.

¹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 315.

Os antecedentes das regras individuais e concretas, por sua vez, aqui chamados fatos jurídicos, reportam-se a eventos fenomênicos transpostos para o interior normativo, justamente por corresponderem a hipóteses de incidência de preceitos gerais e abstratos, a que se subsomem.

Tanto num como noutro caso, percebe-se a adoção, cognitivamente, de dados do próprio sistema jurídico – embora muitas vezes de outros ramos, ditos didaticamente autônomos, como a matéria societária –, do plano social ou mesmo de outros sistemas, como no caso de elementos econômicos, contábeis, dentre aqueles apropriados com mais frequência pelo direito tributário.

Diz-se cognitivamente, pois o direito positivo enquanto sistema, ou seja, enquanto conjunto de elementos agrupados e relacionados segundo um princípio unificador estruturante – no caso, tendo repertório composto por normas jurídicas, relacionadas segundo regras de coordenação e subordinação¹⁵ – é operacionalmente fechado, o que significa que possui códigos próprios para a sua reprodução, não admitindo influências externas, seja de eventos sociais, seja de outros subsistemas.

Por outro lado, é permitido que a introdução de novos enunciados em seu interior ocorra a partir de uma abertura cognoscitiva para o seu acoplamento estrutural com dados do ambiente ou desses outros subsistemas, certamente que, reitera-se, considerando os fundamentos de validade material e formal já fixados no direito positivo brasileiro, neste caso, relacionados a competência e procedimento¹⁶.

¹⁵ “[...] os elementos integrantes de um sistema não lhe constituem o todo mediante a sua soma, mas desempenham funções coordenadas, uns em função dos outros e todos, harmonicamente, em função do todo (sistema)”. ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 7.

¹⁶ “Resumidamente, como meio de diminuição de complexidades, a sociedade é considerada um sistema maior e comunicacional, subdividido em outros subsistemas, como o direito positivo e a ciência do direito. Àquilo que não se desenvolve por meio de comunicação, relega-se o plano de ambiente, sendo que, do lado exterior de cada subsistema, encontra-se tanto esse ambiente propriamente dito, como também o que é composto pelos demais subsistemas.

Na medida em que um subsistema é formado por repertório e estrutura particulares, de acordo com um vetor comum, tudo quanto não corresponde ao seu interior não lhe oferece qualquer interferência, o que equivale a afirmar que é operacionalmente fechado. Por outro lado, em função do que se denomina acoplamento estrutural, um subsistema pode

Como observava Alfredo Augusto Becker¹⁷, bem à sua maneira,

o mundo jurídico é um mundo mesquinho. Ele substitui o mundo dos fatos reais por um universo de palavras. Onde há uma floresta amazônica, o legislador determina que deva existir uma flor de papel. Tudo se converte em papel e em signos gráficos no papel: as palavras. Os próprios juristas passam a vida a investigar palavras, a escrever palavras a propósito de palavras.

Pois bem. Situando-se nesse cenário o objeto específico do presente estudo, no intuito de delimitá-lo, é preciso esclarecer a que se está referindo quando se investiga sobre os possíveis reflexos fiscais das alterações sofridas pela lei societária para adequação da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Relativamente ao direito tributário e societário, embora se pretenda formular aqui proposições tipicamente científicas e estruturadas segundo a lógica clássica, para além de buscar embasamentos na doutrina jurídica, a linguagem analisada será a do direito positivo, pautada na lógica deôntica, iniciando-se pelos enunciados constitucionais até que se chegue às normas de inferior hierarquia.

Quando se refere a regras contábeis, deve ficar claro que o campo de observação também é interno ao sistema jurídico: o chamado direito contábil. Significa dizer que serão estudados os enunciados que regulam como os registros contábeis devem ser realizados, sejam preceitos gerais e abstratos que tomam tais elementos como hipótese de incidência, já positivados ou pertencentes às regras propriamente contábeis ou à ciência

valer-se cognitivamente de dados de seu ambiente, amplamente concebido, desde que introduzidos por suas próprias regras.

Aplicando e limitando-se essas considerações ao objeto em estudo, o direito positivo, enquanto conjunto de normas jurídicas, apenas pode incorporar elementos de outros sistemas ou mesmo condutas sociais, dada sua abertura cognoscitiva, mediante a produção de normas por autoridade competente, segundo procedimento e matéria que ele próprio estabelece. Significa dizer que o sistema trata, ele mesmo, de sua regulação e reprodução, num fenômeno conhecido como autopoiese.

Mais especificamente, é comum que as normas que instituem tributos tomem emprestados elementos econômicos para a construção de suas hipóteses. Ocorre que, uma vez inseridos em seu antecedente, esses critérios alienígenas tornam-se jurídicos, diferentemente do que aconteceria, por exemplo, se regras econômicas influenciassem diretamente a revogação de normas jurídicas, o que igualmente se aplica à eventual interferência da ciência do direito” RODRIGUES, Daniele Souto. **O conteúdo jurídico do lucro real tributável**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011, pp.18-19.

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999, p. 51.

contábil, sejam preceitos individuais e concretos, que os internalizam concretamente.

É que se entende existir – nada tendo a ver com o direito positivo, num primeiro momento – (i) um sistema linguístico formado por regras contábeis que se direcionam especialmente aos operadores dessa área e que é objeto de outra linguagem, (ii) a ciência contábil ou Contabilidade, sistema descritivo e estudioso dos primeiros enunciados.

Para além desses dois institutos, há (iii) os registros contábeis que acontecem no plano factual, considerados eventos externos a estes dois sistemas.

São externos também ao direito positivo, entretanto, podendo ser por ele apreendidos, (iv) seja compondo hipóteses de incidência de normas gerais e abstratas, formadas a partir de dados do ambiente contábil (i, ii ou iii), já positivados ou não por outros preceitos jurídicos – quando então já se tratam de institutos puramente jurídicos, no primeiro caso –, ou (v) fatos jurídicos presentes nos antecedentes de regras individuais e concretas, que descrevem eventos ocorridos no plano social (iii), a partir da aplicação das primeiras (iv).

Observe-se, portanto, que embora se esteja diante de sistemas completamente distintos, sobretudo por conta do fechamento operacional que os caracteriza, em razão de sua abertura cognoscitiva, é possível perceber a sua interação, tanto quando o direito toma emprestado do ambiente contábil dados para formar suas normas, prática comum na legislação do Imposto sobre a Renda, aliás, ou no momento em que, com esta mesma dinâmica, busca regular como devem ser realizados os registros contábeis, objeto de outro sistema (i).

No caso da alteração na legislação societária para adequação da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, pensa-se estar no plano do direito positivo (iv e v), seja ao regular a forma dos registros contábeis (i), seja ao tomar emprestado os seus institutos (i, ii ou iii), momento em que certamente ganham um quê de juridicidade. O que não se pode confundir,

porém, é a disciplina jurídica do sistema contábil (iv) e este em si mesmo (i), quando então constitui algo estranho ao direito, vale dizer, uma coisa é a regulação da matéria, outra a matéria propriamente dita, enquanto objeto da primeira.

É sobre essa interação que investigará o presente trabalho.

1.2 Considerações Gerais

A expressão direito, tomada no sentido que a palavra em seu uso comum evoca na mente, é carregada de imprecisões já que, dependendo do contexto em que utilizada, pode levar a conceitos diversos, típicos da linguagem, ou decorrentes das concepções adotadas pelas variadas escolas que o tiveram como objeto de estudo.

Tércio Sampaio Ferraz, aponta que o termo direito é impreciso do ponto de vista sintático e semântico, e carregado de forte carga emotiva no plano pragmático¹⁸.

Os estudos de teoria geral do direito empreendidos ao longo dos séculos por escolas das mais variadas tendências, mostram que o conceito de direito, assume significações diversas, merecendo destaque, nesse particular, a advertência da professora Clarice Von Oertzen de Araujo:

apresentar um conceito de direito é tarefa complexa e sempre incompleta, imperfeita. Um conceito deve se referir a um objeto o qual denota. Quando se trata de definir o conceito de direito, a circunscrição do objeto referido pelo signo traz uma série de questões que se apresentam tanto no âmbito ontológico como epistemológico. O objeto de um conceito de direito abarca tanto as normas jurídicas como a conduta intersubjetiva e socialmente considerada. O status ontológico da conduta e das normas não é o mesmo, estando a primeira numa relação ôntica e as segundas em um nível deôntico. Assim, apresentar um conceito que compreenda todas essas dimensões ontológicas demanda uma metodologia que considere e trabalhe com todas essas diferenças¹⁹.

Por questões metodológicas, fixou-se o conceito de direito como significado de norma jurídica, porém deixando desde já assente que a compreensão da realidade social que este procura regular é muito mais complexa e abrangente

¹⁸ FERRAZ Jr. Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. Atlas, 6ª ed., pg. 15.

¹⁹ ARAUJO, Clarice von Oertzen. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

do que a linguagem em que a norma jurídica se encontra vertida pode querer significar.

1.3 Direito como Regra de Conduta

Assim, no contexto do que se estuda, em razão, até, da matéria que se buscou tratar, adotou-se o conceito de direito do ponto de vista normativo. E, na linha do pensamento de Bobbio, entende-se que “a melhor maneira de se aproximar da experiência jurídica e compreender seus traços característicos é considerar o direito como um conjunto de normas, ou regras de conduta”. E daí, no percurso do mestre, “Vamos partir, portanto, de uma afirmação geral deste tipo: a experiência jurídica é uma experiência normativa”²⁰.

Direito, então, nessa concepção, é “o complexo de normas jurídicas validas num dado país”²¹.

Com efeito, se o objetivo é falar acerca de regras de contabilidade e de tributação, isto é, se o que se busca é falar do denominado direito contábil e do direito tributário, procurando estabelecer, entre eles, uma relação conversa, então, necessariamente, esse discurso vai se centrar nas regras de direito positivo que os sistematizam.

E na adoção do conceito de direito como regra de conduta, tenha-se em mente, não se pode perder de vista o fato de que este é criado pelo homem, para disciplinar certas condutas sociais e, como tal, é um produto cultural, vertido em linguagem que, para a sua aplicação, naturalmente deve ser apreendido em todas as suas variáveis, inclusive os valores que em cada manifestação certamente encerra.

1.4 Direito como Linguagem

Mas, se na concepção positivista aqui adotada, direito é texto, o seu conhecimento, necessariamente, conduz ao domínio de sua linguagem, que é

²⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Martins Fontes 2008, p.3.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p.2.

diversa dependendo da regra de conduta (texto) que regula o fato. Ou seja, sem conhecimento da língua, da simbologia vertida no texto, não como retratar-se o fato (a realidade) que este buscou regular. Mais do que isso: Flusser afirmava que universo, conhecimento, verdade e realidade são aspectos linguísticos. Aquilo que vem por meio dos sentidos e que é chamado “realidade” é dado bruto, que se torna real apenas no contexto da língua, única e criadora de realidade. No entanto, como as línguas, plurais, divergem na sua estrutura, dissentem as realidades criadas por elas²².

Gregorio Robles²³, após partir da afirmação de que direito é texto, esclarece:

Pois bem: quando digo que direito é texto, quero dizer que o direito aparece ou se manifesta como texto, sua essência é ser texto, e sua existência real é idêntica à existência real de um texto. Não obstante com isto voltamos ao ponto de partida, e será necessário verificar o que pretendemos dizer com a palavra texto.

Daí que, diz Robles²⁴, “texto é, sem dúvida, o texto escrito: uma carta, uma novela, a Bíblia, o Código Civil”, concluindo que, sobre eles,

Há uma linguagem simbólica, não verbalizada, ou verbalizável, no sentido de que aquele que domina o segredo do significado dos símbolos empregados pode transformar em escrita o significado desses sinais. Dominar o segredo dos símbolos é condição para entendê-los e, depois, representá-los por escrito. Todo símbolo representa algo, significa algo. Mas só aquele que domina o segredo entende o que o símbolo representa ou significa.

Fabiana Del Padre Tome, após fazer referência à já celebre proposição 5.6 do *Tractatus lógico-philosophicus*, de Ludwig Wittgenstein, segundo a qual “os limites de minha linguagem denotam os limites de meu mundo”, em perfeita síntese do que acentua Robles, averba: “a linguagem não cria o mundo em-si, como objeto fenomênico, mas sim a sua compreensão, realidade objetiva do ser cognoscente”²⁵.

Assim, aceita a ideia de que direito é linguagem que retrata eventos verificados no mundo fenomênico, e de que este somente se manifesta mediante palavras,

²² Citação de Gustavo Bernardo no prefácio da obra de Vílem Flusser, *Língua e Realidade*, Annablume, 3ª ed., pgs. 12/13.

²³ ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto**, Manole, pg. 21.

²⁴ Ob.cit., pgs. 21/22.

²⁵ O Direito Como Linguagem Criadora da Realidade Jurídica: A importância das provas no sistema comunicacional do direito. In, *Teoria Comunicacional do Direito. Diálogo Entre Brasil e Espanha*, Coordenadores: Gregório Robles e Paulo de Barros Carvalho. Noeses, 2011, pg. 102.

“se não entendermos a linguagem em que o fenômeno se expressa, é inútil seguir adiante, teremos que apreender antes essa linguagem para poder continuar nossa tarefa de compreensão”, Robles²⁶.

E se este trabalho trata de contabilidade, então, necessariamente, deve-se entender como esta se expressa, isto é, como os eventos que busca retratar, segundo os princípios que a regem, são vertidos na sua peculiar linguagem. E, num segundo momento, olhando já as normas de tributação, cumpre entender de que forma os eventos, retratados na contabilidade como fatos contábeis, podem (devem) ser traduzidos para o direito tributário, agora já como fatos jurídicos tributários, aptos a conformar o fato gerador do imposto de renda.

1.5 Unidade do Ordenamento Jurídico

Tratando-se o direito, pois, de regras que visam à regulação de determinados comportamentos de seus agentes e que estas, naturalmente, nunca existem isoladamente, a esse conjunto de normas costuma se denominar “ordenamento Jurídico”.

Ordenamento Jurídico é, pois, a totalidade das normas vigentes em um determinado Estado, que busca organizar, nas suas mais variadas relações, o seu modo de ser e o de seus tutelados.

Dada a natural complexidade de uma organização estatal qualquer se estruturar, não obstante se tenha referido a direito como regras de conduta, na verdade, na estruturação de um ordenamento jurídico, não se pode olvidar a existência de regras de outras espécies. Deveras, no dizer de Bobbio²⁷,

Em todo ordenamento, ao lado das normas de conduta, existe um outro tipo de normas, que se costuma chamar de *normas de estrutura* ou *de competência*. São aquelas normas que não prescrevem as condições e os procedimentos por meio dos quais são emanadas normas de conduta válidas. Uma norma que prescreve manter-se à direita é uma norma de conduta; uma norma que estabelece que duas pessoas estão autorizadas a regular seus próprios interesses num certo âmbito mediante normas vinculantes e coativas é uma norma de estrutura, uma vez que não determina uma conduta, mas

²⁶ ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto**: quatro estudos de teoria comunicacional do Direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Editora Manole, 2005.

²⁷ Ob.cit., pg. 186.

estabelece as condições e os procedimentos para produzir normas de condutas válidas.

É o que se verifica no ordenamento jurídico brasileiro. Na Constituição Brasileira (norma fundamental, no dizer de Kelsen), ao lado de regras de conduta, o legislador prescreveu uma miríade de normas de estrutura, ao estabelecer, às pessoas políticas de direito interno, às quais dotou poder legiferante, regras de competência das mais variadas ordens, especialmente em matéria tributária.

E o ordenamento jurídico, embora goze do predicado da unicidade, já que composto sob uma ordem qualquer, a verdade é que, para a sua compreensão e aplicação, exige cortes metodológicos, eis que para além do sistema que dele emerge, diversos subsistemas atuam cada qual com suas específicas regras de competência e códigos próprios.

1.6 Sistemas Jurídicos

O Conceito de Sistema em direito, como depõe A. Menezes Cordeiro na introdução da edição de língua portuguesa da obra de Claus–Wilhelm Canaris²⁸, provoca dúvidas e discussões, não obstante este registre que, na generalidade, muitos doutrinadores, a exemplo de Canaris, utilizem a noção de Kant: sistema é a unidade, sob uma ideia de conhecimentos diversos ou, se se quiser, a ordenação de várias realidades em função de pontos de vista unitários.

Robles²⁹ distingue o conceito de ordenamento do conceito de sistema nos seguintes termos:

O primeiro pode ser identificado com o material jurídico proporcionado pelos órgãos de decisão do direito, isto é, a constituição, as leis, as normas da administração, a jurisprudência ou o conjunto das decisões judiciais, os costumes e usos jurídicos...(...) Todo este material se apresenta sob a forma de ordenamento, o que quer dizer que se apresenta com a pretensão de ser uma ordem jurídica completa. Mas a verdade é que o material jurídico que

²⁸ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. Fundação Calouste GulbenkianI, Lisboa, p. LXIV.

²⁹ Ob.cit., p. 88

provém dos órgãos de decisão nunca está completo, nem suficientemente ordenado. (...). A dogmática jurídica – ou ciência do direito – chega mais longe; os cientistas do direito dispõem de tempo para pôr em ordem o ordenamento ou material jurídico proporcionado pelos órgãos de decisão e, com isso, construir o sistema.

O sistema é o resultado da ciência, enquanto o ordenamento é o resultado do legislador e dos demais órgãos de criação do direito. O sistema surge do ordenamento, reflete e ao mesmo tempo completa o ordenamento, aplicando os diversos procedimentos da lógica e da interpretação.

Paulo de Barros Carvalho, na noção de sistema que predica, embora reconheça que apenas “a Ciência do Direito, sim, organizando descritivamente o material colhido na experiência do direito positivo, atingiria o nível de sistema”, não nega que “enquanto conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região das condutas inter-humanas, o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser recepcionado pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema”³⁰.

Tácio Lacerda Gama também não aceita a distinção feita por muitos em ordenamento e sistema, preferindo vê-los como expressões sinônimas, pois sustenta “existir racionalidade e sistematicidade tanto no chamado sistema, que é domínio da Ciência do Direito, quanto no direito positivo, que é o campo do ordenamento jurídico”. E continua: “nessas duas hipóteses, o produto da interpretação varia, pois na Ciência se produzem proposições descritivas e no direito positivo se produzem normas. Em ambos, porém, há esquemas racionais que determinam como se dá a relação entre as proposições”³¹.

Daí porque, Tácio Lacerda Gama, com toda propriedade, após falar dos papéis dos intérpretes do Sistema Jurídico, em que adota a distinção feita por Herbert Hart, entre observadores e participantes, denominados por Kelsen intérprete autêntico e intérprete não autêntico, conclui: “nas duas formas de compreender o Direito, a norma de competência pode ser vista como elemento aglutinador que, formal ou materialmente, oferece os fundamentos positivos para afirmar ou negar a unidade, coerência e completude do sistema”³².

Realmente, sob a perspectiva da Unidade do Ordenamento Jurídico, pouco

³⁰ **Fundamentos jurídicos da incidência.** pp. 45-46.

³¹ **Competência Tributária** - fundamentos para uma teoria da nulidade. Noeses, 2009, p. 123.

³² Ob.cit., p. 156.

importa, na construção de sua operacionalidade e racionalidade, a qualidade do intérprete, isto é, se aquele habilitado pelo sistema para construir o efetivo sentido de uma norma jurídica qualquer, o intérprete participante (intérprete autêntico na linguagem de Kelsen), ou o observador (intérprete não autêntico, na linguagem de Kelsen), pois tanto um quanto o outro busca, em última análise, dizer qual é o direito aplicável, e o faz analisando o direito em toda a sua completude, procurando afastar eventuais antinomias.

1.6.1 Os Subsistemas do Direito e suas Relações

Da necessidade de o legislador estruturar racionalmente o ordenamento jurídico e, sobretudo, dos juristas darem cientificidade ao estudo dos sistemas jurídicos, pouco a pouco, diversos ramos do direito foram sendo estruturados e estudados autonomamente, como verdadeiros subsistemas, embora claro que entre estes, não obstante suas particularidades, relações contínuas se estabeleçam.

Daí que, a partir de pioneiros estudos científicos do direito, realizado por inúmeros doutrinadores, o direito positivo passou a se estruturar de forma codificada e os estudos dos vários ramos do direito passaram a ser realizados em caráter quase que autônomo, perdendo-se por vezes a ideia da unidade do ordenamento.

Entretanto, adverte Gregorio Robles, “o estudo dogmático de um ordenamento jurídico concreto só é possível quando centrado no estudo das instituições, e nunca das normas consideradas isoladamente. As normas não vivem isoladas, Pertencem ao sistema e sempre fazem parte de alguma instituição”³³.

Por isso Robles, mais adiante, firmando como ponto de partida da teoria do direito, necessariamente, o conceito de ordenamento jurídico, completa o seu pensamento³⁴:

nosso edifício é o ordenamento jurídico, complexo, arquitetônico cultural, complicado sistema de comunicação inter-humana para ordenar a vida social. Temos que observá-lo, e construí-lo em seu

³³ Ob.cit., pg.10.

³⁴ Ob.cit., pg. 79.

conjunto, como um todo harmonioso, sem fendas que ameacem a sua existência, sem goteiras, mas isso só é possível se o construirmos elemento por elemento, norma por norma, instituição por instituição, decisão por decisão.

E o estudo do direito tributário, particularmente das normas que regulam a tributação da renda, impõe a necessária compreensão de variadas normas de direito privado, bem assim das regras que norteiam a contabilidade, que determinam a apuração do lucro das pessoas jurídicas, base de incidência do tributo, impondo ao intérprete e ao aplicador do direito, pois, incursões por essas variadas disciplinas.

1.6.2 Interdisciplinaridade

A autonomia do direito tributário, como adiante se verá, nasceu da necessidade prática de sua adequada sistematização e desenvolvimento, jamais da ideia de que esta dita autonomia pudesse ser absoluta. Há, sim, por trás do debate sobre a autonomia do direito tributário, a questão de sua especialização, isso em face dos princípios constitucionais aplicáveis à temática, das regras próprias que regem a competência em matéria tributária e das próprias leis que disciplinam os tributos.

Dito de outra forma, embora não se negue que a autonomia do direito tributário seja apenas relativa (ou didática), não se pode perder de vista que a construção do fato jurídico tributário se dá em face da regra específica de tributação aplicável a eventos ocorridos no mundo social, recortados como signos de tributação, como ocorre com os eventos retratados pela contabilidade que conformam a apuração do lucro das sociedades empresariais, tomados pelo legislador na construção da renda tributável.

E o direito tributário, na construção de sua linguagem, opera como um direito de sobreposição, descrevendo, como hipóteses de tributação, fatos regulados em outras searas do direito, fatos de conteúdo econômico ou decorrentes de relações econômicas, retratados, no particular caso de tributos incidentes sobre a renda, na contabilidade das sociedades empresariais.

Ora, posta questão nesses termos, vê-se que, a rigor, inexiste a dita autonomia

do direito tributário, pois é impossível o seu estudo de modo isolado, eis que, para a sua adequada compreensão, impõe-se também a cuidadosa investigação de todos os ramos do direito que com ele se conectem, assim como é necessária a compreensão de todos os fenômenos econômicos referidos nas regras de tributação que não tenham, nelas, uma específica conformação.

Então, estando a linguagem do direito tributário permeada por conceitos, e formas de direito privado, recortando como fatos tributáveis eventos econômicos verificados no mundo fenomênico, parece claro que o estudo dessa disciplina, necessariamente, tem que ter um caráter interdisciplinar, sob pena de a construção do discurso científico não se realizar ou, pior, ser incompleta ou equivocada.

É dizer, na medida em que a lei tributária, ao tratar do imposto de renda faz referência a um lucro contábil apurado segundo a aplicação de princípios de contabilidade geralmente aceitos, fala em elementos do balanço, o interprete e aplicador do direito, na construção de seu discurso, necessariamente, terá que se debruçar sob a peculiar linguagem da contabilidade. Da mesma forma, quando a lei tributária tiver se referido a conceitos e formas de direito privado, a compreensão da matéria tributária, necessariamente, terá que ter como percurso inicial as regras de direito privado, assim também para a efetiva compreensão de fenômenos de natureza econômica referidos em regras de tributação com conceitos indeterminados.

Naturalmente, ao predicar-se a necessidade da abordagem interdisciplinar do direito tributário como único meio seguro de construção de um discurso científico, não se está a afirmar que a interpretação que se deva dar na construção da norma de tributação seja derivada de conceitos ou formas vindos de outros ramos do direito ou que na interpretação prevaleça o fato econômico subjacente. A construção da norma terá sempre como norte a regra de tributação que, por sua vez, terá que estar conforme a norma de competência tributária aplicável à espécie e, como elementos balizadores, os princípios emergentes da Constituição da República.

Do percurso interdisciplinar do direito, o que a final importa no discurso é ter presente que a construção do fato jurídico tributário, seja ele de que espécie for, seja produto da subsunção de eventos colhidos no mundo social em hipóteses abstratamente descritas em regras de tributação. É que, no dizer de Paulo de Barros Carvalho, “não há fatos jurídicos puros ou fatos econômicos puros. O que existe são cortes de linguagem”³⁵.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 486.

CAPÍTULO II - DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 Conceito de Direito Tributário

A doutrina fornece variados conceitos de direito tributário, procurando nele compreender, de um modo mais ou menos geral, toda a fenomenologia que diga respeito às relações jurídicas que tenham por objeto prestações de caráter tributário, o que invariavelmente leva ao próprio conceito de tributo. Preferiu-se, com Luciano Amaro, “dizer que o direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos”, conceito que, efetivamente, compreende todo o sistema de normas reguladoras dos tributos.

2.2 Autonomia Didática do Direito Tributário

A autonomia do Direito Tributário, nas candentes palavras de Alfredo Augusto Becker, “é um problema falso e falsa é a autonomia de qualquer ramo do direito positivo”, e arremata o mestre: “pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do direito positivo é sempre e unicamente didática (...)”³⁶. Paulo de Barros Carvalho também defende que a autonomia do Direito Tributário é apenas didática³⁷.

Mas é Luciano Amaro quem, ao que tudo indica, colocou a questão em seus devidos termos, ao abordar a matéria sob dois ângulos distintos, isto é, o primeiro, de caráter geral, “sobre se se pode ou não falar em autonomia dos ramos do direito, o que abrange a questão específica consistente em poder ou não sustentar que o direito tributário seja autônomo”, e, o segundo, mais relevante, sobre “se a aplicação do direito tributário deve ou não seguir, diante de fatos disciplinados noutros ramos do direito, uma principiologia específica, uma exegese diferente, ou uma especial valorização fática”³⁸.

Sob o ângulo da autonomia do direito tributário, Luciano Amaro, a exemplo dos

³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 3ª ed. 1988, p. 30.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

³⁸ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. pp. 6 e 7.

demais doutrinadores, negou o fato, justificando que “a segmentação setorial do direito tributário insere-se no fenômeno da especialização das disciplinas jurídicas”³⁹, mas assinalando, sob o ângulo de aplicação das normas de tributação, que a verdadeira questão não é apenas saber se o direito tributário é ou não um ramo jurídico específico, e, sim, que, “na verdade, essa questão, no nosso sistema tributário, desdobra-se em duas ordens de preocupações, uma a propósito do exercício da competência tributária e outra a respeito da interpretação da legislação tributária”⁴⁰.

Deveras, o verdadeiro debate a propósito da aplicação de regras de tributação em face de demais regras constantes no ordenamento, que com elas convergem ou que sobre elas as regras de tributação façam referência, diz respeito ao exercício da competência tributária bem como ao modo de interpretação da legislação tributária, questões fundamentais, que tem tudo a ver com a problemática da contabilidade e do direito, essência do nosso debate, razão pela qual serão tratadas oportunamente.

³⁹ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. p. 8.

⁴⁰ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo : Editora Saraiva, 2009. p. 10.

CAPÍTULO III – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA IMPOSITIVA

3.1 Norma de competência tributária e princípios constitucionais

Alcançados pelo tema da relação entre elementos contábeis e tributários, os debates envolvendo eventuais efeitos que as alterações na legislação societária para adequação da contabilidade brasileira aos padrões internacionais teriam provocado nos balanços fiscais das sociedades, suscitados com imediatismo pelos interessados e tornados frequentes entre os estudiosos da matéria, embora ainda se distanciem de uma posição mais equânime, parecem relegar uma circunstância elementar: o fato de que a tributação da renda possui demarcação constitucional quanto à materialidade de possível afetação.

Por outras palavras, diz-se estar sendo ignorada a situação claramente perceptível que consiste no fato de que, independentemente da orientação que se assuma a respeito das mudanças promovidas pela lei comercial e respectivos reflexos tributários, a Constituição Federal manteve-se inalterada e, com ela, não só os princípios que limitam o poder de tributar, mas também a norma de competência impositiva em sentido estrito⁴¹, que somente permite a oneração da renda que corresponda a um efetivo acréscimo patrimonial e conquanto este esteja efetivamente realizado.

Noutros termos ainda, quer-se demonstrar que muito do tempo despendido com discussões em torno da reelaboração do lucro líquido contábil das empresas, mudanças de rotulação de institutos ou neutralidade fiscal garantida pelo Regime Fiscal de Transição poderia ser economizado ou destinado à averiguação primeira das normas constitucionais, que continuam a ser determinantes na regulação da tributação da renda, a despeito de qualquer modificação legal que se tenha verificado.

⁴¹ Aqui se refere à norma de competência tributária impositiva, espécie do gênero normas de competência, que estabelecem como outras regras devam ser produzidas.

3.2 Norma de competência tributária impositiva

A insistência na vinculação dos possíveis efeitos fiscais advindos da alteração da lei societária para harmonização contábil às normas constitucionais, a despeito do entendimento que se tenha quanto à necessidade de produção legal específica, decorre substancialmente da escolha política do legislador originário de elevar ao nível supremo as regras de competência tributária impositiva e da própria formulação lógica dessas estruturas.

Considerando a relação de derivação que caracteriza o sistema jurídico brasileiro, essas duas circunstâncias devem então restar bem assentadas, porque das normas de competência impositiva decorre a fundamentação de validade de todo e qualquer preceito que objetive tributar a renda ou tenha isso como consequência, ainda que mediata, como ocorreria caso se admitisse efeitos fiscais automáticos a partir das modificações na legislação societária.

Iniciando, assim, uma exposição que pretende dar um pouco mais de detalhes sobre tais observações, buscar-se-á descrever a rigidez do sistema e seus naturais efeitos, o rigor da discriminação de competências impositivas e o arcabouço formal de normas da espécie, para, enfim, se demonstrar que a materialidade do Imposto sobre a Renda encontra seus limites na própria Constituição.

3.2.1 A rigidez do sistema constitucional brasileiro na distribuição de competências tributárias impositivas

Dando efetivamente a condição de sistema constitucional tributário enquanto conjunto organizado e supremo às normas fiscais, já inaugurado de modo incipiente na era imperial, a Carta de 1934 trouxe junto à instituição do regime republicano precisa e detalhada repartição de competências impositivas entre as pessoas políticas de direito público interno, caracterizada por sua rigidez.

E foi justamente a profundidade e a exaustão com que o constituinte brasileiro tratou da matéria fiscal, contrapostas à plasticidade e flexibilidade encontradas noutros sistemas e diversas da acepção de rigidez como dificuldade de alteração normativa, que limitaram de modo significativo a atividade do legislador infraconstitucional, vinculando-o definitivamente ao texto supremo.

Com efeito, tudo isso se relaciona ao regime republicano de governo, conhecido pela noção de legitimação e consentimento com que o povo elege representantes para a efetivação de sua vontade, o que, por uma questão de coerência, implica colocação das atribuições conferidas em um plano que não podem ser exercidas dentro de outros parâmetros ou, numa hipótese mais extrema, contra os anseios desse próprio povo, como fatalmente ocorreria se situadas em nível ordinário⁴².

Além dessa ideia de previsibilidade da ação estatal, a divisão das porções de competência ainda encontra razão na necessidade de distribuição equitativa da força política e meios de custeio entre as pessoas públicas, além da possibilidade de manutenção das órbitas parciais, numa classificação kelseniana, sobretudo pelo aspecto negativo que uma competência impõe aos demais entes de não exercê-la⁴³.

⁴² “É que, ao conferir poder ao Estado, mediante o ato de dar-se uma Constituição, o povo não lhe concede poder para ir além dessas barreiras. A titularidade da *res publica* pertence ao povo no regime republicano representativo, por nós adotado. Isto está estampado nos textos constitucionais e gravado indelevelmente na consciência cívica dos cidadãos.

Quando o povo, reunido em constituinte, resolve criar o Estado e conferir-lhe os poderes necessários ao exercício das atribuições que decide estabelecer, jamais pode entender-se que tenha consentido ao Estado, por seus órgãos, exercitar esses mesmos poderes contra si (o povo), em detrimento de seus interesses, ou ferindo o que este mesmo povo prescreveu serem seus direitos essenciais, postos como limite intransponível ao Estado e, pois, excluídos de seu poder, fora de seu alcance.

Para que isso fique absolutamente claro e as fronteiras rigorosamente demarcadas, sem a menor possibilidade de risco, abusos, desvios ou excessos, que terminem por ferir esse próprio povo, em seu conjunto ou em cada um de seus integrantes (cidadãos), para que tudo isso fique claramente delineado, o povo, em constituinte, formula um rol de chamados direitos individuais, que são barreiras rígidas, absolutamente insuperáveis pelo Estado. Tais barreiras, como limites ao poder estatal, são circunscrições rigorosamente demarcadas, fixando até onde vai esse poder; além delas não há poder. E todo ato estatal, normativo ou concreto, que se situar fora dessa peremptória circunscrição significa abuso de poder, usurpação ilícita”. ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 164-165.

⁴³ “Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma dada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto. Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às

Tudo isso se conforma, também, com os traços da forma federativa de Estado, consubstanciada na autonomia política e econômica estabelecida entre União, Distrito Federal, Estados e Municípios, e alcançada, em última análise, pela própria distribuição de competências impositivas, que no campo fiscal autoriza a instituição de tributos necessários à manutenção dos entes.

Enfim, como de há muito já resume Aliomar Baleeiro⁴⁴, são diversos os efeitos da rigidez na distribuição de competências impositivas, inclusive outros distintos daqueles citados, mas com a mesma conclusão de que notadamente representam limitação ao poder de tributar. Leia-se:

1.ª) preservação da autonomia dos Estados e dos Municípios garantindo um campo mínimo e exclusivo a cada um deles; 2.ª) segurança dos contribuintes quanto à tributação, como tal entendida a exigência de tributos sobre o mesmo fato econômico ou jurídico por parte de governos diferentes; 3.ª) tendência à simplificação, pois os tributos afins poderão ser sempre reduzidos às categorias previstas na Constituição Federal, evitando-se a perturbadora multiplicidade de impostos. A desvantagem única é a de sujeitar o legislador a uma disciplina, que lhe tolhe até certo ponto a liberdade de movimentos, tão grata aos que detêm o poder. O capricho fiscal há de conter-se dentro dos limites constitucionais no que tange à escolha das variedades de tributação.

O que se quer com essas observações, propriamente, requer um passo além: se a demarcação de competências impositivas é realizada em âmbito constitucional e isso equivale a atribuir a cada pessoa política a possibilidade de tributar uma dada materialidade, significa que também estas se posicionam no texto supremo.

Significar dizer, por outras palavras, que qualquer intenção normativa que possua o legislador ordinário ou complementar relacionada à imposição de

unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto equivale a dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é oponível erga omnes, no sentido de que o é por seu titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga". FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p. 38.

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Estados, discriminação de rendas e reforma constitucional**. Revista de Direito Administrativo. São Paulo: Renovar, 1952, p. 14.

obrigações tributárias encontra-se totalmente adstrita aos comandos constitucionais⁴⁵.

Na lição de Geraldo Ataliba⁴⁶ acerca dos tributos, “é, entretanto, a Constituição levada a mencioná-los – ao menos os privativos – como condição de discriminação. Com efeito, como poderia reparti-los uns à União, outros aos Estados e Municípios, se não os mencionasse expressamente?” E ele mesmo se propõe a responder: “a menção que lhes faz a Lei Magna é bastante para a identificação rigorosa dos impostos, de tal forma que o legislador ordinário possa saber quais os fatos geradores de que pode dispor”.

Com o mesmo sentido, mas especificamente acerca do Imposto sobre a Renda, diversos autores se posicionaram. Roberto Quiroga Mosquera⁴⁷ aduz que:

só se pode pensar em atribuir competência se se delimitam os fatos que darão suporte à regra instituidora do tributo. Atribuir competência é definir o campo de abrangência e trânsito do legislador infra-constitucional. É indicar-lhe o caminho que possibilitará atingir seu objetivo, é mostrar-lhe a trilha sobre a qual deve correr sua aptidão criadora. O exercício dessa faculdade, por sua vez, dar-se-á com a edição de lei que crie o tributo, identificando e expressando aquelas hipóteses de incidência possíveis e os demais aspectos fundamentais da regra matriz tributária respectiva.

Claro está, pois, que ao legislador das pessoas políticas é dado o direito, apenas e tão somente, de exercitar sua aptidão de criar tributos nos termos, limites e condições preceituados pelo legislador constitucional. Ao fazê-lo não poderá inovar, uma vez que a Carta Constitucional assim o impede.

Diante das considerações acima expostas, podemos afirmar que, no que se refere à regra matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não há campo de liberdade para o legislador federal em vista do sistema rígido de atribuição de competência tributárias. Mister será que ele se restrinja a descrever, em lei ordinária federal, votada pelas Casas Legislativas respectivas, a

⁴⁵ “Com isso, afirma-se de forma cristalina a circunstância de que a competência é conferida e delimitada pela própria Constituição federal, pois a mesma norma de estrutura que confere o poder de legislar descrevendo regra matriz de incidência tributária, cuidará de fornecer os limites, a perfeita identificação dos confins do poder assim conferido.

A precisa identificação e o domínio desses confins é dado necessário para que a pessoa que recebe esta parcela de poder possa exercê-lo conhecendo-lhe a extensão, os limites, sempre já postos pela própria norma de outorga de competência”. GONÇALVES, José Artur Lima. **A imunidade tributária do livro**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Imunidade tributária do livro eletrônico. São Paulo: IOB, 1998, p. 123.

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 120.

⁴⁷ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 77.

hipótese de incidência possível do imposto, seu sujeito passivo e ativo possível, sua base de cálculo e alíquota possível.

Hugo de Brito Machado⁴⁸ também já dizia que

[...] o simples fato de haver na Constituição vigente um dispositivo que atribui à União competência para instituir e cobrar imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é bastante para autorizar a conclusão de que o legislador não desfruta de inteira liberdade para definir o conteúdo dessa expressão. Renda e proventos de qualquer natureza é expressão que limita o âmbito de incidência do imposto federal. A não ser assim, ter-se-ia de ler a norma constitucional como se esta atribuísse competência à União para instituir e cobrar imposto sobre qualquer fato, a critério do legislador... E isto evidentemente não está escrito na norma constitucional.

Luís Cesar Souza de Queiroz, por sua vez, anotou:

Portanto, levando em conta a necessidade de se considerar que a Constituição da República utiliza palavras com o fim de transmitir uma mensagem com sentido, com o propósito de designar algum conceito, o qual possui limites máximos, mesmo sendo conceito do tipo indeterminado, considerando a existência do rígido sistema constitucional de repartição da competência tributária existente no Brasil, pode-se asseverar que há uma necessidade lógico-jurídica de se conceber que:

Um – a Constituição da República prescreve um conceito de ‘renda e proventos de qualquer natureza’ como base tributável, isto é, existe um conceito constitucional de ‘renda e proventos de qualquer natureza’, que poderá ser constituído em critério material do antecedente (‘fato gerador’) e em parte do critério material do conseqüente (‘base de cálculo’) da norma do respectivo imposto; e

Dois – o conceito constitucional de ‘renda e proventos de qualquer natureza’ como base tributável (como todo e qualquer conceito) apresenta limites máximos, insuperáveis, de modo a permitir que ele seja diferenciado de outros conceitos que igualmente servirão como base tributável (‘fato gerador’ e ‘base de cálculo’) de outros impostos.⁴⁹

a) se a competência ordinária discriminada se caracteriza pela discriminação constitucional das diferentes situações de fato que poderão ser constituídas em critério material do antecedente (‘fato gerador’) e em parte do critério material do conseqüente (‘base de cálculo’) das respectivas normas impositivas de imposto, b) então a Constituição, quando reparte a competência para criar impostos, prescreve um conceito para cada uma dessas ‘situações de fato’, entre as quais encontra-se a designada pela expressão ‘renda e proventos de qualquer natureza’.⁵⁰

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **A supremacia constitucional e o imposto de renda**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 44.

⁴⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 207.

⁵⁰ *Ibid*, p. 207.

José Artur Lima Gonçalves⁵¹, então, sedimenta toda essa questão:

[...] a estrutura federativa do Estado Brasileiro, por meio da Constituição federal, impõe a repartição rígida e exaustiva da competência tributária impositiva. E o faz por meio de referência à materialidade das regras matrizes de incidência tributária passíveis de serem criadas pelos legisladores competentes. Daí os conceitos que são utilizados para discriminar as competências serem conceitos constitucionais, não podendo ser manipulados pelo legislador infra-constitucional, razão pela qual deve ser compreendido, por exemplo, que a lei complementar só tem a virtude de explicitar limites de competência – assumindo, na matéria, sua inegável natureza jurídica declaratória, de verdadeiro preceito didático, na linguagem de Sainz de Bujanda, influente publicista espanhol.

Consequência imediata do posicionamento das materialidades tributárias em nível constitucional, como demonstra o autor, é que o papel da lei complementar circunscreve-se ao poder de explicitá-las, sendo vedada inovação que ultrapasse os limites logicamente anteriores estabelecidos pelo texto supremo, ainda que por esta espécie de instrumento, reitera-se.

A esse respeito, veja-se a clássica lição de Roque Antonio Carrazza⁵²:

Daí não procederem as ensinanças dos que, indo contra todas as evidências jurídicas, renitem em que a esta lei complementar comete “regular o sistema constitucional tributário nacional”. Assim não pode ser porque, além de o constituinte já se haver disso exaustivamente ocupado, a disciplina tributária está confiada à iniciativa das pessoas políticas. A lei complementar outra coisa não fará senão dispor sobre o sistema tributário nacional, seja desdobrando normas constitucionais, seja editando regras que espanquem os possíveis conflitos de competência entre as entidades tributantes.

Ressalta, à simples contemplação do quanto acabamos de escrever, que as leis complementares devem “colorir”, de novos e mais intensos matizes, as linhas, por vezes tênues, que a Carta das Cartas traça ao impor “limitações ao poder de tributar” e ao distribuir competências tributárias, privativas e indelegáveis, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Tais linhas divisórias (intransponíveis) já existem: foram traçadas pelas mãos cuidadosas do constituinte. A lei complementar, referida no art. 146 em pauta, só pode torná-las mais nítidas.

O mesmo que dito quanto às materialidades dos tributos pode ser afirmado com relação às respectivas bases de cálculo, porquanto que, para além de sua ordinária função dimensionadora, também permitem a identificação,

⁵¹ GONÇALVES, José Artur Lima. **A imunidade tributária do livro**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Imunidade tributária do livro eletrônico. São Paulo: IOB, 1998, p. 122.

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 819.

diferenciação e classificação dos tributos, o que é necessariamente requerido num processo de repartição de competências.

Portanto, a constatação de que, em razão da rigidez do sistema tributário brasileiro, escolhida pelo constituinte originário ao lado do regime republicano de governo e a forma federativa de Estado, as materialidades e bases de cálculo dos tributos apresentam-se desenhadas no próprio texto supremo indica que também ali o legislador ordinário ou complementar encontra os limites de sua atuação.

Assim, a conclusão também é de que, independentemente da posição que se tenha quanto aos efeitos fiscais decorrentes das alterações sofridas pela legislação societária para adequação da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, ainda que se exija a produção de lei complementar, não se pode fugir do conceito de renda pressuposto pela Constituição Federal, o que se sabe requerer a presença de efetivo acréscimo patrimonial e realização dessa materialidade, limites estes intransponíveis para qualquer tributação.

3.2.2 A estrutura formal da norma de competência tributária impositiva

O dado incontestável quanto aos eventuais efeitos fiscais decorrentes da modificação da lei societária para harmonização das regras contábeis brasileiras às internacionais não poderem ultrapassar o conceito constitucional pressuposto de renda foi alcançado com a constatação de que as materialidades dos tributos encontram seus limites no próprio texto supremo.

Demonstrou-se que isso decorre da rigidez do sistema tributário brasileiro, consequência da profundidade e extensão com que o constituinte originário cuidou da matéria e relacionada às próprias noções de República e Federação, mas não é só. Essa mesma conclusão pode ser obtida, numa visão mais sintática, da própria observação da formulação lógica da norma de competência impositiva.

Pois bem. Considerando que o sistema regula internamente a sua forma de alimentação, num fenômeno de autorreferência, tem-se por norma de

competência aquela que dispõe sobre como outras regras devam ser produzidas, não só programando o seu conteúdo, mas também fundamentando a validade dos preceitos de inferior hierarquia, formal e materialmente⁵³.

Sob o primeiro aspecto, a competência descansada numa estrutura hipotético-condicional indica o sujeito e o procedimento necessário para a edição da regra derivada, enquanto de outro lado fornece o próprio conteúdo da conduta a ser regulada, como de há muito já sugeria Georg Henrik von Wright⁵⁴:

un permiso de orden superior se da para que una determinada autoridad pueda dar normas de un determinado contenido. Es, podríamos decir, una norma que concierne a la competencia de una determinada autoridad de normas. Llamará a las norma permisivas de orden superior, normas de competencia.

Roque Antonio Carrazza⁵⁵ chega a colocar que a norma-padrão de incidência dos diferentes tributos encontra-se inserida no texto constitucional, que, em certos momentos implicitamente, indica a “hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível”, com o que se concorda no que tange à fixação desses limites, mas com a ressalva de se entender que a regra matriz de incidência tributária propriamente dita situa-se no plano normativo ordinário.

Em tempos mais atuais, Tácio Lacerda Gama⁵⁶ realizou detalhado estudo sobre o tema, no qual confirmou a indicação do conteúdo da conduta na norma de competência e organizou essa regra de modo que, em seu antecedente, se situassem os traços formais relacionados a sujeito e

⁵³ “Os limites com que o poder superior regula o inferior são de dois tipos diferentes: a) os relativos a conteúdo; b) os relativos a forma” (BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997, p. 53).

⁵⁴ WRIGHT, Georg Henrik von. **Norma y acción**: una investigación lógica. Madrid: Tecnos, 1970, p.186).

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 448.

⁵⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009, p. 91.

procedimento e, no conseqüente, os referidos contornos materiais, com o auxílio da seguinte fórmula:

$$N_{jcom} = H \{[s.p(p_1, p_2, p_3...)].(e.t)\} \longrightarrow R [S(s.sp).m(s.e.t.c)]$$

Em sua estrutura sintática, a norma jurídica de competência (N_{jcom}) traz então um processo de produção $\{[s.p(p_1, p_2, p_3...)].(e.t)\}$ composto de sujeito (s) e procedimento (p), situados no espaço (e) e no tempo (t), cujo acontecimento implica observância por um sujeito (s), vinculada ou discricionariamente, a uma conduta determinada (c), com condicionantes de espaço (e) e tempo (t).

No campo que envolve a criação ou majoração de tributos, como afinal ocorreria com eventuais efeitos fiscais das alterações na lei societária, essa estrutura se revelaria na previsão constitucional da possibilidade⁵⁷ de o ente político instituir um tributo sob uma materialidade delimitada, no caso referente à hipótese de incidência e à relação jurídica a serem construídas.

Portanto, mais uma vez se confirma a presença da materialidade dos tributos na própria Constituição Federal, ainda que como conceito e não definição – sendo o primeiro termo mais amplo e o segundo relegado à legislação infraconstitucional –, afastando-se aquela concepção tradicional de que a validade estaria relacionada apenas ao aspecto formal das normas e restringindo-se à atividade daqueles que pretendem tratar da sua criação ou majoração.

Tácio Lacerda Gama explica essa questão, com as seguintes palavras:

a delimitação do aspecto material passa pela indicação do conjunto de relações ou supostos de fato que podem ser objeto de regulação jurídica. Sem a indicação da matéria sobre a qual podem versar os sujeitos competentes, não se pode falar, propriamente, em outorga de competência. Seria o mesmo que oferecer os meios – sujeito e processo –, mas não indicar os fins – matéria. Têm a mesma natureza das normas de produção normativa que delimitam a matéria, aquelas que qualificam um sujeito específico para dispor sobre certa materialidade⁵⁸.

⁵⁷ Não se pretende aqui abordar a discussão quanto à facultatividade do exercício da competência tributária, embora não a ignore.

⁵⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 46-47.

[...] o objeto da relação de competência é, justamente, o conjunto de condicionantes materiais aos quais a norma de inferior hierarquia deve se ajustar, para ser materialmente válida. Por isso, sob a perspectiva de quem constrói a norma de competência, não há enunciados que digam respeito ao titular de uma relação jurídica constituída no conseqüente da norma fundada, mas sim ao sujeito titular da competência.

Fixemos uma idéia importante: o conseqüente da norma de competência estabelece os condicionantes materiais da norma de inferior hierarquia.

Qual a composição daquilo que chamamos de matéria? A matéria é composta por um ou mais verbos que descrevem uma conduta. Assim, toda referência à materialidade é sempre uma referência a verbos e seus respectivos complementos. Por isso, quando falamos de condicionantes materiais, estamos falando de enunciados que programam – delimitam – a matéria da norma que será criada⁵⁹. Com isso, as variáveis de comportamento começam a ser delineadas. Há que considerar [...] o que dispõem princípios, imunidades e outros enunciados constitucionais que condicionam a validade da norma no espaço e no tempo.

A reunião de todos esses dispositivos, na conformação do aspecto material da competência, atua programando como deve ser a criação da norma de inferior hierarquia. Noutras palavras, esses dispositivos prescrevem a conduta, o respectivo sujeito e os correspondentes condicionantes de espaço e de tempo. Disso podemos extrair mais uma conclusão: no conteúdo da relação jurídica de competência está a disciplina da validade das normas de inferior hierarquia naquilo que diz respeito aos seus limites subjetivos (s), espaciais (e), temporais (t) e materiais em sentido estrito (c). Esses critérios são constantes na prescrição de qualquer norma de competência tributária⁶⁰.

Considerando-se a função programadora da norma de competência, enquanto fundamentação de validade dos preceitos hierarquicamente inferiores, pode-se afirmar que a fixação de critérios formais dirige-se ao processo de enunciação da norma jurídica, ao passo que o estabelecimento de traços materiais relaciona-se ao enunciado propriamente dito. Havendo descompasso, eis a nulidade⁶¹.

⁵⁹ Ibid., pp. 89-90.

⁶⁰ Ibid., p. 90.

⁶¹ Isso que ora se resume foi explicado por Daniele Souto Rodrigues do seguinte modo: "(...)num arquétipo ideal, a criação de um novo preceito jurídico ocorre de forma que, buscando fundamento de validade no próprio ordenamento, o sujeito eleito competente, após um ato de decisão e mediante um procedimento igualmente autorizado, introduz um enunciado no sistema, composto tanto de regras propriamente ditas, como marcas que remetem ao seu processo de produção, em face da impossibilidade de se travar contato com aquilo que é passado e externo ao sistema.

Sob um aspecto, a norma de competência que programa o conteúdo desse enunciado inferior, mais do que dispor sobre as balizas em que deve ser criado, dita os estritos limites da atividade do enunciator. Por outro viés, a norma considerada fundamento de validade não só efetivamente autoriza a elaboração de outra, como também fornece os requisitos para que se verifique a conformidade dessa produção e, portanto, com o perdão da redundância, a validade desse enunciado.

Isso demonstra, aliás, mais uma vez, que a materialidade dos tributos está em nível constitucional, pois somente se elevando esse critério a um plano superior da cadeia de positivação que se torna possível aferir a validade da regra matriz de incidência tributária, incapaz, por si só, de denunciar vícios de validade seja no seu processo de produção ou mesmo no seu conteúdo.

Como explica Andréa Medrado Darzé⁶², embora se referindo especificamente ao sujeito passivo da obrigação tributária,

não há como a norma instituidora do tributo, ela mesma, isoladamente considerada, denunciar vícios da sua própria enunciação. Daí a necessidade de regressarmos mais uma cadeia do processo de positivação, alcançando a norma de competência tributária. Esta, sim, é índice seguro para, diante dos limites estabelecidos pelo Sistema Tributário Nacional, delinear o conjunto das alternativas postas ao legislador para a definição do critério pessoal passivo do tributo.

Enfim, por uma ou outra fundamentação dentre as quais aqui desenvolvidas, chega-se à conclusão de que a materialidade dos tributos e, especificamente, do Imposto sobre a Renda, está desenhada na própria Constituição Federal, o que implica limitação da atividade do legislador infraconstitucional e fundamenta a validade das normas inferiores.

Por isso é que, definitivamente, qualquer opinião que se tenha quanto a eventual reflexo fiscal das modificações introduzidas na lei societária para

Com efeito, a análise de compatibilidade dos elementos do preceito criado com os respectivos requisitos formais e materiais impostos pela norma de competência que lhe dá fundamento é que permite a verificação de sua validade ou, em caso de juízo negativo, de sua potencial subsunção a outra norma constante do sistema e que prevê o reconhecimento de invalidade quando não identificada tal adequação.

Como a norma de competência fundamenta a validade de duas outras normas – veículo introdutor e norma introduzida –, a comparação é feita mediante o confronto das marcas do processo de produção do novo dispositivo com o antecedente da norma de competência, no caso dos requisitos formais, e das novas regras inseridas com o consequente dessa mesma norma constitucional, que lhe fornece o conteúdo da conduta a ser disciplinada, em se tratando dos critérios materiais.

Nesse sentido, não sendo o enunciado impositivo compatível com o seu fundamento de validade, estará eivado de nulidade passível de reconhecimento pelos órgãos jurisdicionais competentes⁶¹, porque existente em relação ao sistema em que posto. Noutras palavras, não havendo o legislador restringido a sua atividade de forma preventiva, isso lhe será feito a posteriori, por um sujeito detentor de competência para prescrever a ilicitude do enunciado criado e a prevalência da norma de competência.” RODRIGUES, Daniele Souto. **O conteúdo jurídico do lucro real tributável**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011, pp. 53-55.

⁶² DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 51.

harmonização das regras contábeis não pode fugir do conceito constitucional de renda, tampouco da necessidade de sua realização, o que impediria certas tributações, normalmente ditas afastadas pelo Regime Tributário de Transição, demonstrado agora desnecessário, caso não se ignore essa premissa.

3.3 Princípios constitucionais tributários

Ao lado do enunciado que veicula a competência para a oneração da renda em sentido estrito ou com o mesmo grau de hierarquia na escala de positividade do direito, encontram-se os princípios que limitam o poder de tributar do Estado Brasileiro, normas assim intituladas e diferenciadas das demais regras constitucionais pelo alto teor axiológico que carregam em seu quantum semântico.

Denominar-se-á princípio a significação formada a partir da leitura de um ou mais enunciados prescritivos, com estrutura sintática de norma jurídica⁶³, a que, semântica e axiologicamente, fora atribuída alta carga valorativa pela sociedade, conhecida por suas funções agregadoras num feixe normativo,

⁶³ Paulo de Barros Carvalho, demonstrando a natureza normativa dos princípios jurídicos, definiu-os do seguinte modo: “o corolário natural de tudo quanto se expôs é que o direito positivo, formado unicamente por normas jurídicas, não comportaria a presença de outras entidades, como princípios, por exemplo. Estes não existem ao lado das normas, coparticipantes da integridade do ordenamento. Não estão ao lado das unidades normativas justapondo-se ou contrapondo-se a elas. Acaso estivessem, seriam formações linguísticas portadoras de uma estrutura sintática. E qual é esta configuração lógica? Ninguém, certamente, saberá responder a tal pergunta, porque ‘princípios’ são ‘normas jurídicas’ carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influyendo vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica. [...]”

Até esta parte, estabelecemos duas proposições que aceitamos por verdadeiras: a) o direito positivo é formado, única e exclusivamente, por normas jurídicas (para efeitos dogmáticos), apresentando todas o mesmo esquema sintático (implicação), ainda que saturadas com enunciados semânticos diversos (heterogeneidade semântica); e b) por outro lado, como construção do ser humano, sempre imerso em sua circunstância (Gasset), é um produto cultural e, desse modo, portador de valores, significa dizer, carrega consigo uma porção axiológica que há de ser compreendida pelo sujeito cognoscente – o sentido normativo, indicativo dos fins (telos) que com ela se pretende alcançar. [...]

Toda vez que houver acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconhecerem que a norma ‘N’ conduz um vector axiológico forte, cumprindo papel de relevo para compreensão de segmentos importantes do sistema de proposições prescritivas, estaremos diante de um ‘princípio’. Quer isto significar, por outros torneios, que ‘princípio’ é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do ordenamento”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 247 et seq.

diretivas para a elaboração de outras regras ou mesmo por seu caráter limitador ordinário.

O viés aglutinador é caro a essa exposição, em particular, por individualizar as normas de caráter tributário em razão de colocá-las sob o manto de um regime jurídico específico, não obstante a clamada unicidade do direito positivo, demonstrando-se que a autonomia das diferentes matérias não se resumiria a uma questão de mero didatismo, mas de providência possível diante da utilização de diferentes elementos agregadores e, portanto, de sua subsunção a diferentes naturezas e regimes jurídicos.

A acepção que realmente importa a este estudo, porém, é a de princípios enquanto enunciados limitadores não só do exercício da competência tributária impositiva, mas também de sua própria formação. Isso porque se considera a norma que veicula competência para a instituição de um tributo como significação resultante da soma de diferentes enunciados de ordem constitucional, incluindo tanto o que prevê a competência em sentido estrito, como aqueles que veiculam princípios em seu corpo.

Daí a igualdade de importância de se investigar, com a mesma força que o conteúdo do enunciado que atribui competência à União Federal para onerar a renda das pessoas físicas e jurídicas, por exemplo, perquirindo-se qual o sentido dessa materialidade, os princípios constitucionais que informam e, mais do que isso, limitam, a sua tributação.

3.3.1 Princípios da legalidade e segurança jurídica

Com acepção semelhante a com que concebido, o princípio da legalidade ainda hoje no Estado Moderno remete às noções de consentimento e representatividade, típicas do constitucionalismo e do regime republicano, mas que já se mostravam presentes desde a sua formação que remonta ao século XIII, quando se buscava condicionar a criação de tributos à aceitação do parlamento e à vontade geral, materializadas na lei.

Atualmente, porém, o princípio distancia-se cada vez mais desse sentido quase romântico para assumir a forma de um mecanismo de contenção ou, mais especificamente, limitação ao poder de tributar, contra eventuais abusos no exercício de competências impositivas.

É verdade que essa necessária vinculação das pessoas políticas às regras constitucionais ou dos produtores de normas individuais e concretas às leis a que submetidos, ordinariamente atribuída ao princípio da legalidade, decorreria da própria rigidez do sistema jurídico interno e da estrutura formal das normas de competência impositiva, mas foi prevista expressamente pela Constituição Federal, em seu artigo 5º, sob o tradicional brocardo de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, e de modo ainda mais específico no seu artigo 150⁶⁴, com redação semelhante à já existente no artigo 9º do Código Tributário Nacional.

O condicionamento da fixação de obrigações à expedição de leis – o que, aliás, é da própria essência de uma obrigação –, em específico a criação ou majoração de tributos, de um lado remete ao próprio repertório com que formado o ordenamento jurídico, exigindo a produção de um veículo introdutório individualizado para a inserção de enunciados no sistema, de outro exige que no caso de criação, majoração ou exclusão de tributos esse instrumento seja particularmente a lei em sentido estrito, exatamente porque, retornando-se então à idéia inicial, esta seria por natureza o veículo capaz de traduzir a vontade geral dos representados⁶⁵, para além de sua originalidade e generalidade⁶⁶.

⁶⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”

⁶⁵ Sobre o tema, FERREIRO LAPATZA, José Juan. **El principio de legalidad y la reserva de ley**. Revista de direito tributário. São Paulo: Revista dos tribunais, n. 50, 1989.

⁶⁶ Com esses dois últimos predicados quer se referir ao viés inaugural e inovador de uma lei, na primeira hipótese, e ao alcance subjetivo indiscriminado do comando veiculado, características estas, aliás, que não estão presentes nos chamados atos secundários, como portarias, regulamentos e instruções ministeriais, justamente porque dependem da edição de normas que logicamente os antecedam e lhes fundamentem a validade, além de se voltarem a destinatários específicos. Acerca do assunto, BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

De modo um pouco mais detalhado, a legalidade ainda se desdobra no chamado princípio da tipicidade tributária, previsto no artigo 97 do CTN⁶⁷, o qual reclama do legislador que estabeleça todos os critérios da regra-matriz de incidência, como explica Paulo de Barros Carvalho⁶⁸:

o veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei advéncia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

A verdade é que essa providência de o legislador ordinário estabelecer cada critério da figura instituída, alocada sob o título de princípio da tipicidade e prevista de forma expressa no artigo 97 do Código Tributário Nacional, decorreria por si só da construção da norma de competência impositiva, que carrega em seu bojo o próprio conteúdo da regra a ser produzida, cujo conseqüente parece equiparar-se abstratamente ao molde da regra-matriz de incidência, como confirma noutros termos Alberto Xavier⁶⁹:

e daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que se sucede nas normas de ação (Handeungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta predeterminando o conteúdo de seu comportamento.

⁶⁷ “Artigo 97 Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nelas definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 158-159.

⁶⁹ XAVIER, Alberto. **Os princípios da tipicidade e legalidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 39.

Independentemente de todas essas feições do princípio da legalidade, importa à presente exposição, em especial, de um lado a relação de subordinação e fundamentação de validade que orienta o sistema jurídico e deve nortear a atividade de construção da norma de competência impositiva, e também a necessidade de produção de veículo normativo específico para a criação ou majoração de tributo.

Tudo isso a confirmar aquela afirmativa inicial que dizia que, não obstante a ideia que se tenha da nova formação do lucro tributável, em momento algum se pode pretender exigir imposto sobre algo que não se qualifique sob o signo renda inserido no texto constitucional, seja com relação à materialidade em si, seja quanto à sua disponibilidade, característica esta notadamente ausente em diversas realidades criadas pela chamada nova contabilidade, como se demonstrará mais adiante.

Tudo isso a confirmar, também, a necessidade de o legislador ordinário, caso pretenda alterar elementos da incidência do Imposto sobre a Renda, expedir lei específica a este mister, quando aí sim se produziriam os efeitos pretendidos a partir das modificações na legislação societária, incapazes de alterar a tributação automaticamente, o que por certo ainda deveria se limitar ao campo de competência constitucional impositiva.

Essa advertência, sobre ser óbvia, ainda é precisa considerando-se a quantidade de exemplos encontrados na história legislativa brasileira de edição de normas inadequadas que pretendem imiscuir-se na apuração de tributos ou o nocivo costume interpretativo de se partir da análise de normas administrativas até que se chegue, quando muito, aos preceitos constitucionais⁷⁰. José Artur Lima Gonçalves⁷¹ já alertava:

essas noções relativas ao conteúdo e alcance do princípio da legalidade não podem ser menosprezadas – como freqüentemente acontece – no trato de questões relacionadas ao imposto sobre a

⁷⁰ Nesse mesmo passo, já ensinava PONTES DE MIRANDA: “onde estabelecem, alteram ou extinguem direitos, não há regulamentos, há abusos do poder regulamentar, invasão de competência do Poder Legislativo”. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Pesos e medidas e invólucros e envoltórios**: pressupostos de ordem constitucional para legislação ordinária sobre o assunto. Revista dos Tribunais. São Paulo: Malheiros, n. 356, p. 58.

⁷¹ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 58.

renda (como, de resto, em matéria tributária em geral). O vício de tomar o regulamento (para não se referir às chamadas portarias, instruções normativas, pareceres normativos, etc.) como ponto de partida da análise de questões relativas ao imposto sobre a renda é freqüente. O recurso à lei ordinária é raro; a referência ao texto constitucional chega a causar surpresa.

Mas é justamente isso que se pretende evitar, deixando-se bem clara a necessidade de atenção ao princípio da legalidade, sobretudo para se observar que a validade formal e material da tributação da renda está condicionada aos limites fornecidos pela norma constitucional de competência impositiva, assim como a inserção de modificações nas regras de tributação à edição de novas leis, independentemente da visão que se tenha quanto às alterações inseridas na legislação societária relativas a dados contábeis.

Essa vinculação da pessoa política material e formalmente à norma de competência impositiva junto à necessidade e particularização do veículo introdutor para a inserção de normas no sistema, ao lado também da tipicidade tributária, da representatividade característica do regime republicano e da noção de limitação ao poder de tributar forma ainda o princípio da segurança jurídica, significação que, embora não corresponda a um enunciado específico no ordenamento, decorre da soma de tantos outros⁷².

A noção de segurança está relacionada, em última análise, à de previsibilidade da ação estatal, garantida aos administrados pela observância das normas de superior hierarquia e revelada, por exemplo, com o respeito aos regimes jurídicos prefixados para um determinado período de apuração⁷³ ou pela confiança permitida às sociedades imersas

⁷² Paulo de Barros Carvalho esclarece que “[...] há ‘princípios’ e ‘sobre-princípios’, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjugação das primeiras. [...] a segurança jurídica não consta de regra explícita de qualquer ordenamento. Realiza-se, no entanto, pela atuação de outros princípios, tais como o da legalidade, o da irretroatividade, o da igualdade, o da universalidade da jurisdição etc.” Sobre os princípios constitucionais tributários. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos tribunais, n. 55, 1991, p. 150.

⁷³ “Nada altera o direito adquirido do contribuinte ao regime jurídico específico do tributo, regime jurídico, esse, estabelecido de acordo com a lei vigente no instante da ocorrência do fato imponible ou, no caso do imposto sobre a renda, no início do período de apuração. Nenhuma lei e, muito menos, nenhum ato administrativo poderão pretender proceder a tal alteração, salvo se o resultado for mais benéfico ao particular, obviamente”. GONÇALVES,

numa economia de mercado à programação de seus encargos fiscais ou eventuais consequências de suas estratégias empresariais⁷⁴. Como diria Geraldo Ataliba⁷⁵, na clássica obra *República e Constituição*,

a previsibilidade da ação estatal decorrente do esquema da constituição rígida, e representativa do órgão Legislativo assegura aos cidadãos, mais do que os direitos constantes da tábua do art. 153 (hoje art. 5º), a paz e o clima de confiança que lhe dão condições psicológicas para trabalhar, desenvolver-se, afirmar-se e expandir a sua personalidade [...]. O quadro constitucional que adota os padrões do constitucionalismo – o ideário francês e norte-americano instalado no mundo ocidental, nos fins do Século XVIII – e principalmente a adoção de instituições republicanas, em inúmeros Estados, cria um sistema absolutamente incompatível com a surpresa. Pelo contrário, postula absoluta e completa previsibilidade da ação estatal, pelos cidadãos e administrados. É que o legislador atua representando o povo e expressando os seus desígnios [...] O Estado não surpreende seus cidadãos; não adota decisões inopinadas que os aflijam. A previsibilidade da ação estatal é magno desígnio que ressuma de todo o contexto de preceitos orgânicos e funcionais postos no âmago do sistema constitucional [...] O legislador e – com maior razão – o administrador não surpreendem o povo. [...] A lealdade é tomada como traço fundamental legitimador da lei e dos atos administrativos [...].

José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 168. Objetivamente, determina o Código Tributário Nacional: “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.” Afinal, a Constituição Federal determina a observância dos princípios da irretroatividade e anterioridade, segundo os quais “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”

⁷⁴ A esse respeito, comenta Alberto Xavier: “[...] num sistema econômico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, torna-se indispensável eliminar, no maior grau possível, todos os fatores que possam traduzir-se em incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança jurídica. E isto era o que inevitavelmente sucederia se ao domínio claro da lei se sucedesse o voluntarismo da administração.

[...] um sistema alicerçado numa reserva absoluta de lei em matéria de impostos confere aos sujeitos econômicos a capacidade de prever objetivamente os seus encargos tributários, dando, assim, as indispensáveis garantias requeridas por uma iniciativa econômica livre e responsável” (XAVIER, Alberto. **Os princípios da tipicidade e legalidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 54).

⁷⁵ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 142 et seq.

Tanto a legalidade como a segurança jurídica, portanto, e no contexto do presente estudo, podem ser traduzidas na certeza de que a renda somente será tributada na medida autorizada pela Constituição Federal e demais normas correspondentes, a menos que estas sejam alteradas, mas ainda dentro do primeiro limite. Isso significa, em última linha, que independentemente das alterações que a lei comercial para a criação da chamada nova contabilidade possa ter provocado no balanço das sociedades, a renda passível de tributação continua sendo aquela demarcada pelo texto constitucional.

3.3.2 Princípio da capacidade contributiva

Ao princípio da capacidade contributiva dá-se o status de peça fundamental para construção da norma de competência impositiva, ou mesmo de um pressuposto seu. A norma atribuída ao parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal⁷⁶, exigindo que, sempre que possível, os tributos tenham caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte⁷⁷, revela-se sobre diferentes vertentes, mas o destaque retro mencionado decorre verdadeiramente de uma delas.

Numa abordagem histórica⁷⁸, o princípio da capacidade contributiva despontou como instrumento de igualdade e justiça tributária, por equivaler à oneração da renda dos indivíduos de acordo com sua situação econômica particular. Esse viés subjetivo pelo qual o princípio foi marcado ao longo do tempo, provavelmente, ainda hoje é a primeira leitura que se costuma fazer do texto constitucional.

No entanto, o atributo que se quer destacar do princípio é o seu caráter objetivo, que impõe ao legislador, na escolha de elementos para a

⁷⁶ “[...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

⁷⁷ Note-se que o uso do termo tributo já adianta a posição do autor quanto à expressão impostos utilizada pelo legislador, no sentido de não ser restritiva a esta espécie tributária para abarcar as demais, toda vez que possível fazê-lo, sobretudo no caso do Imposto sobre a Renda, por excelência capaz de medir a capacidade contributiva dos cidadãos e sociedades jurídicas.

⁷⁸ Para uma leitura de relatos históricos, vide COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 14-18.

construção da norma de competência impositiva e, assim, da regra matriz de incidência tributária, a eleição daqueles que representem índice⁷⁹ de riqueza ou, em última análise, revelem o mínimo de manifestação de capacidade do indivíduo para contribuir.

A doutrina é numerosa nesse sentido. Regina Helena Costa ressalta que a capacidade que chama de absoluta ou objetiva funciona como pressuposto jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição dos fatos capazes de desencadear o nascimento da obrigação tributária, o que equivaleria a uma sensível restrição à descrição legislativa, na medida em que somente autorizaria a escolha de fatos reveladores de alguma riqueza⁸⁰.

Aires Fernandino Barreto resume a questão explicando que todos os signos de riqueza teriam um valor, sempre embutido no núcleo do tipo, de modo que “ou as hipóteses expressam signos presuntivos de riqueza e terão uma dimensão ou não tem dimensão e não são dignos de riqueza, vale dizer, não expressam capacidade contributiva”⁸¹.

No direito estrangeiro, essa aceção não se modifica. A obra do escritor português José Casalta Nabais também dá o tratamento de pressuposto à capacidade contributiva, esclarecendo que, como tal, teria de se basear na potencialidade econômica do contribuinte, expressa na titularidade ou utilização da riqueza, pois, “sendo o imposto por definição uma subtração ou captação coativa de riqueza, não se vê como possa ser cobrado numa situação em que a mesma falte ou relativamente a um contribuinte que dela não disponha”⁸².

A noção comum a essas lições é a de que o princípio da capacidade contributiva restringe a seleção de materialidades na construção das normas de competência impositiva e no desenho de hipóteses de incidência

⁷⁹ Aqui pode se remeter ao próprio sentido empregado no âmbito da Semiótica, de que o “signo que se refere ao Objeto designado em virtude de ser realmente afetado por ele. [...] é o fato de sua ligação direta com o objeto que o caracteriza como índice e não os traços de semelhança [...]” PIGNATARI, Décio. **Semiótica e literatura**. 2. ed. São Paulo: Ateliê Editorial, p. 53, 2010.

⁸⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 28.

⁸¹ BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, pp. 22-23.

⁸² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 462-463.

tributária a elementos que indiquem riqueza detida pelo contribuinte, capazes de justificar a sua retirada para colaborar com o gasto público.

A capacidade econômica, porém, não basta. Embora indispensável, considerando-se o fechamento operacional do sistema jurídico e a existência de código próprio para a incorporação de conceitos externos, é necessária a seleção e inserção do núcleo de riqueza no corpo de uma norma tributária, para que seja alcançado pela incidência. A esse respeito, esclarece Alberto Xavier⁸³:

o momento primário do processo de tipificação no Direito Tributário – comum, de resto, a toda a tipologia – é a seleção. O princípio da capacidade contributiva fornece ao legislador o quadro geral das situações tipificáveis, ao estabelecer que só as situações da vida reveladoras de capacidade econômica são suscetíveis de tributação. Cumpre, de seguida, ao legislador recortar, dentro do quadro assim definido, aquelas manifestações de capacidade contributiva que repute deverem ficar sujeitas a imposto. [...] os tributos devem constar de uma tipologia, ou seja, devem estar descritos em tipos ou modelos, que expressem uma escolha ou seleção do legislador no mundo das realidades passíveis [...] de [...] tributação.

Isso significa, por outras linhas, que a mera existência de potencial econômico – e até mesmo de capacidade contributiva –, não é bastante para autorizar a tributação, caso o núcleo de riqueza não tenha sido eleito pelo produtor de norma geral e abstrata como materialidade passível de tributação, o que justifica hipóteses em que se verifique aptidão financeira, mas desinteresse estatal de onerar, por motivos outros.

Afirmar que a seleção de um índice representativo de riqueza deve ser feita dentro de um espectro que reflita não só força econômica, mas, mais do que isso, potencialidade para contribuir implica estar-se diante de “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”, como definia Rubens Gomes de Souza⁸⁴ o princípio em questão.

⁸³ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 83.

⁸⁴ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 95.

A despeito do subjetivismo guardado nessa afirmação ou, propriamente, contido na avaliação da capacidade contributiva individual, com todas as dificuldades que lhes são inerentes, um parâmetro de partida e certamente seguro para essa verificação seria o respeito ao mínimo vital, assim compreendidas não apenas as garantias conferidas pela Constituição Federal⁸⁵ aos indivíduos, como saúde, educação e propriedade, mas também os direitos das entidades econômicas, a exemplo da livre iniciativa e concorrência, preservando-se a manutenção de suas atividades e o próprio lastro da tributação.

Tudo isso para se chegar à conclusão de que onde não houver sequer um mínimo vital seguramente não haverá acréscimo patrimonial que autorize a incidência do Imposto sobre a Renda e, portanto, capacidade para contribuir. Afinal, pressupõe-se que todo o rendimento ingresso no patrimônio do indivíduo é consumido com as despesas essenciais à sua manutenção, não restando algo que o acresça, quando só então se poderia cogitar onerá-lo. Como adverte Roberto Quiroga Mosquera⁸⁶ especificamente sobre esta espécie,

a não tributação do mínimo existencial, no que se refere ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, decorre do fato desse mínimo não representar um acréscimo de elementos patrimoniais. Usando outras palavras, os rendimentos recebidos a título de mínimo vital não acarretam qualquer espécie de mutação patrimonial que o acresça um conjunto de direitos reais e pessoais pré existente. Não se materializa qualquer espécie de fato patrimonial modificativo aumentativo, como utiliza a linguagem contábil para se referir ao conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”.

Se de um lado o respeito ao mínimo vital e à conservação do exercício produtivo é o parâmetro inicial para medir-se a capacidade contributiva, é verdade também que para atender a esse princípio a tributação não pode alcançar a propriedade em termos confiscatórios, absorvendo substancial

⁸⁵ Artigos 1º, III e IV; 5º, XXII, XXIV; 6º; 7º, IV; 170, II, IV, VII, IX e parágrafo único; 173, caput e parágrafo quarto, todos da Constituição Federal.

⁸⁶ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 128-129.

parcela do patrimônio ou a totalidade da renda do indivíduo ou entidade⁸⁷, sendo ao menos este o seu limite final.

Como diria Ricardo Lobo Torres⁸⁸, “a imunidade do mínimo existencial se situa aquém da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência além da aptidão de pagar”. Com outras palavras do próprio autor, “a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade”.

Uma vez se tendo consciência desses parâmetros, pode-se então retomar a exposição inicial para se resumir o princípio da capacidade contributiva como norma constitucional que limita o poder de tributar por restringir a construção da norma de competência impositiva a materialidades capazes de mensurar o potencial de cada indivíduo, numa medida de distribuição da carga fiscal igualitariamente, e também, agora sob um viés objetivo, de traduzir índices de riqueza e respeitar minimamente a manutenção da atividade produtiva e a propriedade.

Voltando-se ao tema do Imposto sobre a Renda, significa dizer que nada que supere ou se difira da materialidade constitucional estatuída para o tributo pode ser alcançado, sob pena de faltar capacidade contributiva que autorize a tributação, para além da própria ausência de competência ou violação ao princípio da legalidade. É como se posiciona, afinal, nossa jurisprudência a respeito da questão, observada exemplificativamente no trecho abaixo:

INDENIZAÇÃO - DESAPROPRIAÇÃO - O imposto incidente sobre a “renda e proventos de qualquer natureza” alcança a “disponibilidade nova”, fato inexistente na desapropriação causadora da obrigação de indenizar pela diminuição patrimonial (propriedade), reparando ou compensando pecuniariamente os danos sofridos, sem aumentar o patrimônio anterior ao gravame expropriatório. Na desapropriação não ocorre a transferência de propriedade por qualquer forma de negócio jurídico amoldado ao direito privado e não se configura o aumento da capacidade contributiva. O imposto de renda não incide sobre o valor indenizatório.

⁸⁷ A esse respeito, SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 259-260.

⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, pp. 163-164.

IMPOSTO DE RENDA - DESAPROPRIAÇÃO - JUROS COMPENSATÓRIOS - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA - IMPOSSIBILIDADE - Os juros compensatórios são as compensações ao expropriado pela perda antecipada de sua posse e do direito ao uso e gozo de sua propriedade. Integram a indenização e não são rendas ou produto do capital ou do trabalho⁸⁹.

O mesmo raciocínio antes construído se aplica às situações em que, embora aparentemente haja a presença de rendimento, não se verifique a respectiva disponibilidade, não restando caracterizada, portanto, capacidade contributiva que autorize a incidência do Imposto sobre a Renda, como também já se posicionaram nossos órgãos julgadores, nesta oportunidade representados por uma decisão judicial:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. NEGÓCIO REALIZADO A PRAZO. TRIBUTO INDEVIDO.

Somente haverá lucro auferido, para efeito de tributação, quando houver pagamento do preço. Na participação societária negociada a prazo, não se configurando o fato gerador do imposto de renda, não existe capacidade contributiva, a legitimar a cobrança pelo fisco, do tributo⁹⁰.

É também sob esse espírito que se devem observar as modificações introduzidas na legislação societária para adequação da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, permeadas de situações incapazes de configurar índice de riqueza ou de revelar disponibilidade que autorizem a incidência do Imposto sobre a Renda, notadamente por decorrerem do objetivo exclusivo de oferecer aos interessados as reais condições econômicas de uma entidade empresarial.

Um exemplo claro disso que se está afirmando é o método adotado para a contabilização de ativos biológicos e produtos agrícolas⁹¹, que determina sua mensuração com base no valor justo, assim compreendido o preço de mercado do bem, atualização esta certamente incapaz de traduzir acréscimo patrimonial para fins da incidência de tributação do ganho ou mesmo

⁸⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso nº 135615. Acórdão nº 102-46.269. Relator: Naurý Frágoso Tanaka. Órgão Julgador: Antiga Segunda Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes. Sessão: 18 fev. 2004.

⁹⁰ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 191352. Relator Ministro Hélio Mosimann. Data do Julgamento: 24 de novembro de 1998.

⁹¹ Pronunciamento CPC n. 29, confirmado pela Deliberação CVM n. 596/2009.

manifestar disponibilidade, na medida em que não se verifica um incremento efetivo na universalidade detentora dos bens num primeiro momento.

Assim é que os eventuais efeitos fiscais advindos das alterações inseridas na lei comercial para a introdução dos novos padrões contábeis na realidade brasileira têm como limite, além dos tantos outros já expostos, a observância ao princípio da capacidade contributiva, o que significa somente estar autorizada a tributação de elementos que constituam índice de riqueza, respeitem o potencial econômico particular e atendam a parâmetros máximos e mínimos para a manutenção da atividade produtiva e proteção da propriedade.

É importante que essa noção seja mantida mesmo – ou principalmente – diante da tendência atual de se invocar o princípio da praticabilidade fiscal, consistente “numa série de recursos, utilizados pela lei ou por atos normativos da Administração Pública, que se destinam a simplificar e facilitar a execução em massa das normas”⁹², para mitigar a necessidade de respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Em tempos de questionamentos e incertezas quanto aos reflexos das alterações societárias na legislação tributária, o cuidado com a manipulação de instrumentos normativos para uma suposta harmonização é necessário, pois pode trazer como resultado mecanismos inaptos a revelar a riqueza de situações específicas – e tributação legítima, segundo nos ensina Regina Helena Costa⁹³, só mesmo enquanto a praticabilidade não colida com o princípio da capacidade contributiva, mas, ao contrário, o efetivo.

3.3.3 Princípio da vedação ao confisco

A necessidade de observância à capacidade contributiva do sujeito passivo para a instituição de um tributo foi tomada como dado de extrema relevância, no item anterior, não só pela circunstância lógica de que aquele que não possui condições econômicas de manter seu mínimo vital ou suas

⁹² Definição proposta por Misabel de Abreu Machado Derzi em Notas de atualização. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 580.

⁹³ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 93.

atividades empresariais não haveria meios para custeio da máquina pública, mas também porque, ausente tal capacidade enquanto índice de riqueza, não se verificaria o acréscimo patrimonial tributável pelo Imposto sobre a Renda.

Pois bem. O princípio da vedação ao confisco inicia-se, pode-se dizer, justamente onde termina a capacidade contributiva desse sujeito passivo. Noutras palavras, naquele exato instante em que se ultrapassa a capacidade para custeio e se atinge a propriedade de forma abusiva ou, no presente caso, quando se decide tributar algo diverso ou maior que o efetivo acréscimo patrimonial da entidade submetida ao Imposto sobre a Renda.

É verdade que o confisco da propriedade privada é permitido em determinadas situações, inclusive pela própria Constituição Federal, que o prevê, por exemplo, como medida sancionatória pela cultura de plantas psicotrópicas ou instrumento indenizatório⁹⁴, em decorrência da necessidade de desapropriação de área particular⁹⁵.

Na realidade, o que veda o inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal⁹⁶ é o uso da via tributária como instrumento para a usurpação da propriedade particular, aliás, em consonância com a definição de tributo proposta pelo

⁹⁴ Veja-se o artigo 243 da Constituição Federal: “Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei.

Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias.”

⁹⁵ Leia-se o inciso XXIV do artigo 5º da Constituição Federal: “XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; [...]”

⁹⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco; [...]”

artigo 3º do Código Tributário Nacional⁹⁷, a qual afasta do tipo as prestações que equivalham a sanções por ato ilícito.

Obviamente que, como ensina Luciano da Silva Amaro⁹⁸, “os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado”. No entanto, segundo o autor, “desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória”, de modo que “não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada”.

Certamente que essa verificação do efeito confiscatório de um tributo não é medida simples e objetiva⁹⁹, cabendo ao sujeito passivo demonstrar aos órgãos julgadores¹⁰⁰ a impossibilidade de suportar a carga tributária a que submetido, não só individual, mas também globalmente, considerando-se outros gravames envolvidos, além da afetação indiscriminada de sua propriedade. É a orientação dada pelo Supremo Tribunal Federal:

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em

⁹⁷ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

⁹⁸ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 143.

⁹⁹ Essa dificuldade em se traçar as linhas demarcatórias do confisco, em termos de tributo, foi analisada por Paulo de Barros Carvalho em seu **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 158-159, no qual chega a consignar que os trabalhos até hoje desenvolvidos sobre o tema, assim como a jurisprudência a esse respeito, não foram satisfatórios, sendo apenas capazes de advertir ao legislador a existência de limites para a carga tributária.

¹⁰⁰ O Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido desse julgamento competir ao Poder Judiciário.

parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade¹⁰¹.

Não obstante as dificuldades de se aferir os limites de uma carga tributária que leve a efeitos confiscatórios, pensa-se ser possível concluir que a tributação de elementos estranhos ao acréscimo patrimonial efetivamente obtido por uma pessoa jurídica ou ainda não realizados – como se verificará se importadas automaticamente nuances da nova contabilidade –, a depender do grau que atinja a propriedade, viola não só a regra da capacidade contributiva, como também o princípio da vedação ao confisco.

Assim sendo, pode-se concluir que a norma de competência tributária impositiva é significação resultante da rigidez do sistema tributário brasileiro, ao lado de sua própria formulação lógica e dos princípios constitucionais, limitando substancialmente a atividade do legislador complementar e ordinário, inclusive para efeitos da incidência do Imposto sobre a Renda.

Por isso é que, qualquer efeito fiscal das alterações da lei societária para adequação da contabilidade interna aos padrões internacionais deve ter em conta, a todo tempo, essa realidade, o que significa estar-se atento ao

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010. Relator: Ministro Celso de Mello. Partes: Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Julgamento: 30 set. 1999. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 12 abr. 2002.

conceito constitucional pressuposto de renda, influenciado especialmente pelo princípio da capacidade contributiva, e a necessidade de sua realização.

3.4 O legislador complementar na definição da materialidade renda

Se por um lado se sabe que é o texto supremo que fundamenta originariamente a validade da taxação da renda e por outro se conhece a função do legislador ordinário de instituir tais tributos, vê-se que ao legislador complementar cabe, então, dispor sobre normas gerais, limitações ao poder de tributar e prevenção de conflitos de competência entre as pessoas política de direito público interno, como enfim lhe determina o artigo 146 do Código Tributário Nacional¹⁰².

É certo que a leitura desse preceito, quando menciona a competência para dispor sobre a discriminação de tributos e seus fatos geradores, deve ser compreendida justamente no sentido de definição, isto é, o estabelecimento de traços mais detalhados dentro de um conceito pré-determinado.

Especificamente, significa dizer que o legislador complementar tem como função explicitar os conceitos constitucionais que tratam das materialidades dos tributos, esmiuçando as suas nuances, sobretudo como forma de traçar balizas ao produtor da norma instituidora em nível ordinário e delimitar os parâmetros de atuação dos demais entes políticos, numa versão negativa da competência.

Desempenhando esse papel, percebe-se que o legislador complementar brasileiro atentou-se à materialidade prevista em nível constitucional, definindo os traços da renda tributável dentro dos limites do conceito pressuposto na Constituição Federal, formado a partir dos princípios e a norma de competência impositiva.

¹⁰² “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...].”

Ao se verificar a redação do artigo 43 do Código Tributário Nacional, que define o fato gerador do Imposto sobre a Renda, percebe-se que o legislador complementar apropriou-se de elementos característicos tanto da chamada teoria renda-produto, como da teoria conhecida como renda-acréscimo, ambas passíveis de serem imputadas à Constituição Federal. Leia-se:

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

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Ao passo que a primeira delas dá destaque à fonte produtora do rendimento, por exemplo, aqueles valores auferidos em razão do trabalho, a segunda requer a presença de um saldo positivo resultante dos acréscimos e decréscimos sofridos por uma universalidade patrimonial num dado período.

Na realidade, num ou noutro caso, especialmente tendo-se em consideração os princípios estabelecidos pelo texto supremo, o que se exige é a configuração de efetivo acréscimo de patrimônio, com a diferença de a teoria renda-produto determinar a fonte de que derivam os rendimentos, designadamente¹⁰³.

É que, como alerta José Artur Lima Gonçalves¹⁰⁴,

¹⁰³ Antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1988, já se decidia que, “[...] na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo de patrimônio” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 89.791-7. Relator: Ministro Cunha Peixoto. Julgamento: 03 out. 1978. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ 20 out. 1978).

¹⁰⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 198.

[...] qualquer que seja o conceito de renda adotado, presentes estão as noções de (i) ganho patrimonial resultante de (ii) confronto de elementos (ingressos e saídas) verificados (iii) ao longo de certo período. As definições podem variar em diversos aspectos (renda auferida, renda consumida, aumento patrimonial, ganho de capital etc.), mas não resta – de toda a gama de estudos até hoje elaborados sobre o conceito de renda – nenhuma dúvida quanto à necessidade de ocorrência de (a) ganho efetivo, (b) dentro de um determinado período.

Deveras, a Constituição somente admite a incidência de imposto sobre a renda quando tenha havido alteração positiva no patrimônio do contribuinte, no período. Fora daí, não se admite (a Constituição não tolera) incidência de imposto sobre a renda. E tal constatação só é possível ao cabo de um período de tempo determinado, dentro do qual a renda tenha sido auferida e ao cabo do qual ela possa ser quantificada.

No mesmo sentido, ensinava Rubens Gomes de Souza¹⁰⁵:

[...] Nos estudos teóricos [...], sustentei a conclusão de que “renda” (na acepção fiscal do termo) é a soma algébrica de todos os rendimentos tributáveis e de todas as despesas dedutíveis, respectivamente realizados e incorridas no espaço de tempo fixado pela lei, para a sua apuração periódica (o “ano base”). Em outras palavras, “renda” é, para efeitos fiscais, o acréscimo patrimonial líquido verificado entre duas datas predeterminadas. Nesta última frase, a palavra chave é “acrécimo”: com efeito, a característica fundamental da renda (termo genérico que, como vimos, inclui a espécie “lucro”) é a de configurar uma aquisição de riqueza nova que vem aumentar o patrimônio que a produziu e que pode ser consumida ou reinvestida sem o reduzir.

Retornando-se, portanto, ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, vê-se que ambos os incisos englobam o acréscimo patrimonial, porém o primeiro deles individualizando como fonte o capital, o trabalho ou a combinação destes dois – chamado renda em sentido estrito –, enquanto o segundo alcançando os incrementos advindos de fontes diversas – os proventos de qualquer natureza.

Afinal, essa circunstância pode ser extraída do próprio inciso II desse dispositivo, que, ao fixar como proventos de qualquer natureza os “acrécimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, acaba por estabelecer que ambos os incisos envolvem acréscimo patrimonial.

Desse modo, na medida em que a redação do referido artigo 43 do Código Tributário Nacional, de uma ou outra forma, requisitou o aspecto acréscimo

¹⁰⁵ SOUZA, Rubens Gomes de. **Pareceres** – 1: imposto de renda. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 66-67.

patrimonial para a tributação da renda, pode-se concluir que o legislador complementar brasileiro manteve-se circunscrito ao conceito pressuposto no texto constitucional.

A esse respeito, afirma Paulo Ayres Barreto¹⁰⁶:

[...] o conteúdo do enunciado prescritivo veiculado pelo CTN, em seu art. 43, não desborda o conceito constitucional de renda. Deveras, a referência a proventos de qualquer natureza, como acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, impõe a seguinte conclusão: nos termos do CTN os acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do imposto sobre a renda são os enunciados no inciso I do art. 43 ou quaisquer outros. Vale dizer, por analogia, as cores escolhidas para colorir esta superfície são preto, branco, cinza ou qualquer outra.

Seguindo os termos da Constituição Federal, a legislação complementar tem, pois, fundamental importância na circunscrição dos limites da criação ou majoração do Imposto sobre a Renda, restringindo significativamente o âmbito de atuação do legislador ordinário. Já ressaltava José Luiz Bulhões Pedreira¹⁰⁷:

[...] a lei ordinária, ao definir os rendimentos ou a renda sujeitos ao tributo, não é livre para escolher qualquer base impositiva, e há de respeitar o conceito de 'renda e proventos de qualquer natureza' constante da Constituição: as definições abstratas pela lei ordinária devem ser construídas e interpretadas tendo em vista a discriminação constitucional de competências tributárias, e estão sujeitas ao teste de constitucionalidade em função de sua compatibilidade com essa discriminação. [...] O conhecimento do conceito de renda é, portanto, indispensável para o julgamento da constitucionalidade da lei federal que define a base de cálculo do imposto de 'renda e proventos de qualquer natureza' que a Constituição atribuiu à União; ou das leis estaduais e municipais que instituem impostos ou taxas que, sob outras designações, incidam realmente sobre a renda. E para esse efeito, nem o legislador nem o intérprete é livre para adotar o conceito de renda de sua preferência: deve procurar aquele que melhor se ajuste ao sistema de distribuição de competências tributárias constante da Constituição.

Tudo isso significa, aliás, que não foi adotada pelo sistema tributário brasileiro a chamada teoria legalista da renda¹⁰⁸, que dá à lei comum a

¹⁰⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e preços de transferência. São Paulo: Dialética, 2001, p. 73.

¹⁰⁷ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 2-3.

¹⁰⁸ Daniele Souto Rodrigues esclarece a questão: "Essa simplicidade aparente [referindo-se à expressão 'fato de que renda é aquilo que a lei define como tal', utilizada pela Ministra

possibilidade de fixar o seu conteúdo jurídico, segundo o tradicional brocado de que “renda é aquilo que a lei define como tal”, como consignado infortunadamente por nosso Supremo Tribunal Federal, em épocas passadas¹⁰⁹.

Na realidade, diante das premissas adotadas neste estudo, as únicas verdadeiras opções de se afirmar que renda seria aquilo que a lei dissesse que é estariam em tomar-se em consideração a necessidade de veículo normativo para a introdução de um enunciado no sistema jurídico – distanciando-se, pois, de um conceito puramente ontológico de renda – ou, com mesmo sentido, no caso de se estar utilizando a expressão lei para se referir propriamente ao instituto norma, o que inclui a Constituição Federal e a legislação complementar.

No mencionado julgamento do Recurso Extraordinário n. 201.465-6, em que os Ministros Nelson Jobim, Moreira Alves e Ellen Gracie – cada um ao seu

Ellen Gracie no julgamento do Recurso Extraordinário n. 201.465-6], da qual talvez travestida certa imprecisão, gera rapidamente algumas especulações e prontos comentários. Em primeiro lugar, diante dos pressupostos adotados quanto à formação do sistema do direito positivo e seu repertório, claro está, desde o princípio, que, seja qual for a noção que se proponha de renda, ela deve ser veiculada por um instrumento normativo, o que por si só já faria de toda teoria legalista por natureza, permitindo, por outro lado, a positivação de qualquer noção extrajurídica, cuja validade condiciona-se à sua compatibilidade ao sistema.

De outro turno, se está se referindo à legislação infraconstitucional, chega-se então à questão de haver um conceito de renda previsto na Lei Maior. Sendo a resposta positiva, esse livre arbítrio poderia representar inconstitucionalidade, caso desrespeitado o fundamento de validade material da lei. Em caso negativo, contudo, entendendo-se não existir um conceito pressuposto de renda na Constituição da República, aí sim renda seria aquilo que a lei dissesse que é – a única teoria verdadeiramente legalista que se entende possível, embora com ela não se concorde.

Isso porque, [...] seja em função da rigidez do sistema jurídico brasileiro – possivelmente não encontrada nos países de origem de alguns autores que pregam a teoria legalista –, da qual decorre a precisa delimitação de competências e distribuição de materialidades possíveis, seja em função da estrutura lógica da norma de competência impositiva que, combinada com a regra unificadora da fundamentação de validade, determina o conteúdo que deve possuir a norma de inferior hierarquia, não se pode entender de outro modo, senão o de que tanto os limites do critério material como os das bases de cálculo dos tributos estariam exhaustivamente enraizados na própria Constituição Federal.” RODRIGUES, Daniele Souto. **O conteúdo jurídico do lucro real tributável**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 106-108.

Outros comentários sobre o assunto podem ser encontrados em LEMKE, Gisele. **Imposto de renda**: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 30.

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 201.465-6. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator designado: Ministro Nelson Jobim. Julgamento: 10 mai. 2002. Órgão Julgador: Pleno. Segunda Turma. Publicação: DJ 02 mai. 2002.

modo, é certo –, sustentaram a tese de que a conceituação de renda caberia à lei comum, o Ministro Sepúlveda Pertence, porém, advertiu:

o voto do eminente Ministro Nelson Jobim, como sempre muito esclarecedor da complicada mecânica financeira do problema, peca, no entanto, como todas as vênias, quando S. Exa., enfática, literal e repetidamente, reduz a discussão em torno do conceito de renda a uma pura questão de lei ordinária.

Lembra-me o voto do velho Ministro Luiz Gallotti, dizendo, com elegância ímpar, o que muitos têm dito: o dia em que for dado chamar de renda o que renda não é, de propriedade imóvel o que não o é, e assim por diante, estará dinamitada toda a rígida discriminação de competências tributárias, que é o próprio âmago do federalismo tributário brasileiro, o qual, nesse campo, é de discriminação exaustiva de competências exclusivas e, portanto, necessariamente postula um conceito determinado dos campos de incidência possível da lei instituidora de cada tributo nele previsto. Não se pode, é claro, reclamar da Constituição uma exaustão da regulação da incidência de cada tributo, mas há um mínimo inafastável, sob pena – repito – de dinamitação de todo o sistema constitucional de competências tributárias.

Portanto, retomando-se então o tema específico do presente trabalho, tudo isso significa afirmar que os imputados reflexos tributários advindos das alterações na legislação societária para a adequação da contabilidade brasileira à internacional, caso se refiram à incidência ou majoração do Imposto sobre a Renda, não poderão ser automáticos, introduzidos por legislação ordinária ou tampouco desrespeitar os parâmetros da lei complementar ou do próprio texto supremo.

Equivale a dizer, por outro turno, que materialmente estarão adstritos ao conceito pressuposto de renda como necessário acréscimo patrimonial num período determinado¹¹⁰, enquanto formalmente à exigência de que o estabelecimento do fato gerador do imposto seja fixado pelo legislador complementar, dentro dos aspectos que lhe fundamentam a validade, previstos na Constituição Federal.

3.5 Competência Tributária

O tema da competência em matéria tributária é assunto da qual todos

¹¹⁰ Apesar da simplicidade do conceito mencionado, não se ignora todas as suas derivações, como a exigência de que (i) se trate de riqueza nova, para não se incorrer no risco de tributação do patrimônio, na sua acepção estática, (ii) não se refira a todo e qualquer ingresso verificado na universalidade, como aqueles de outra titularidade, (iii) se restrinja a fatos modificativos aumentativos, excluindo-se meras recomposições patrimoniais, inclusive no caso de prejuízos fiscais, para citar algumas.

doutrinadores se ocuparam e, embora comporte variadas abordagens, para os propósitos deste estudo, vale destacar ponto sobre o qual não há divergências significativas, qual seja, o que diz que a competência tributária outorgada às pessoas políticas de direito interno emana diretamente da Constituição Federal que, além do detalhamento que faz das competências atribuídas, descreve, ainda que em maior ou menor conotação, as notas características da materialidade de cada tributo outorgado às respectivas pessoas políticas.

3.5.1 O Exercício da Competência Tributária

Competência tributária significa, para a pessoa política de direito interno indicada no texto da constituição, a aptidão que esta tem para a criação de tributos ou, na linguagem de Paulo de Barros Carvalho, “em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

Na lição de Luciano Amaro,

como regra, a lei ordinária é o veículo idôneo à criação ou instituição do tributo, e, por consequência, à sua eventual modificação ou revogação. Por isso, competência tributária implica a competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição ou em outras normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo.

E a lei de que fala a Constituição para o exercício da competência tributária, ainda que emanada da pessoa política que ordinariamente ostente poder para tanto, por definição, há de ser lei que, especificamente, veicule matéria tributária, até em razão das diretrizes impostas pela Lei Complementar 95/1998.

Dito de outra maneira, ainda que uma lei ordinária seja veiculada por pessoa política competente para a instituição ou modificação de determinado tributo, se essa lei não tiver a característica de norma de tributação, isto é, se não estiver tratando, diretamente, da instituição ou modificação de tributo, de rigor, ainda que esteja a modificar algum conceito ou forma de direito privado referido na específica norma de tributação, não quer isso significar que, necessariamente,

esta (a norma de tributação) teria sido modificada.

Embora afirmação desse jaez possa parecer desprovida de lógica ou sentido, em matéria tributária, é de extrema relevância visto que as regras de tributação, no mais das vezes, como já registrado, se valem de institutos ou conceitos de direito privado. E, na particular situação da tributação das pessoas jurídicas, o evento que dá suporte ao fato jurídico tributário que decorre, fundamentalmente, de eventos (fatos contábeis puros no dizer de Paulo de Barros Carvalho) descritos em linguagem no balanço das sociedades empresariais.

3.6 Conceitos, Formas e Institutos de Direito Privado no Exercício da Competência Tributária

O legislador do Código Tributário Nacional, em seu capítulo IV, a pretexto de tratar de regras de interpretação e integração da legislação tributária, veicula em seus artigos 109 e 110 normas que embora possam ser tidas como despiciendas ou mal postas, se bem depuradas, têm especial relevo na verificação das relações que o direito tributário possa ter com outros ramos do direito ou nas referências que este faça a institutos ou conceitos de direito privado.

Com efeito, sobre o artigo 109 do CTN, embora mostrando a sua desnecessidade, como muita argúcia, buscando dar-lhe alguma concretude, registra Paulo de Barros Carvalho:

pondere-se, todavia, que na própria idealização das consequências tributárias o legislador muitas vezes lança mão de figuras de direito privado. Sempre que isso acontecer, não havendo tratamento-jurídico tributário explicitamente previsto, é evidente que prevalecerão os institutos, categorias e formas do direito privado.

Luciano Amaro, na mesma linha de Paulo de Barros, mas fazendo uma releitura do artigo 109 do CTN, com a sua peculiar eloquência esclarece:

assim, o que o que o Código Tributário Nacional pretende dizer é que os institutos de direito privado devem ter sua definição, seu conteúdo e seu alcance pesquisados com o instrumental técnico fornecido pelo direito privado, não para efeitos privados (o que seria óbvio e não precisaria e nem caberia, ser dito num código tributário), mas sim para efeitos tributários. Ora, em que hipóteses isso se daria? É claro que nas hipóteses em que tais institutos sejam referidos pela lei

tributária na definição de pressupostos de fato de aplicação de normas tributárias, pois – a conclusão é acadiana – somente em tais situações é que interessa ao direito tributário a pesquisa de institutos de direito privado.

Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações.

Já quanto ao artigo 110 do CTN, Luciano Amaro é pronto em afirmar que este, a rigor, não contempla preceitos sobre interpretação, que em verdade se trata de comando dirigido ao legislador, dizendo que “a matéria, claramente, é de definição de competência”, concluindo que “cuida-se explicitar, em suma, que o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos de direito privado utilizados para definir aquele campo”. Paulo de Barros Carvalho, na mesma linha, também enxergando que se trata de matéria relativa à definição de competência, registra que “a rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatuta constitucional, por si só determina essa inalterabilidade. Em todo caso, não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva”.

Alfredo Augusto Becker, em perfeita síntese do problema, diz, em resumo, que “as regras jurídicas que geram relações jurídicas tributárias são organicamente enquadradas num único sistema que constitui o ordenamento jurídico emanado de um Estado”, daí que “a regra de Direito Tributário ao fazer referência a conceito ou instituto de outro ramo do direito, assim o faz aceitando o mesmo significado jurídico (...)”. E complementa Becker:

“somente, há deformação ou transfiguração pelo Direito Tributário, quando este, mediante regra jurídica, deforma ou transfigura aquele conceito ou instituto; ou melhor, quando o Direito Tributário cria uma nova regra jurídica, tomando como “dado” (matéria prima para a elaboração da nova regra jurídica) o construído (o conceito ou instituto jurídico de outro ramo do direito)¹¹¹.

Bem de ver, entretanto, que o problema no uso de institutos ou formas de

¹¹¹ Exemplo disso se vê na legislação do imposto de renda que: (i) equipara a pessoa jurídica, para efeitos de tributação, as sociedades em conta de participação (que, no direito privado, tem existência jurídica, mas não detém personalidade jurídica), e a pessoa natural que explore, profissionalmente, atividade econômica organizada para a produção de bens e serviços, exceto no exercício de atividades intelectuais, quando não presente o elemento empresa; e (ii) equipara o de cujus a contribuinte do imposto de renda das pessoas físicas até que se finde o inventário.

direito privado em matéria tributária não se esgota na questão de sua adequada interpretação, se nos cânones do direito privado quando estes tenham sido recebidos pelas regras de tributação sem deformações ou transfigurações, ou vice versa, mas, sobretudo, quando institutos e formas de direito privado tenham sofrido modificações em face de mudanças havidas nas regras de direito privado, sem que, contudo, tenha havido qualquer modificação nas regras de tributação.

O problema, aqui, se põe sob pelo menos dois ângulos: o primeiro, sobre se o instituto ou forma de direito privado, importado pela regra de tributação, para efeitos tributários, continuaria hígido mesmo tendo sido modificado, ou se teria sido expulso do ordenamento; o segundo, se o novo regramento havido no direito privado, que tenha mudado o conceito ou o instituto de direito privado referido na norma de tributação, poderia (deveria) ser recepcionado.

Ver-se-á, ao longo deste estudo, que situações da espécie não comportam respostas prontas, pois somente na observação de cada caso concreto pode-se estabelecer uma adequada solução.

CAPÍTULO IV - CONTABILIDADE

4.1 Origens e finalidade

Sergio de Iudícibus, em sua obra Teoria da Contabilidade¹¹², ao fazer um breve resumo da evolução histórica da Contabilidade, afirma não ser descabido dizer-se que a história da Contabilidade seja talvez tão antiga quanto a origem do Homo Sapiens, eis que “alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas a aproximadamente 2.000 anos a.C”, dizendo, entretanto, “que há registros de formas rudimentares de contabilidade no terceiro milênio antes de Cristo na civilização da Suméria e da Babilônia, no Egito e na China”.

Paulo Schmidt¹¹³, fazendo um percurso pela Arqueologia da Contabilidade, também afirma que recentes trabalhos arqueológicos encontraram vestígios da utilização de sistemas contábeis na pré-história, durante o período mesolítico, constituído de pequenas fichas de barro, datando de 8000 a 3000 a.C, utilizadas para o controle de estoque e do fluxo de produtos agrícolas e serviços, coincidindo com o início do cultivo agrícola e da criação de animais.

Mas, histórias à parte quanto às origens da contabilidade, é fora de dúvidas entre os Mestres dessa Ciência que a sua consolidação se verificou em Veneza, Florença e Gênova, nos séculos XIII e XIV - não por acaso cidades que à época viviam sob intensa atividade mercantil, econômica e cultural -, com a efetiva sistematização do denominado método de partidas dobradas¹¹⁴.

E foi em 1494, em Veneza, que veio a público a obra do Frei Luca Pacioli, La Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalità, tido por todos como o primeiro codificador da Contabilidade¹¹⁵. De fato, Hendriksen e Van

¹¹² IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

¹¹³ SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Bookman, 2000.

¹¹⁴ Com efeito, Hendriksen e Van Breda dizem que “O primeiro registro de um sistema completo de escrituração por partidas dobradas é encontrado nos arquivos municipais da cidade de Gênova, Itália, cobrindo o ano de 1340. Fragmentos anteriores são encontrados nas contas de Giovanni Farolfi & Companhia, uma empresa de mercadores de Florença em 1299-1300, e nas de Rinieri Fini & Irmãos, que negociavam em feiras e eram famosos em sua época na região de Champagne, na França.

¹¹⁵ Iudícibus, ao estabelecer uma cronologia de algumas datas e eventos importantes na evolução histórica da contabilidade, assim faz referência ao ano de 1494: Luca Pacioli publica,

Breda¹¹⁶, falando da obra de Pacioli, dizem que “seus comentários sobre a contabilidade são tão relevantes e atuais quanto há quase 500 anos”, destacando excerto de sua obra sobre o que fazer após a confecção de um balancete:

para que tudo fique mais claro no encerramento mencionado, é necessário que faça esta outra comparação, a saber, somar numa folha de papel todos os débitos de Razão, e colocá-los do lado esquerdo, e somar todos os créditos e coloca-los sob o lado direito, e depois estas últimas somas serão ressomadas; uma das somas será o total dos débitos, e a outra será o total dos créditos. Agora, se as duas somas forem iguais, ou seja, uma for igual à outra, ou seja, as somas dos débitos e dos créditos, sua conclusão será a de que seu Razão terá sido bem mantido (...) e encerrado pelo motivo mencionado acima no capítulo 14; mas, se uma das somas for maior do que outra, terá havido um erro no seu Razão, o qual, com diligência, será melhor que o encontre com a inteligência que Deus lhe deu, e com os recursos de raciocínio que tiver adquirido, e que são muito necessários para o bom comerciante, como dissemos no início; caso contrário, não sendo um bom contador em seus negócios, andará como um cego, e muitas perdas poderão surgir (...)

Paulo Schmidt, em sua obra *História do Pensamento Contábil*, também reconhece a inegável importância do Frei Luca Pacioli, dizendo ser “um grande matemático do Sec. XV e universalmente conhecido por ter incluído, em sua *Summa*, o Tratado XI (do título IX), intitulado “De computis et scripturis”, no qual esta inserido o método de registro contábil de partidas dobradas, conhecido na época como método de Veneza”. Ainda sobre Pacioli, registra Paulo Schmidt:

Embora, para os iniciantes no conhecimento contábil, seja apresentado como o criador das partidas dobradas, Luca Pacioli foi, na verdade, o primeiro grande divulgador desse sistema contábil de registro, pelo fato de coincidir a época de sua obra com a introdução da imprensa na Itália.

E a propósito dessa parte da obra de Pacioli, dedicada à contabilidade, relata Paulo Schmidt:

Pacioli justificou a inclusão de seu trabalho na *Summa* dizendo que assim decidiu por achar grandemente necessário aos mercadores,

em Veneza, a *Suma de aritmetica geometria proportioni et proporgionalitá*, na qual se distingue, para a história da Contabilidade, o *Tractadus de computis et scripturis*, marco básico na evolução da contabilidade. Nesse tratado, talvez pela primeira vez, o método contábil é explicado integralmente a partir do inventário. Pacioli é considerado, portanto, o “pai dos autores da Contabilidade”.

¹¹⁶ BREDA, Michael F. Van e HENDRIKSEN, Eldon S. **Teoria da contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

que devem saber registrar corretamente suas contas, a partida de crédito e de débito e seus correspondentes e também determinar os lucros e perdas de todo negócio. Para Pacioli, o comerciante deveria ser um bom conhecedor de registros contábeis e ter, a qualquer momento, noção exata de suas transações.

A Contabilidade, segundo seus historiadores, a partir da codificação do denominado método das partidas dobradas¹¹⁷, evoluiu à medida das necessidades do homem e do crescimento dos mercados, sofisticou-se quando do surgimento das grandes sociedades empresariais, das necessidades ditadas pelos mercados financeiro e de capitais, assim como em razão da atuação dos próprios Estados, que também passaram à condição de seus usuários, seja em face da segurança e dos adequados métodos de controle criados com a escrituração contábil, que ia ao encontro de suas necessidades de implantação de eficientes meios de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, seja em razão da própria fiscalização das sociedades empresariais, já vistas como verdadeiras instituições, com o objetivo de garantir a sua transparência e hígidez aos mercados financeiro e de capitais.

No Brasil, tecendo uma breve visão da evolução histórica da contabilidade, lecionam Jose Maria Dias Filho e Luiz Henrique Machado o seguinte:

afirma-se que a trajetória da contabilidade em nosso país tem como marco inicial um alvará expedido por D. João VI, em 1808, através do qual determinou-se que as contas da “Fazenda Real” fossem escrituradas de acordo com o método das partidas dobradas. Há quem considere, porém, que o referencial histórico é a organização da Contabilidade Pública, realizada por volta de 1830. O fato é que, até a primeira metade do século XX, os conhecimentos contábeis mantiveram-se vinculados a uma pretensa doutrina Italiana, sem muita motivação para evoluir em conceitos e construir sistemas de informações mais adequados às necessidades dos usuários.

E a evolução da contabilidade no Brasil, desde os seus primórdios, mostra a presença da mão do Estado, tendo como grande marco inaugural o Código Comercial de 1850, que estabeleceu a obrigatoriedade de escrituração contábil, embora nenhuma referência tenha feito quanto ao método a adotar,

¹¹⁷ A essência do método, universalmente aceito, é que o registro de qualquer operação implica que um débito numa ou mais contas deve corresponder um crédito equivalente em uma ou mais contas, de forma que a soma dos valores debitados seja sempre igual à soma dos valores creditados. “Não há débito (s) sem crédito (s) correspondente (s)”. Cfe. Equipe de Professores da FEA/USP. Coordenação de Sérgio de Iudícibus. Editora Atlas, 2010, p. 43. Veja-se, a propósito do sistema de partidas dobradas e de seus desdobramentos, a excelente síntese feita por Ricardo Mariz de Oliveira, em linguagem bastante apropriada para teóricos do direito, em seus Fundamentos do Imposto de Renda. Quartier Latin, 2008, pp. 1088-1100.

apenas dispondo que as empresas deveriam seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração e a ter os livros para esse fim necessário. Posteriormente, o Decreto lei 2.627, de 1940, que regulamentou as sociedades por ações, estabeleceu a obrigatoriedade de elaboração anual do Balanço Patrimonial e da antiga Demonstração de Lucros e Perdas. Outro marco na evolução da contabilidade foi a Lei 4.728, de 1964, conhecida como Lei do Mercado de Capitais, que fez referência às auditorias independentes e à regulação das normas de auditoria, o que veio a se verificar em idos de 1.972, por ato do Banco Central do Brasil¹¹⁸.

Mas foi com o advento da Lei 6.404/1976, a denominada lei das sociedades anônimas, e com a posterior criação da Comissão de Valores Mobiliários, que a Contabilidade brasileira, novamente pela mão do Estado, teve seu maior impulso, alcançando seus objetivos, que, em síntese, são assim descritos Iudícibus, Martins e Gelbke¹¹⁹:

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

E, não obstante os objetivos da contabilidade, seja o de prover informações econômicas e financeiras de entidades objeto de contabilização, não se pode perder de vista o fato de que esta se destina a uma gama diversa de usuários, de modo que a contabilidade, dependendo da utilidade da informação buscada e ou de seus usuários, pode apresentar informações totalmente diferenciadas¹²⁰.

Além disso, a Contabilidade, conquanto possa ter várias finalidades, usuários e destinatários, e, nesse contexto, ser tida por muitos como uma simples técnica utilizada por agentes econômicos, é uma ciência social, tanto que, dentro da

¹¹⁸ Circular nº 179.

¹¹⁹ IUDÍCIBUS, Sergio; Martins, Eliseu e Gelbcke, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. Editora Atlas, 2007. p. 29.

¹²⁰ Com efeito, Hendriksen e Van Breda, tratando do conceito de lucro para fins de divulgação financeira, no resumo que fazem, concluem: “o conceito de lucro mais apropriado para a divulgação financeira das atividades de uma empresa é determinado, em grande parte, pelos objetivos dos destinatários visados, dos dados contábeis sintetizados e pelo conteúdo interpretativo do valor informado. Um conceito útil para um grupo de indivíduos ou para uma finalidade pode não ser a opção mais apropriada para outro grupo ou outra finalidade”. (**Teoria da Contabilidade**. Atlas, 1999, p. 217.).

realidade de cada Estado, acaba assimilando regras próprias, sejam eles países com tradição no direito romano (code law) ou países com tradição no direito consuetudinário (common law).¹²¹

4.2 A Contabilidade como Direito

O estudo da contabilidade no Brasil, como disciplina jurídica, vale dizer, como disciplina regulada pelo direito, ainda hoje é muito incipiente nas escolas de direito ou em livros científicos de direito que sobre o tema tenham tratado¹²². A

¹²¹ Cfe. Iudícibus, Martins e Gelbcke: “A contabilidade é uma ciência nitidamente social quanto às suas finalidades, mas, como metodologia, de mensuração, abarca tanto o social quanto o quantitativo.

É social quanto às finalidades, pois, em última análise, através de suas avaliações do progresso de entidades propicia um melhor conhecimento das configurações de rentabilidade e financeiras, e, indiretamente, auxilia os acionistas, os tomadores de decisões, os investidores a aumentara riqueza da entidade e, como consequência, as suas, amenizando-lhes as necessidades.

É parcialmente social, como metodologia, em seus critérios valorativos, baseados em preços, valores e apropriações que envolvem grande dose de julgamento, subjetividade e incerteza, decorrentes do próprio ambiente econômico e social em que as entidades operam.

É em parte quantitativa, em sua forma de materialização na equação patrimonial básica, que não admite desgarramentos de sua lógica formal(...)”. Iudícibus, Sergio; Martins, Eliseu e Gelbcke, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. Editora Atlas, 2007, pp. 31-32.

Claudio Coelho e Luiz Lins, após verificarem diversas propostas conceituais sobre contabilidade apresentadas por professores e pesquisadores brasileiros, firmes na premissa de que contabilidade é uma ciência social, propuseram o seguinte conceito: “Contabilidade é a ciência social aplicada que reúne um conjunto de conhecimentos sistematizados que possibilitam o estudo, registro, controle e mensuração do patrimônio de uma pessoa física ou jurídica, tanto nos aspectos quantitativos quanto qualitativos, no intuito de prover seus usuários, por meio de demonstrativos e análises, informações econômicas e financeiras sobre o resultado apurado para tomada de decisão”. Coelho, Cláudio Ulysses Ferreira Coelho e Lins, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade**: abordagem contextual, histórica e gerencial. Atlas, 2010, pp. 41-44.

José Maria Dias Filho e Luiz Henrique Baptista Machado, no estudo que fizeram sobre “Abordagens da Pesquisa em Contabilidade, também deixaram claro que a contabilidade pode sim ser vista sob enfoque sociológico, cabendo destacar, a título de exemplo, duas passagens do estudo que fizeram:

“Modernamente, a noção de que a contabilidade é um conhecimento de natureza social não está vinculada apenas às razões pelas quais ela surgiu, mas também ao fato de que tal disciplina influencia o contexto em que opera, e, ao mesmo tempo, é por ele influenciado. Basta considerar, por exemplo, que os mesmos números contábeis não servem apenas para subsidiar decisões no âmbito interno das organizações. Muito mais que isso, hoje eles são utilizados tanto no setor público como no privado, para orientar políticas de investimentos, disciplinar a relação entre capital e trabalho, avaliar políticas públicas, organizar atividades, mediar conflitos etc.”

“Como se vê, uma rápida incursão na literatura já nos permite concluir que de fato a contabilidade não é um instrumento engendrado unicamente no seio das organizações, de maneira isolada(...). Pelo contrário, em geral, são frutos da colaboração de diversos agentes sociais e, além disso, procuram refletir um conjunto de expectativas quase simultaneamente”. In Teoria Avançada da Contabilidade. Atlas, 2008, pp. 43-4 e 46.

¹²² Digno de nota, em tema ainda hoje tão pouco debatido, é o parecer de Fábio Konder Comparato, dado em meados de 1976, em que enfoca o balanço como verdadeiro ato jurídico e não simples ato material, e registra a possibilidade da existência de mais de uma espécie de

rigor, embora não se desconheça que aqui ou acolá algumas tímidas incursões tenham sido feitas, a exceção fica por conta dos comentários feitos por doutrinadores aos artigos da lei das sociedades anônimas que tratam das demonstrações financeiras¹²³, mas que, verdadeiramente, compreendem apenas as regras contábeis ali estipuladas, muito poucas se comparadas com todo o arsenal de regras e princípios que norteiam a contabilidade.

O discurso dos juristas, sobretudo dos estudiosos em matéria tributária, ainda que de modo involuntário, foi o de sempre negar à contabilidade seu foro de disciplina jurídica autônoma, vendo nela mero servo das regras de tributação¹²⁴.

Mas a contabilidade no Brasil, indiscutivelmente, também é direito, isso pela simples e acaciana razão de que a sua estrutura está, aliás, sempre esteve, e agora com maior intensidade com o advento da “nova contabilidade”, disciplinada em regras que impõem condutas a seus usuários.

balanço, inclusive o derivado da aplicação de regras tributárias, o qual denominou “balanço fiscal”. (In: **Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978). Também merece relevo o registro de Victor Borges Polizelli, no sentido de que “a abordagem da vinculação entre o Direito Contábil e o Direito Tributário praticamente não se mostrou digna de atenção relevante da doutrina brasileira, pelo menos não no período que antecedeu a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09”, trazendo em nota 6 de rodapé alguns estudos que no passado forma feitos sobre balanço fiscal e aspectos fiscais e jurídicos do balanço. In, Balanço Comercial e Balanço Fiscal: Relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o Modelo Adotado no Brasil. Direito Tributário Atual 24, p. 586, Coordenadores Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri, Paulo Celso Bergstrom Bonilha e Fernando Aurelio Zilveti.

¹²³ Dos doutrinadores que se ocuparam dos vários artigos da lei das sociedades por ações, especialmente dos que versam sobre as demonstrações financeiras das companhias, vale a pena destacar a clássica obra de Modesto Carvalhosa, Comentários à Lei de Sociedades Anônimas, Saraiva, 2011, vol. 3, e Nelson Eizerik, em sua recente obra, A Lei das S/A Comentada, Quartier Latin, 2011, vol. II.

¹²⁴ Fábio Konder Comparato, embora em parecer anterior tenha outorgado ao balanço foro de peça jurídica, em outro estudo, denominado “O irredentismo da ‘nova contabilidade’ e as operações de *leasing*”, tece acesas críticas sobre a pretensão de a contabilidade querer fazer prevalecer a substância sobre a forma, reconhecendo que embora haja uma normatividade contábil, esta seria de segundo grau, de modo que a contabilidade, necessariamente, deveria se submeter à lei. (In: **Direito Empresarial: estudos e pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1990). Ricardo Mariz de Oliveira, em seus Fundamentos do Imposto de Renda, embora reconhecendo que haja normas disciplinando a contabilidade, em diversas passagens de sua obra nega à contabilidade a possibilidade de ter regras próprias contrárias às disciplinadas no direito privado, como se pode verificar, a título de exemplo, na seguinte afirmação que fez: “É que, quando se trata de um evento jurídico a ser registrado nos assentamentos contábeis e participante do balanço refletor do patrimônio, a contabilidade fica necessariamente atrelada ao direito, até mesmo manietada por ele, pois não se pode dizer que haja direito ou obrigação onde direito ou obrigação não exista de acordo com a norma jurídica aplicável, assim como não pode negar a contabilização dos direitos existentes ou das obrigações pendentes, ou as suas extinções. Igualmente, não lhe é permitido alterar a natureza jurídica dos contratos e dos direitos e obrigações em geral”. Quartier Latin, 2008, pp.1041-1042.

De fato, as regras dispostas na lei das sociedades anônimas, no capítulo que trata das demonstrações financeiras das companhias¹²⁵, pelo simples modo em que a sua linguagem se encontra modalizada¹²⁶, mostra que não são regras meramente descritivas ou sugestivas de alguma situação, pelo contrário, são comandos dirigidos aos seus usuários, impondo condutas, um dever ser, com vistas à adequada elaboração das demonstrações financeiras das sociedades empresariais.

Aliás, com o advento da Lei 11.638/2008, que modificou a lei do anonimato, constituem normas jurídicas não apenas as regras constantes do corpo da Lei 6.404/1976, mas, também, todas aquelas emanadas da Comissão de Valores Mobiliários em razão da competência que lhe foi outorgada¹²⁷.

Desse modo, se as regras de contabilidade impõem deveres a seus destinatários, parece indiscutível serem regras de direito, pois, no dizer de Gregorio Robles¹²⁸,

O sentido de toda norma jurídica, como proposição linguística pertencente ao sistema proposicional expressivo do ordenamento, só pode ser o de dirigir, orientar, regular a ação humana, direta ou indiretamente. A norma sempre tem um sentido diretivo ou prescritivo, nunca descritivo, razão pela qual a referência à ação é parte de seu sentido intrínseco. O conceito de norma não tem sentido senão quando relacionado ao conceito de ação.

E veja-se que na própria lei do anonimato, a demonstrar que as regras de contabilidade nela dispostas são regras de conduta, o legislador cuidou de disciplinar meios de responsabilização do acionista controlador¹²⁹ - que, na

¹²⁵ Lei 6.404/1976, capítulo XV, artigos 175 a 188.

¹²⁶ Vejam-se, a título de exemplo, excertos dos seguintes artigos da Lei 6.404/1976:

Art. 177. A escrituração da companhia *será mantida* em regimes permanentes, *com obediência* aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos (...), *devendo registrar* as mutações patrimoniais segundo o regime de competência;

Art. 178. No balanço as contas *serão classificadas*...;

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo *serão avaliados*...;

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo *serão avaliados*...

¹²⁷ Art. 177 (...)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditores independentes nela registrados.

¹²⁸ Ob. cit., p. 12.

¹²⁹ Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por ato praticado com abuso de poder.

§ 1º. São modalidades de exercício abusivo do poder:

assembleia geral, tem poder de maioria para a aprovação das contas dos administradores e de deliberação sobre as demonstrações financeiras; dos próprios administradores¹³⁰ - a quem competem a elaboração das contas e das demonstrações financeiras da companhia ; e de membros do conselho fiscal¹³¹ - a quem competem examinar as demonstrações financeiras do exercício social e sobre elas opinar -, se a eles forem imputados atos lesivos à companhia, a seus acionistas minoritários ou a terceiros interessados, caso tenham sido aprovadas demonstrações financeiras em descompasso com as normas de contabilidade estabelecidas na lei do anônimo.

Portanto, se contabilidade também é direito, o discurso científico que se queira fazer em matéria tributária, na interface entre regras contábeis e regras de tributação, seja olhando o passado ou no contexto, hoje, do denominado regime tributário de transição – RTT, que será tratado adiante, necessariamente, deve, antes, ser precedido por criteriosa investigação de cada um desses ramos do direito, sem perder de vista, naturalmente, que todo e qualquer discurso sobre tributos, como já anotado, deve ter sempre como norte a regra de tributação que, por sua vez, terá que estar conforme a norma de competência tributária aplicável à espécie e, como elementos balizadores, os princípios emergentes da Constituição da República.

Dito de outro modo, na perspectiva de que contabilidade também é direito, o discurso científico não pode ignorar esse fato, pelo contrário, o cientista do direito deve olhar o material de sua investigação pela lente do objeto que se propôs examinar. Assim, se de tributo se trata, deve olhar a contabilidade pela lente das regras de tributação; se, por outro lado, seu objeto repousa em um problema societário qualquer, em que em jogo estiver, por exemplo, questões quanto à representação patrimonial do balanço, deve olhar a contabilidade como ela é, pela sua própria lente, isto é, pelas regras próprias do hoje já

(...)

g) aprovar ou fazer aprovar contas irregulares de administradores...

¹³⁰ Art. 158. O administrador (...) responde (...), civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

I – dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo,

II – com violação da lei ou do estatuto.

¹³¹ Art. 165. Os membros do conselho fiscal têm os mesmos deveres dos administradores (...) e respondem pelos danos resultantes de omissão ou no cumprimento de seus deveres.

denominado direito do balanço¹³².

4.3 A Contabilidade na Lei 6.404/1976 (A Velha Contabilidade)

O advento da Lei 6.404/1976, cujo anteprojeto foi de autoria de Alfredo Lamy Filho e José Luiz Bulhões Pedreira, inegavelmente, foi um marco na regulação das sociedades anônimas no Brasil e promoveu enorme avanço no regime contábil de então, marcando o surgimento da aqui nominada “velha contabilidade”.

Com efeito, no dizer de Egberto Lacerda Teixeira e de José Alexandre Tavares Guerreiro¹³³:

Não se trata de mera adaptação do Decreto-lei 2.627 à realidade brasileira contemporânea, nem tampouco de consolidação das disposições legais supervenientes ao diploma de 1940. Ao contrário, a lei (...) consubstancia, a bem dizer, uma ampla reforma no regime do anonimato, sob inspiração de novos pressupostos e com a intenção de dar às companhias um conteúdo marcadamente institucional.

No regime do Decreto-Lei 2.627/1940, exigia-se apenas o balanço e a então conta de lucros e perdas (demonstração de resultados do exercício). Em seus artigos 129 e 135 discriminava-se as regras de elaboração do balanço e, no artigo 136, as regras de demonstração da conta de lucros e perdas.

Já no regime da Lei 6.404/1976, com o declarado objetivo de seus autores de se dar maior transparência às informações destinadas ao mercado de capitais,

¹³² Dissemos, em outra oportunidade: “se o direito constrói suas próprias realidades, ainda que simplesmente se sirva de fatos ou eventos descritos em outros sistemas, então é evidente o desacerto que em doutrina se trava sobre se a contabilidade se submeteria ao direito ou vice-versa, visto que cada disciplina tem atuação em seu específico campo e somente “conversam” quando cada uma delas tenha tomado dados ou eventos da outra para a sua regulação, especialmente quando estiver em causa questões de natureza tributária, sujeitas a princípios e normas específicos. Então, na análise da temática direito e contabilidade, o que se deve levar em consideração em cada caso é a disciplina que se pretende observar, pois, se uma não se submete a outra, na disciplina do direito, especialmente do direito tributário, cabe verificar como as normas de tributação tratam os fatos ou eventos contábeis descritos na contabilidade, segundo os predicados próprios dessa ciência.” A Realização da Renda como Pressuposto de sua Tributação - Análise sobre a Perspectiva da Nova Contabilidade e do RTT. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. Coordenadores Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broedel Lopes. Dialética, 2010.

¹³³ GUERREIRO, José A. T. e TEIXEIRA, Egberto Lacerda. **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**. São Paulo: José Buschatsky, 1979. p. 3.

aos acionistas minoritários, bem como aos órgãos reguladores e de fiscalização, passou-se a exigir as seguintes demonstrações financeiras¹³⁴: (i) balanço patrimonial; (ii) demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; (iii) demonstração do resultado do exercício, e (iv) demonstração das origens e aplicações de recursos.

Passou-se a também exigir que as demonstrações devessem ser complementadas por notas explicativas¹³⁵ e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados dos exercícios. Ademais, de forma minudente, o legislador detalhou as regras e o conteúdo de classificação das diversas peças que passaram a compor as demonstrações financeiras e, sobretudo, as regras de escrituração da companhia, trazendo para o corpo da lei que esta seria mantida com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos¹³⁶.

Mas a contabilidade de então, em linha com os avanços que no mundo já se verificara, tinha uma característica fundamental, rompida com o advento da nova contabilidade como oportunamente será visto, que no contexto deste estudo assume peculiar interesse, qual seja, o de registro das operações a partir de transações efetivamente realizadas, de modo que o resultado por ela mensurado era a renda efetivamente realizada, a partir da qual, feitos os ajustes reclamados pela legislação tributária, servia de base para os tributos incidentes sobre a renda das sociedades empresariais (imposto de renda e contribuição social sobre o lucro) ou determinados a partir de sua ocorrência (contribuição de financiamento da seguridade social – COFINS e contribuição para o PIS/PASEP).

A análise dos aspectos fundamentais da contabilidade fundada na Lei 6.404/1976, a hoje “velha contabilidade”, partindo da verificação de seus dois postulados, dos princípios fundamentais que a estruturam, das convenções que qualificam e delimitam a aplicação de seus princípios, assim como de algumas das principais regras que informavam a determinação do lucro das sociedades

¹³⁴ Lei 6.404/76, art. 176.

¹³⁵ Idem, art. 176, §§4º e 5º.

¹³⁶ Idem, arts. 177 a 188.

empresariais em cotejo, posteriormente, com os princípios e regras da “nova contabilidade”, servirão de ponte para as conclusões que pretendemos alcançar.

4.4 Os Postulados Contábeis

A Contabilidade está assentada em dois postulados fundamentais que lhe servem de estrutura, mas que funcionam como axiomas¹³⁷: os postulados da entidade contábil e da continuidade. Tais postulados predicam o modo como a contabilidade deve atuar e se pautar.

Deve-se registrar que parte dos doutrinadores em ciência contábil¹³⁸ e mesmo a diretiva do Conselho Federal de Contabilidade¹³⁹, consagra os postulados contábeis da entidade e da continuidade, bem como as convenções contábeis, como princípios, mas, neste trabalho, prefere-se a divisão proposta, dentre outros, por Iudícibus, Martins e Gelbecke,¹⁴⁰ entre postulados, princípios contábeis propriamente ditos e convenções contábeis.

4.4.1 Postulado da Entidade Contábil

A Contabilidade, como supracitado, tem por objetivo fornecer a seus usuários informações de natureza econômica e financeira e o faz tendo em vista uma determinada entidade, normalmente uma pessoa jurídica, a sociedade empresária. Todavia, a entidade contábil pode ser uma unidade econômica qualquer, sobre a qual se queira informação de natureza patrimonial ou financeira. Para a Contabilidade, mais importante é o resultado econômico que

¹³⁷ Em contabilidade, diz Sergio de Iudícibus, “Um postulado pode ser definido como uma proposição ou observação de certa realidade, que pode ser considerada não sujeita a verificação, ou axiomática. Normalmente, a categoria de postulado, em Contabilidade, abarca uma área de atração mais ampla do que a disciplina e relaciona-se com certos aspectos “ambientais” ou que cercam o campo e as condições em que a Contabilidade deve atuar” (Teoria da Contabilidade, Atlas, 2009, p. 32).

¹³⁸ BREDA, Michael F. Van e HENDRIKSEN, Eldon S. **Teoria da contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999, pp. 95-107.

¹³⁹ Cfe. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, e Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994, que aprovou esclarecimentos sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

¹⁴⁰ Cfe. Iudícibus, Sergio de; Martins, Eliseu e Gelbecke, Ernesto Rubens. Atlas, 2007, pp. 29-49.

se busca do que a caracterização jurídica da entidade contábil¹⁴¹.

Iudícibus, Martins e Gelbcke, ao fazerem o enunciado do postulado contábil da entidade, afirmam que a contabilidade é mantida para as entidades, não para seus sócios ou acionistas que com ela não se confundem, mas asseveram que tal afirmação se trata de grande abstração contábil, pois o postulado da entidade tem dimensão muito mais ampla, como a jurídica, econômica, organizacional e social, daí que, conforme o âmbito de atuação, a entidade contábil pode assumir uma figura qualquer passível de demonstração contábil¹⁴².

Desse modo, embora a informação mais usual da contabilidade sejam as demonstrações financeiras da sociedade empresária, pessoa jurídica dotada de direitos e obrigações, em razão de outras finalidades ou em face de outros usuários (administradores, acionistas controladores e minoritários, empregados etc.) a contabilidade pode criar outras entidades contábeis, como a que tenha por finalidade, por exemplo, dar informações contábeis sobre cada estabelecimento da sociedade, ou informações por unidade de negócios de modo a se ter o controle da rentabilidade da empresa por cada segmento de negócios explorados.

4.4.2 Postulado da Continuidade

As entidades objeto da contabilidade são vistas sempre como empreendimentos em andamento (going concern dos norte americanos). Isso, partindo-se da premissa de que se as entidades contábeis são unidades econômicas, foram organizadas para atuar por período indeterminado de

¹⁴¹ Cfe. Iudícibus, Sergio: “entidade contábil é o ente, juridicamente delimitado ou não, divisão ou grupo de entidades ou empresas para os quais devemos realizar relatórios distintos de receitas e despesas, de investimentos e despesas, de investimentos e retornos, de metas e realizações, independentemente dos relatórios que fizemos para as pessoas físicas ou jurídicas que têm interesse em cada uma das entidades definidas em cada oportunidade...” (**Teoria da Contabilidade**. Atlas, 2009, p. 34). Cfe. Hendriksen, Eldon S. e Van Breda Maichael F.: O conceito de entidade contábil pode incluir a empresa como pessoa jurídica, uma divisão da empresa, ou uma “superempresa”, como a consolidação de diversas empresas coligadas. A natureza da entidade e dos interesses a ela associados pode ser classificada de acordo com as teorias de propriedade, entidade, fundos ou empresarial” (**Teoria da Contabilidade**. Atlas, 1999, p. 104).

¹⁴² Cfe. IUDÍCIBUS, Sergio; MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. Atlas, 2007, p. 35.

tempo¹⁴³.

Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins destacam que em face do postulado da continuidade “a contabilidade reconhece que, na realidade, a empresa está em operação de forma contínua”, e concluem que, em verdade, “os períodos analisados (anos, meses etc.) são abstrações que não tem relação econômica direta com a vida da empresa. Assim, o resultado econômico é formado continuamente e com prazo de duração indefinido”¹⁴⁴.

Dessa forma, da aplicação do postulado da continuidade e da máxima de que a atividade empresarial se expressa pela conjugação de capitais e de trabalho, a Entidade contábil objetiva, fundamentalmente, a obtenção de receitas (lucro), não a venda de seus ativos operacionais, capitais voltados para a produção de bens e serviços. Disso decorre um dos princípios fundamentais da contabilidade, o do custo histórico como base de valor.

¹⁴³ Cfe. IUDÍCIBUS, Sergio. **Teoria da Contabilidade**. Atlas, 2009, pp. 34-37; Hendriksen, Eldon S. e Van Breda, Michael F. Atlas, 1999, p.104.

¹⁴⁴ LOPES, Alexsandro Broedel e MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. Atlas, 2007, pp. 128-129.

4.5 Os Princípios Fundamentais de Contabilidade

Num conceito filosófico, “chamam-se princípios de uma ciência ao conjunto de proposições diretivas, características, às quais todo o desenvolvimento ulterior deve ser subordinado”¹⁴⁵.

Na visão da ciência contábil, para que um princípio seja amplamente aceito, deve gozar de dois predicados básicos: (i) ser considerado praticável e objetivo pelo consenso profissional e (ii) ser considerado útil.¹⁴⁶

Os princípios fundamentais de contabilidade, que alicerçam os fundamentos da teoria contábil, no ordenamento brasileiro, mais do que meras proposições diretivas gozam de uma particular situação, são princípios juridicizados, isto é, são regras de necessária observação, eis que, ao tratar da Contabilidade, a lei assim estabeleceu¹⁴⁷.

4.5.1 Princípio do Custo Como Base de Valor

A Contabilidade, assentada no postulado da continuidade dos empreendimentos econômicos - que predica que, “para a contabilidade, a Entidade é um organismo vivo que irá viver (operar) por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário”¹⁴⁸ – fundou como um de seus princípios, o custo como base de valor, de modo que os valores de entrada na contabilidade, pela sua aplicação, são baseados no custo de aquisição dos bens ou serviços adquiridos ou fabricados.

Isso porque, na linguagem de Iudícibus, na premissa de continuidade da atividade operacional, a maior parte dos ativos, em cada ciclo operacional, não se destina, efetivamente, à venda, mas à contribuição para produzir a receita

¹⁴⁵ Cfe. **Vocabulário técnico e crítico da Filosofia**. André Lalande. Martins Fontes, 1999, p. 861.

¹⁴⁶ Cfe. Equipe de Professores da FEA/USP, Coordenação de Iudícibus, Sergio. Atlas, 2010, p. 286.

¹⁴⁷ Com efeito, reza a Lei 6.404/1976:

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

¹⁴⁸ IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. Atlas, 2007, p. 37.

daquele ciclo, de modo que se os ativos fossem avaliados pelos valores de saída, para além das inerentes incertezas quanto à sua mensuração, o lucro iria se realizando continuamente, à medida que o processo produtivo se desenrolasse. E, desse modo, no ato da alienação dos bens e serviços produzidos, não haveria lucro, mas apenas a sua troca por dinheiro ou recebíveis, numa visão muito mais econômica do que com as premissas aceitas pela Contabilidade¹⁴⁹.

Entretanto, como será visto, com o advento da nova contabilidade, o princípio do custo histórico como base de valor deixou de ser regra, eis que, agora, certos ativos e passivos passarão a ser avaliados a preço justo.

4.5.2 Princípio do Denominador Comum Monetário

A Contabilidade, para que possa ser apreendida e compreendida, deve ser apresentada de modo homogêneo por um denominador comum monetário, que é a sua avaliação em moeda corrente do país.

Para Iudícibus, esse princípio está associado à qualidade de a Contabilidade evidenciar a composição patrimonial de bens, direitos e obrigações de várias naturezas, expressando a natureza essencialmente financeira da Contabilidade, destacando-se, de sua aplicação os seguintes pontos: (i) a propriedade agregativa de diversos ativos pela avaliação monetária; (ii) o estabelecimento das relações de débito/crédito em moeda de conta da data da transação que, salvo cláusula expressa em sentido contrário, não deve ser alterada; e (iii) a escolha de uma data para expressar as demonstrações contábeis de uma entidade, em moeda de poder aquisitivo daquela data base.¹⁵⁰

A “nova contabilidade”, em linha com seus pressupostos, vista adiante, admite, para fins de publicação das demonstrações financeiras, o uso da denominada moeda funcional, isto é, a moeda do ambiente econômico principal no qual a

¹⁴⁹ IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. Atlas, 2009, pp. 36-37.

¹⁵⁰ Cfe. IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. Atlas, 2009, pp. 54-55.

entidade opera e despende seus recursos, assim entendida a moeda que influencia seus resultados¹⁵¹.

4.5.3 Princípio da Realização da Receita (Regime de Competência)

A produção contínua de bens e serviços agrega valores à empresa e, naturalmente, potencializa a realização de receitas. Mas, em nome da objetividade e consistência, a regra geral para reconhecimento de uma receita predica que esta somente deve ser reconhecida quando obtida, isto é, realizada ou realizável¹⁵².

Iudícibus, Martins e Gelbcke, enunciam o princípio da realização da receita do seguinte modo:

a receita é considerada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora¹⁵³.

Ou seja, a receita, em regra, deve ser reconhecida quando da efetiva transação de bens ou serviços for realizada pela Entidade contábil a terceiros, causando mutação em seu patrimônio líquido.

Com efeito, como bem dito na Resolução nº 774/1994, do Conselho Federal de Contabilidade, “a compreensão do cerne do Princípio da Competência está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza que se dividem entre aquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido – denominada de variações “qualitativas” ou “permutativas”¹⁵⁴ -, daquelas que, efetivamente, repercutem no montante do

¹⁵¹ Cfe. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade**. Ernest & Young e FIPECAFI. Atlas, 2010, pp. 211-218 e Pronunciamento CPC 02.

¹⁵² HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Atlas, 1999, p.227.

¹⁵³ IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. Atlas, 2007, p. 42.

¹⁵⁴ Com exemplo de variações meramente qualitativas ou permutativas pode-se citar a troca de valores em caixa por insumos ou a transferência de créditos tributários a terceiros para pagamento de insumos ou ativos adquiridos. Em situações da espécie, o patrimônio na Entidade Contábil mantém-se inalterado, mudando apenas a qualidade de seus ativos.

Patrimônio Líquido, modificando-o quantitativamente – denominada de variações “quantitativas” ou “modificativas”.

Assim, a realização de receitas em face do regime de competência, por definição, transforma-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido.

Assinale-se que não obstante a regra no regime de competência seja o registro de receitas quando da realização de efetivas transações, a Contabilidade, em relação a artigos cuja produção seja contratada para execução a longo prazo, exige o reconhecimento da receita à medida da execução do contrato, seja pela proporção das etapas físicas de construção realizadas ou à medida dos custos incorridos no período de apuração.

Além disso, numa evidente quebra do tradicional Princípio da Realização da Receita, a “nova contabilidade”, para certas atividades, exige que as receitas sejam reconhecidas à medida que os bens forem sendo produzidos, como no caso de ativos biológicos¹⁵⁵.

4.5.4 Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas

Como decorrência do regime de competência, exige a Contabilidade, no reconhecimento de receitas, o simultâneo emparelhamento de despesas que foram diretamente consumidas para a sua geração (custos da produção dos bens ou serviços produzidos).

¹⁵⁵ Com efeito, dispõe a Deliberação CVM nº 596, que aprovou o Pronunciamento CPC 29, no que interessa:

“12. O ativo biológico deve ser mensurado ao valor justo menos despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, (...).

13. O produto agrícola colhido de ativos biológicos da entidade deve ser mensurado ao valor justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita.

(...)

17. Se existir mercado ativo para um ativo biológico ou produto agrícola, considerando sua localização e condições atuais, o preço cotado naquele mercado é a base apropriada para determinar o seu valor justo. Se a entidade tem acesso a diferentes mercados ativos, deve usar o mais relevante deles. (...)

18. Se não existir mercado ativo, a entidade deve utilizar, quando disponível, uma ou mais das seguintes alternativas para a determinação do valor justo:

(a) o preço de mercado da transação mais recente, considerando que não tenha havido nenhuma mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a de encerramento das demonstrações contábeis;

(b) preços de mercado de ativos similares com ajustes para refletir diferenças; e

(c) padrões do setor, tais como o valor de pomar expresso pelo valor da embalagem padrão de exportação, alqueires ou hectares, e o valor do gado expresso por quilograma ou arroba da carne.

E veja-se que os ativos sacrificados (despesas) na realização de receitas, em termos financeiros, não necessariamente se relacionam ao mesmo período em que as receitas tenham sido contabilizadas, pois podem ter sido adquiridos e pagos em exercício anterior, ou adquiridos para serem pagos em exercício posterior. Importa, para a Contabilidade, na aplicação do regime de competência que, em face da realização de receitas, simultaneamente, haja o confronto das despesas relativas aos ativos sacrificados para a sua geração¹⁵⁶.

4.6 As Convenções (Normas e Restrições)

Os postulados contábeis são os pilares em que a Contabilidade se assenta, funcionando os princípios como grandes diretivas para o Contabilista. As Convenções, a seu turno, dão ao Contabilista a efetiva compreensão dos postulados e dos princípios, delimitando a sua função e aplicação¹⁵⁷.

4.6.1 Convenção da Objetividade

A Contabilidade, na sua missão de prover a seus usuários informações econômicas e financeiras sobre a Entidade objeto de contabilização, deve, na escolha de procedimentos resultantes da aplicação dos princípios, valer-se de dados objetivos sobre os eventos que serão mensurados.

Assim, sustenta Iudícibus, um procedimento pode ser considerado objetivo para a Contabilidade e para o Contador, desde que envolva um consenso de profissionais qualificados, normalmente trabalhando em comitês de estudo e pesquisa, criados por institutos de contadores, auditores etc.

Outra forma de encarar a objetividade, diz Iudícibus, é dar evidência aos procedimentos utilizados, a partir dos seguintes pontos de vista: (i) da referência a uma documentação formal ou tipo de evidência que suporte o registro de sua avaliação; (ii) da tangibilidade do objeto de mensuração e, (iii) da posição de neutralidade que a Contabilidade deve manter.¹⁵⁸

¹⁵⁶ Justamente por isso, Iudícibus prefere tratar os dois aspectos da questão conjuntamente, embora reconheça que, na ordem temporal estrita dos reconhecimentos, primeiramente, se faz um esforço para retratar a receita (no demonstrativo de resultados) e, em seguida, a despesa. (**Teoria da Contabilidade**. Atlas, 2009, pp. 45-46).

¹⁵⁷ Cfe. IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. Atlas, 2009, p. 56.

¹⁵⁸ Cfe. IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. Atlas, 2009, p. 57.

4.6.2 Convenção da Materialidade

O Contador, na escolha do evento que irá mensurar, deve ter sempre em consideração a relevância e materialidade da informação, levando em conta a relação custo-benefício para a Entidade e para seus usuários.

Assim, se o evento for irrelevante do ponto de vista financeiro ou a informação não for relevante do ponto de vista da Contabilidade, não há porque retratá-la, ainda que a informação, em termos contábeis, fosse a mais correta¹⁵⁹.

4.6.3 Convenção da Prudência (Conservadorismo)

A Contabilidade, historicamente, sempre teve como princípio, na avaliação de ativos, a escolha que representar o menor valor, ao passo que, para o passivo, o que representar maior valor para as obrigações.

Iudícibus, Martins e Gelbecke, justificam o conservadorismo sob dois aspectos principais:

O primeiro, vocacional e histórico da profissão, pelo qual entre as várias disciplinas que avaliam, pelo menos em parte, o valor da entidade, é a que tenderia, em igualdade de condições, a apresentar o menor valor para a entidade como um todo.

O segundo, mais operacional, de que, conforme o enunciado, a Contabilidade tende, dentro dos amplos graus de julgamento que a utilização dos Princípios nos permite empregar, a escolher a menor das avaliações igualmente relevantes para o ativo e a maior para as obrigações¹⁶⁰.

O Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução nº 774/1994 aprovou, em forma de apêndice à Resolução 750/1993, esclarecimentos sobre o conteúdo de abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, advertindo o seguinte quanto aos limites de aplicação da convenção do conservadorismo (prudência), nele tratada como princípio:

2.7.2 DOS LIMITES DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO

¹⁵⁹ Iudícibus, em sua obra, cita exemplo clássico de R. Antony, sobre empregados de uma empresa que se utilizam diariamente de lápis em seus trabalhos de escritório: “a Contabilidade poderia lançar uma partida diária do valor de tais ativos como despesa, na proporção exata da porcentagem física do material que foi consumido naquele dia. Isto poderia ser considerado correto, mas absolutamente irrelevante e imaterial”. **Teoria da Contabilidade**. Atlas, 2009, p. 60.

¹⁶⁰ IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. Atlas, 2007, p. 49.

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos, as situações classificáveis como manipulações do resultado, com a consequente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas Entidades integrantes do mercado de capitais.

As críticas ao conservadorismo excessivo, que vinham crescendo muito nas últimas décadas entre os estudiosos, vai se atenuar com a prática da “nova contabilidade” que impõe, para muitos itens do ativo e do passivo, a contabilização a valor justo, bem como em razão de maior rigor na constituição de despesas com provisões¹⁶¹.

4.6.4 Convenção da Consistência (Uniformidade)

A convenção da consistência ou uniformidade predica que os registros contábeis, fiel ao espírito de que a Contabilidade tem por finalidade prestar informações econômicas e financeiras da Entidade que esteja sendo seu objeto, no tempo, devem se manter inalterados, de modo que os usuários possam compará-los.

E, havendo necessidade de sua alteração, exige-se da empresa ou de seu Auditor Independente que evidencie a mudança de critério e, também, a demonstração da diferença que em termos contábeis a mudança tiver provocado.

Para Iudícibus, essa talvez seja a Convenção mais importante da Contabilidade, ou pelo menos aquela a que os auditores externos atribuem muito valor¹⁶².

4.7 A Crise da Velha Contabilidade

O advento da Lei 6.404/1976 representou uma verdadeira revolução na Contabilidade. Era uma lei alinhada com os melhores padrões de contabilidade então existentes, fortemente influenciada pelo modelo contábil norte-americano, e tinha a pretensão de ser autônoma.

¹⁶¹ Cfe. IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. Atlas, 2009, p. 62.

¹⁶² Cfe. IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. Atlas, 2009, p. 64.

Com efeito, pretendeu o legislador, na tentativa de separar as regras da legislação comercial fundadas na ciência contábil – ditadas em razão da dinâmica do mercado de capitais, dos agentes reguladores do mercado, dos acionistas etc. – e da legislação tributária – ditadas em razão do interesse do Fisco –, a criação de informações independentes, nos seguintes termos:

Art. 177. (...)

(...)

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Nilton Latorraca, nos comentários que fez à Lei de Sociedades Anônimas, de Modesto Carvalhosa¹⁶³, assim se manifestou:

a lei instituiu o controle em registros auxiliares, que completarão a escrituração dos registros permanentes. Estes serão escriturados conforme determinações legais e a sua escrituração será denominada mercantil. Nos registros auxiliares, as informações extraídas da escrituração mercantil serão adaptadas às disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre determinadas atividades que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Anteriormente, já citamos algumas atividades que estão sujeitas à padronização contábil especial, tais como instituições financeiras, de seguros, transporte ferroviário etc. Do mesmo modo, muitas vezes a legislação tributária condiciona a isenção ou a não-tributação a um comportamento contábil específico. Tradicionalmente, o procedimento no Brasil foi o do reconhecimento de uma única escrituração (...).

(...)

Fica assim regulamentada a distinção estabelecida no art. 177 da Lei n.º 6.404, que ora comentamos, no que concerne ao aspecto fiscal. Importantes consequências derivam dessa dualidade de registros. Uma delas podemos avaliar reportando-nos à sistemática fiscal anterior, quando só era permitida a dedução de encargo que estivesse registrado na escrita comercial. Com isso, a legislação fiscal acabava exercendo nítida e indevida influência na escrituração mercantil, prejudicando visivelmente a apuração do lucro para fins societários. A lei n.º 6.404 e o Decreto-lei n.º 1.598 alteraram essa situação; os requisitos da lei comercial e da técnica contábil passaram a ser respeitados pela lei fiscal, sem prejuízo da apuração

¹⁶³ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. vol. 6. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 22-23.

do lucro real, segundo normas fiscais, tendo em vista a conciliação dos diferentes requisitos legais nos registros auxiliares.

O Decreto-Lei 1.598/1977, que veio para adaptar a legislação do imposto de renda à então novel contabilidade, instituiu o denominado livro de apuração do lucro real - LALUR, criado para que contribuintes escriturassem – além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais –, os lançamentos de ajustes ao lucro líquido para efeitos de determinação da base do imposto, nele devendo se transcrever a demonstração do lucro real (art. 8º, I e alíneas e §§ 1º e 2º).

A propósito da criação do LALUR, reza a exposição de motivos do Decreto-Lei 1.598:

7. A lei de sociedades por ações seguiu a orientação de manter separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal, porque as informações sobre a posição e os resultados financeiros das sociedades são reguladas na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária, e a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem ser distorcidas em razão de conveniências da legislação tributária.

O projeto assegura essa distinção mediante a criação do livro auxiliar (art. 8º item I) de apuração do lucro real. A determinação do lucro real continua a basear-se na escrituração comercial, regulada pela legislação em vigor e pelos dispositivos do artigo 7º, mas os ajustes do lucro líquido do exercício que forem necessários para determinar o lucro real, assim como os registros contábeis para efeito exclusivamente fiscal, não modificarão a escrituração comercial, pois serão feitos no livro de apuração do lucro real. Completada a ocorrência do fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar – a partir do lucro líquido do exercício – a demonstração do lucro real, e transcrevê-lo no livro fiscal.

E a clara redação do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei 1.598 parecia não comportar dúvidas quanto à razão de ser do LALUR:

Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I deste artigo ou em livros auxiliares.

Entretanto, a lei tributária que veio para adaptar a legislação do imposto de renda aos preceitos da nova lei do anonimato¹⁶⁴, que deveria coroar a harmonização das relações da ciência contábil com a ciência do direito, mais propriamente, das regras de contabilidade com as regras de direito tributário,

¹⁶⁴ Decreto-lei 1.598/1977.

como depõem Mestres da ciência contábil, enterrou a pretendida autonomia da Contabilidade eis, que, mesmo em face de normas de natureza exclusivamente tributária, a Receita Federal do Brasil exigiu o seu registro no balanço das sociedades, deturpando, sob a ótica da ciência contábil, a sua razão de ser.

A propósito, registram Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke¹⁶⁵

a despeito do mérito indiscutível quanto à adaptação da legislação fiscal à legislação societária e à sua contribuição para a viabilidade prática da Lei das Sociedades por Ações, não podemos, todavia, deixar de criticar algumas das posições assumidas pelas autoridades fiscais que, na prática, não têm permitido a adoção desse sistema na extensão que seria necessária. De fato, diversos pronunciamentos posteriores foram elaborados de forma a limitar a aplicação desse dispositivo, emitindo pareceres e decisões que deveriam ser meramente de natureza fiscal, mas que exigem e determinam tratamento contábil similar, às vezes até em desacordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade; e isso contraria o disposto na Lei das Sociedades por Ações, chegando a ser uma fuga a seu espírito e a sua intenção (...).”

Dentro desse cenário de desvio das regras de balanço inseridas na lei do anonimato, criadas com o declarado objetivo de dar maior transparência às informações destinadas ao mercado de capitais, aos acionistas minoritários, bem como a órgãos reguladores –, por regras de natureza exclusivamente fiscal, bem como pela necessidade de inserção do Brasil, no dizer de Iudícibus, Martins e Gelbcke “ao processo de convergência às Normas Contábeis Internacionais, basicamente derivadas do International Accounting Standards Board (IASB)”,¹⁶⁶ veio a Lei 11.638/2007.

4.8 A Contabilidade na Lei 11.638/2008 (A Nova Contabilidade)

A “nova contabilidade”, introduzida pela Lei 11.638/2008 (que modificou preceitos da lei do anonimato), teve dois objetivos fundamentais: (i) permitir a adesão do Brasil ao processo de convergência (harmonização) de nossas regras de contabilidade às regras do International Accounting Standards Board

¹⁶⁵ IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. Atlas, 2007, p. 5.

¹⁶⁶ Idem. p. 7.

(IASB)¹⁶⁷ da União Europeia e (ii) garantir a completa independência da contabilidade, especialmente em relação à influência de normas tributárias¹⁶⁸.

Segundo Elinor Farah, a harmonização pode ser entendida como um processo por meio do qual as diferentes práticas contábeis entre os países são reduzidas, de modo a permitir, no plano do direito, a implantação, na legislação nacional, do conteúdo das normas internacionais, ou, no plano de fato, a uma efetiva aplicação dos procedimentos recomendados internacionalmente nas práticas contábeis locais¹⁶⁹.

Na concepção de Claudio Coelho e Luiz Lins, “a ideia básica à proposta de harmonização dos procedimentos contábeis é: todos falando a mesma linguagem, adotando um mesmo procedimento, obedecendo aos mesmos critérios. Enfim, todos entendendo a contabilidade da mesma forma, utilizando-a efetivamente como linguagem dos negócios”¹⁷⁰.

E a “nova contabilidade”, com suas novas regras, não pretende ser, no dizer de Nelson Carvalho, Sirlei Lemes e Fabio Moraes da Costa “peça informativa de um passado que já foi”, pelo contrário, “a contabilidade societária ou financeira

¹⁶⁷ O IASB é uma entidade privada e independente, fundada em 1973, com o objetivo de preparar e emitir normas de padrões internacionais de contabilidade. Com sede em Londres, é composto por mais de 140 países, inclusive o Brasil. Seus membros são associações de profissionais de diversos países. O Brasil é representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

¹⁶⁸ O processo de harmonização da contabilidade brasileira aos padrões da contabilidade internacional, pelo mecanismo introduzido pela Lei 11.638/2008 na lei do anônimo, consistiu em delegar à CVM a edição de normas elaboradas em consonância com os padrões de internacionais de contabilidade (Lei 6.404/1976, artigo 177, §§ 3º e 5º). A CVM, por sua vez, com fundamento no artigo 10 da lei 6.385/1976, na redação da lei 11.638/2008, celebrou acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, órgão criado pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC pela Resolução 1.055/2005, para que este, primeiramente, emitisse Pronunciamentos Técnicos em matéria contábil que, após discussão com entidades envolvidas e audiência pública, seria por ela normatizada via Deliberações, transformando assim os denominados Pronunciamentos CPC em “normas efetivas”, a serem seguidas pelos que a ela estiverem subordinados. Da mesma forma, demais reguladores de mercado, SUSEP, ANATEL, ANEEL, BACEN etc., no âmbito de sua competência, também vêm promovendo o processo de harmonização, assim como o próprio CFC, de modo que as normas internacionais de contabilidade, que eram de observância obrigatória apenas para as sociedades anônimas de capitais aberto ou tidas como de grande porte, passaram a ser obrigatórias para praticamente todas as empresas. Tanto isso é verdade que, recentemente, foi editado um Pronunciamento Especial do CPC voltado para as pequenas e médias empresas – CPC PME, aprovado pelo CFC.

¹⁶⁹ Weffort, Elinor Farah J. **O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional**. Atlas, 2005, pp. 21-22.

¹⁷⁰ COELHO, Claudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial**. Atlas, 2010, p 4.

é a janela da empresa para o mundo, principalmente (não apenas) para acionista e credores. É o meio de comunicação por excelência não apenas do desempenho pretérito mas, mais ainda, do que se espera de fluxos de caixa futuros decorrentes do desempenho passado”¹⁷¹.

No Pronunciamento Contábil Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, informalmente denominado CPC “00”, originário, integralmente, do Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, emitido pelo IASB, tem-se a clara visão do efetivo conteúdo da nova contabilidade, cujo fundamento repousa na maior aderência ao Conceito da Primazia da Essência sobre a Forma, dele derivando muito das novas regras de contabilidade¹⁷².

Na verdade, sob a perspectiva da “nova contabilidade”, o resultado contábil tem raiz muito mais numa busca de resultado econômico do que, propriamente, numa demonstração que retrata um efetivo acréscimo patrimonial realizado.

Marcos Takata, numa excelente tradução da nova estrutura conceitual da contabilidade, em perfeita síntese, chega à idêntica conclusão:

a “abordagem” da contabilidade, e, mais precisamente, a avaliação de ativos e passivos e o reconhecimento de receitas e despesas, na “nova” estrutura conceitual da contabilidade (conceptual framework adotada pelo IASB em 2001), já incorporada em nosso ordenamento jurídico, não se organiza integralmente a partir da plataforma fundamental das transações ocorridas: boa parte se funda no reconhecimento de receitas e despesas com base nos ativos e passivos, assim, na avaliação desses. A “nova” abordagem depõe menos ênfase na demonstração de resultados (desempenho), e mais

¹⁷¹ Cfe. CARVALHO L. Nelson; LEMES, Sirlei e COSTA, Fabio Moraes. **Contabilidade Internacional**. Atlas, 2008. pp. 6-9. Ainda, segundo a lição de L. Nelson Carvalho, as demonstrações financeiras “deixarão de ser (...) ‘meros retratos do passado’: sua real e verdadeira missão é prospectiva e não retrospectiva. Devem permitir ao tomador de decisões – principalmente, mas não apenas, o externo (credor e investidor) – entender e avaliar ‘qual futuro se espera esta empresa dado o passado que ela teve’ (passado de lucros, de eficácia operacional, de corretora alocação de ativos, de créditos bem concedidos, de adequadas decisões de financiamento com passivos onerosos ou patrimônio de acionistas etc.).” FIECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade**: IFRS versus normas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2009.

¹⁷² A primazia da essência sobre a forma, consta, principalmente, no IAS 1, representado no Brasil pelo Pronunciamento CPC 26.

nos ativos e passivos, assim, no balanço (posição financeira ou patrimonial)¹⁷³.

Desse modo, no caminhar de deste estudo, na busca das conclusões que se pretende alcançar, sem a pretensão de ser exaustivo, impõe-se agora ver de perto as grandes mudanças operadas pela nova contabilidade, baseadas muito mais em princípios do que em regras e na prevalência da essência sobre a forma e na avaliação de valores de ativo e de passivo a valor justo¹⁷⁴.

4.8.1 Essência sobre a Forma em Contabilidade

O debate da essência sobre a forma em contabilidade, embora hoje em voga em razão do processo de harmonização do Brasil às normas internacionais de contabilidade não é novo, notadamente em países de code-law, de tradição de Direito romano-germânico como o nosso, em que forma e substância, não raro, estiveram em campo opostos.

No Brasil já se falava em prevalência da substância sobre a forma desde a década de 1980, na antiga Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, da CVM e do IBBRACON¹⁷⁵, em muito semelhante à atual estrutura conceitual da nova contabilidade¹⁷⁶.

A prevalência da essência sobre a forma, ao ver de Iudícibus, é a primeira grande raiz profunda da Contabilidade e de sua teoria, de conhecimento de grandes estudiosos de contabilidade, como Chambers (referido por Iudícibus), que somente admite classificar como ativos os que possuam valor de troca,

¹⁷³ TAKATA, Marcos Shigueo. In: **Controvérsias Jurídico, Contábeis** - aproximações e distanciamentos. 2º Volume. Coordenadores Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broeel Lopes. Dialética 2011, p. 171.

¹⁷⁴ Cfe. Claudio Coelho e Luiz Lins, as regras de aplicação do valor justo e da essência sobre a forma na contabilidade atual, constituem os pilares da nova concepção contábil. COELHO, Claudio Ulysses Ferreira e LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade**: abordagem contextual, histórica e gerencial. Atlas, 2010, pp.21-35.

¹⁷⁵ Baixada pela antiga Deliberação nº 29 da CVM, de 1986, a regra estava enunciada da seguinte forma: "A contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, **segundo**, se for necessário, **a essência ao invés da forma**".

¹⁷⁶ Aprovada pela Deliberação CVM 539/2008.

não obstante reconheça que a influência do Direito na Contabilidade e, portanto, da forma, fosse mais aguda¹⁷⁷.

Mas, nas palavras de Iudícibus, usar o subjetivismo responsável é tudo o que se requer de um contador moderno, principalmente na ótica da “nova contabilidade” brasileira, atrelada à internacional. É que, diz Iudícibus, apesar de as interpretações mais modernas da essência sobre a forma se limitarem a aplicar o conceito e a realizar contabilizações diferentes das que seriam feitas de acordo com a forma jurídica apenas em operações específicas, “teóricos e pesquisadores se perguntam sobre o que aconteceria na Contabilidade se a aplicação do conceito fosse ampliada à avaliação da entidade como um todo. Afinal, a tentativa de avaliar o patrimônio líquido da empresa pelo seu valor de mercado não seria uma aplicação da prevalência da essência sobre a forma?”¹⁷⁸

A Comissão de Valores Mobiliários, dada a relevância da questão no contexto da “nova contabilidade”, eis que agora de obrigatória observância, em Parecer publicado¹⁷⁹ tratou da primazia da essência sobre a forma no ordenamento contábil brasileiro, dele valendo a pena extrair os seguintes excertos:

muitos conceitos trazidos pelas IFRS¹⁸⁰ não são necessariamente inéditos para a doutrina contábil brasileira, mas certamente trazem novidade à prática profissional de muitos contadores e ao ambiente contábil das companhias. Nesse contexto, está sendo quebrado um paradigma cultural há muito presente em nosso ambiente econômico-financeiro, segundo o qual eventos econômicos eram interpretados e, conseqüentemente, registrados e mensurados predominantemente conforme sua forma jurídica.

Dois conceitos inter-relacionados são essenciais para o entendimento dessa nova realidade contábil: (i) a representação verdadeira e apropriada; e (ii) a primazia da essência sobre a forma. A

¹⁷⁷. Dai porque, registra Iudícibus: “A prevalência da essência sobre a forma é, certamente, a principal raiz que nutre e sustenta toda a árvore contábil. Quando se souber entendê-la e aplicá-la com propriedade, se chegará ao ponto mais alto da evolução contábil, no qual se chegará ao ponto mais alto da evolução contábil, no qual se saberá dosar relevância, objetividade e subjetivismo responsável”. Cfe. *Essência sobre a Forma e o Valor Justo: duas Faces da Mesma Moeda*. In: **Controvérsias Jurídico, Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos) 2º Volume. Coordenadores Roberto Quiroga Mosquera e Alessandro Broeel Lopes. Dialética 2011, p. 465/466.

¹⁷⁸ Cfe. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Essência sobre a Forma e o Valor Justo: duas Faces da Mesma Moeda**. In, *Controvérsias Jurídico, Contábeis* (Aproximações e Distanciamentos) 2º Volume. Coordenadores Roberto Quiroga Mosquera e Alessandro Broeel Lopes. Dialética 2011, pp. 466-467.

¹⁷⁹ Parecer de Orientação nº 37, de 22 de setembro de 2011.

¹⁸⁰ Normas Internacionais de Contabilidade.

contabilidade somente cumprirá sua função essencial de fornecer informações úteis ao processo de tomada de decisão de seus usuários se refletir verdadeiramente a realidade econômica subjacente. Para que essa representação apropriada (*true and fair view*) possa ser alcançada, é importante observar a primazia da essência econômica sobre a forma jurídica dos eventos econômicos.

Dessa forma, com a mudança iniciada com a edição da Lei 11.638, de 2007, resgata-se a característica fundamental das demonstrações contábeis, que devem representar fidedignamente a realidade dos efeitos econômicos das transações, independentemente do seu tratamento jurídico.

(...)

A reforma da estrutura conceitual básica da contabilidade realizada recentemente pelo **International Accounting Standards Board** (IASB) que resultou no Pronunciamento sobre o Arcabouço Conceitual relativo às Demonstrações Financeiras (**Conceptual Framework for Financial Reporting**) - em processo de introdução ao ordenamento brasileiro pelo CPC e pela CVM – em nada altera esse cenário, apesar da aparente omissão da expressão “essência sobre a forma” como bem esclarece na Seção de Premissas para a Conclusão (**Basis for Conclusion**) BC3.26:

“BC3.26 Substance over form is not considered a separate component of faithful representation because it would be redundant. Faithful representation means that financial information represents the substance of an economic phenomenon rather than merely representing its legal form. Representing a legal form that differs from the economic substance of the underlying economic phenomenon could not result in a faithful representation”¹⁸¹.

Como se vê, embora não haja citação expressa do princípio da essência sobre a forma, seus fundamentos são alçados a um nível superior, ou seja, o princípio permeia integralmente o processo de reconhecimento, mensuração e divulgação de informações contábeis.

Assim, as regras contábeis não devem servir de “escudo” que impeça a representação verdadeira e apropriada das transações econômicas. Nos raros casos em que a aplicação de alguma norma (integral ou parcialmente) colida com a representação adequada da realidade econômica, esta última deve prevalecer, como dispõe o Pronunciamento Técnico CPC 26 Apresentação das Demonstrações Contábeis – aprovado pela Deliberação CVM nº 595, de 15 de setembro de 2009.

A aplicação da regra da essência sobre a forma, um dos pilares da “nova contabilidade”, vai fazer com que, em muitas circunstâncias, institutos, formas e conceitos típicos de direito privado, sejam agora abandonados pelo Contador,

¹⁸¹ Em tradução livre:

“Substância sobre a forma não é considerada um componente separado da representação fidedigna, porque seria redundante. A representação fidedigna significa que a informação financeira representa a substância de um fenômeno econômico ao invés de meramente representar sua forma jurídica. Representar uma forma legal que difere da substância econômica do fenômeno subjacente não pode resultar em representação fidedigna.”

seja em função de regra própria já estabelecida no ordenamento contábil, seja em função do juízo que sobre o evento objeto da contabilização este venha ter, eis que, em qualquer circunstância, no registro contábil que vier a fazer terá que buscar a representação verdadeira e apropriada das transações econômicas.

Assim, não mais importa ao Contador, a mera observância de determinada forma estabelecida pelo direito privado quando esta, pela sua essência, em termos econômicos, representar negócio diverso do que aquele estabelecido pelas partes. E a essência, mostrando que o negócio entabulado entre as partes não se ajusta à forma estabelecida, determinará ao Contador a necessidade de registro adequado em termos contábeis, de modo que, como já referido, faça a representação verdadeira e apropriada da transação econômica, tendo este o dever de fundamentar, naturalmente, a interpretação que vier a dar à regra contábil, representada no evento retratado como fato (jurídico) contábil¹⁸².

E nem se diga, ao argumento de que a contabilidade seria serva do direito ou de que suas regras não poderiam se sobrepor às normas de direito, que a forma estabelecida pelo direito privado deveria, necessariamente, ser observada, eis que, como já mostramos ao longo deste estudo, Contabilidade também é direito. É dizer, o Contador, ao aplicar a regra de contabilidade que determina a primazia da essência sobre a forma nada mais estará fazendo do que obedecer a uma norma de direito, que lhe impõe um dever e uma correlata sanção em caso de seu descumprimento.

¹⁸² Neste passo, mostrando agora o quanto de responsabilidade a regra de aplicação da essência sobre a forma em contabilidade impôs aos que elaboram e aos que aprovam as demonstrações financeiras, é relevante a advertência de Ludícibus, Martins, Gelbcke e Santos: “esse conceito fundamental, é claro, seus problemas, porque exige do profissional conhecimentos de gestão, de economia, de direito, de negócios em geral, da empresa, das transações que ela pratica, da terminologia envolvida etc. Por isso precisa ele estar sempre atualizado e cercado de cuidados para obter todo o conhecimento necessário. Exige dele também julgamento, bom senso, coragem de representar a realidade, o que é sua obrigação mais importante, por sinal.

Essência sobre a forma não significa arbitrariedade a qualquer gosto, disponibilidade para fazer o que se acha deva ser feito etc. É preciso muita cautela, julgamento e bom senso, mas também é preciso que se registre, e bem claramente, todas as razões pela quais chegou-se à conclusão de que a essência não está bem representada formalmente.” Ludícibus, Sergio de; Martins, Eliseu; Gelbcke, Ernesto Rubens e Santos, Ariovaldo dos. Manual de Contabilidade Societária. Atlas, 2010, p 22.

4.8.1.1 Essência sobre a Forma em Contabilidade e em Direito

A Contabilidade, frise-se, é também uma disciplina jurídica, daí hoje já se dizer por aqui, sobretudo após o advento da nova contabilidade, ao se referir às regras de contabilidade dispostas na lei do anônimo ou em face de regras contábeis emanadas da CVM em razão da competência a ela delegada, em Direito Contábil ou Direito do Balanço¹⁸³. Na Comunidade Econômica Europeia fala-se em Direito do Balanço ou Direito Contabilístico¹⁸⁴.

J.L. Saldanha Sanches, Professor da Faculdade de Direito de Lisboa, advertindo que a “doutrina comercial tem assinalado que o Direito Comercial tem os seus vectores principais na tutela da confiança e da simplicidade da forma” e que, “só estruturado de tal forma pode conseguir a celeridade dos negócios e a segurança do crédito que é um elemento essencial da actividade comercial”, termina por concluir que,

sinteticamente, pode afirmar-se que o princípio da prevalência da substância sobre a forma pode ser adoptado como um princípio estruturante do Direito do Balanço, desde que se não caia no simplismo da oposição entre a perspectiva económica e a perspectiva jurídica, ou entre a propriedade jurídica e a propriedade económica¹⁸⁵.

Pois bem, da aplicação da regra da essência sobre a forma, exemplo eloquente da “nova contabilidade”, não mais importa, para efeitos de reconhecimento e contabilização de um bem de ativo, a propriedade jurídica, mas, sim, a propriedade económica.

Deveras, determina agora a lei que devem ser classificados, no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com

¹⁸³ Cfe. O Direito Contábil. Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. Alexsandro Broedel Lopes e Roberto Quiroga. **Controvérsias Jurídico Contábeis**- aproximações e distanciamentos. Dialética, 2010, pp. 31-56.

¹⁸⁴ Cfe. **O Direito do Balanço e as normas internacionais de relato financeiro**. Coimbra Editora, 2007, diversos autores, pp. 51-60, 61-70 etc. A importância da matéria pode ser facilmente verificada na apresentação feita por José Luis Saldanha Sanches, Francisco Souza da Câmara e João Taborda da Gama, na conferência havida em Portugal, que deu origem ao livro: “o Direito do Balanço é hoje uma realidade demasiado importante para poder continuar a ser ignorada: o objetivo desta conferência, agora publicada em livro, foi iniciar a construção desse tema, hit et nunc, no direito português de modo a conseguir a ocupação efectiva de um território que os juristas portugueses se têm empenhado em não explorar”.

¹⁸⁵ Trecho retirado do artigo ainda não publicado: **O direito do balanço** de J. L. Saldanha Sanches.

essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”¹⁸⁶.

Dessa forma, não obstante no contrato de arrendamento mercantil financeiro, o bem de ativo, nos termos da lei que rege o negócio, seja de titularidade da empresa de arrendamento mercantil¹⁸⁷ e, para efeitos do imposto de renda, as contraprestações do arrendamento mercantil possam ser deduzidas diretamente como despesas¹⁸⁸, para efeitos da “nova contabilidade”, como em operações da espécie há a transferência à companhia dos benefícios, riscos e controle desses bens, a arrendatária deve reconhecer os bens recebidos em arrendamento mercantil como bens de seu ativo imobilizado¹⁸⁹. Da mesma maneira, outras operações que também impliquem transferência de benefícios, riscos e controle sobre bens a terceiros, tais como os recebidos em transferência de ativos de clientes, devem receber idêntico tratamento contábil¹⁹⁰.

Entretanto, no plano específico das normas direito privado e das normas de direito tributário, os efeitos da regra de contabilização, se contrários aos das normas contábeis, devem, simplesmente, ser desconsiderados. Assim, se em face de vigentes normas de direito privado ou de tributação, a forma estabelecida no negócio jurídico entabulado indicar que a propriedade legal do bem é de terceiro e não da Entidade contábil que assim o reconheceu, como sucede no caso de arrendamento financeiro de bens, no plano do direito privado, este (o terceiro) será o efetivo proprietário do bem, podendo, nesses termos, exercer todos os direitos inerentes ao direito de propriedade. E, no

¹⁸⁶ Lei 6.404/1976, Art. 179, IV, na redação da lei 11.638/2008.

¹⁸⁷ Lei 6099/1974: Art. 3º Serão escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora os bens destinados a arrendamento mercantil.

¹⁸⁸ Lei 6.099/1974: Serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.

¹⁸⁹ O Pronunciamento CPC 06, aprovado pela Deliberação CVM nº 554/2008 e pela Resolução CFC nº 1055/2008, determina os procedimentos de contabilização dos bens tomados em arrendamento mercantil.

¹⁹⁰ Isso porque, nos termos do Pronunciamento Conceitual Básico da Contabilidade – CPC “00”, aprovado pela Deliberação CVM nº 539/2008 e Resolução CFC nº 1.121/2008, item 49, “ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade”, atentando-se, nos termos do subsequente item 51, “para a sua essência e realidade econômica e não apenas a sua forma legal”. Aderente com esse conceito foi editada a Interpretação Técnica ICPC 11 – Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes, balizando contabilizações da espécie.

plano do direito tributário, a relação vai se estabelecer segundo a específica norma de tributação.

Não há, nessa conclusão, domínio de regras de Contabilidade sobre regras de direito privado ou regras de tributação ou vice versa, mas, apenas e tão somente, a aplicação de cada regra no seu específico campo de atuação, como de resto se verifica nas interfaces existentes nos diversos ramos do direito que compõem o ordenamento jurídico, que podem tomar um mesmo evento com significados diversos conforme a regra de regência.

Ainda noutro exemplo, mesmo que da aplicação da regra contábil da primazia da essência sobre a forma, o registro contábil de determinada operação seja diverso do que se teria em face da regra de direito privado, como no caso da operação de venda com retrovenda que, aos olhos da “nova contabilidade”, eventualmente pode ser tratada como financiamento¹⁹¹, como se trata de uma cláusula típica no contrato de compra e venda previsto no Código Civil Brasileiro¹⁹², que não mereceu nenhuma regulação específica de normas de tributação, prevalece, para efeitos do direito tributário, o negócio típico de compra e venda do direito privado com seus naturais efeitos, isso em face da própria aplicação dos artigos 109 e 110 de CTN, como supra referido¹⁹³.

O mesmo se diga a situações em que a legislação tributária tenha feito referência a bens classificados no ativo, do então grupo de ativo permanente,

¹⁹¹ De fato, nos termos do Parecer de Orientação nº 37, de 22 de novembro de 2011 da CVM, que trata da primazia da essência sobre a forma, referindo-se ao item 35 da Deliberação CVM nº 539/2008, que aprovou o Pronunciamento Contábil Básico, nas hipóteses em que um ativo for alienado a terceiros, com cláusula de recompra depois de em certo período, em que existam acordos que assegurem que este continuará a usufruir os benefícios econômicos gerados pelo ativo, por valor contratado de recompra em montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período, a operação não deve ser reportada como operação de venda, mas, sim, como de financiamento.

¹⁹² Cfe. Artigos 481 e 505.

¹⁹³ João Francisco Bianco, especificamente sobre o contrato de compra e venda, com razão, lembra que este, ainda que com cláusula de retrovenda, como se verifica a efetiva alienação do bem objeto da operação, há incidência do imposto de renda sobre o eventual ganho de capital e de ITBI, caso se trate de alienação de bem imóvel, ao passo que numa operação de financiamento há incidência de IOF. E registra Bianco, que, a propósito do assunto, o Pleno do STF, no RE 82.447, de 08 de junho de 1976, por unanimidade de votos, decidiu que a compra e venda de imóvel, com cláusula de retrovenda, não caracteriza hipótese de mútuo simulado e sim de negócio jurídico indireto.

hoje inexistente em face da “nova contabilidade”¹⁹⁴ ou, ainda, a bens de ativo imobilizado que, entretanto, em face das novas regras de contabilidade, como tais tenham deixado de ser tratados, passando-os à nova rubrica contábil “ativos intangíveis”, do novo grupo de conta do ativo denominado ativo não circulante, ou mesmo assumindo a característica de típicos ativos financeiros¹⁹⁵.

Isso porque, isso não significa dizer que normas tributárias que tenham feito referência a bens de ativo permanente ou a bens de ativo imobilizado teriam perdido a sua eficácia, pois, por certo, o legislador, ao ter estabelecido um tratamento tributário qualquer a tais bens, não quis regular, propriamente, a conta contábil referida, mas, sim, os bens instrumentais (bens de ativo) da companhia ou da empresa que, segundo a contabilidade de então, eram classificados na conta do ativo imobilizado, do grupo do ativo permanente¹⁹⁶.

Assim, embora seja natural a existência de conflitos interpretativos quando sobre um mesmo evento haja a incidência de mais de uma regra jurídica, que possibilita a criação de distintas significações, o jurista, na interpretação que

¹⁹⁴ De fato, no artigo art. 178, § 1º, da Lei 6.404, em face da redação dada pela Lei 11.941/2009, eliminou-se no ativo o grupo de conta de bens do ativo permanente, então dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido, passando a figurar, em seu lugar o grupo de contas ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e a nova conta contábil de intangíveis.

¹⁹⁵ São exemplos de situação da espécie bens instrumentais de empresas que detém concessões governamentais que, na velha contabilidade, eram classificados no ativo imobilizado e, na nova contabilidade, conforme Deliberação CVM nº 611/2009 e Resolução CFC nº 1.261/2009, que aprovaram a Interpretação ICPC 01 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que, agora, nas situações que regula, determinam que sejam classificados em conta do ativo intangível ou como em conta de ativo financeiro, dependendo das características do contrato de concessão. Veja-se, a propósito desse assunto, a lição de Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos que, no capítulo 25 de sua obra - Concessões, bem resumem o propósito dessa nova metodologia de contabilização: “nesse contexto, pode-se dizer que o modelo proposto pela Interpretação ICPC 01 alterou substancialmente a maneira como determinados tipos de concessão são contabilizados no cenário nacional, haja vista que o foco passa ser a essência econômica da transação e não a forma. Pode-se dizer que trata-se de um modelo contábil mais adequado à medida que reflete os eventos econômicos que são específicos a tais tipos de contratos.” IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens e SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária**. Atlas, 2010, pp. 450-474.

¹⁹⁶ Desse modo, o fato, por exemplo, de a Lei Complementar 87/1996, dentre as hipóteses possíveis de crédito de ICMS, em seu artigo 20, fazer referência a bens do ativo permanente, não significa dizer que o direito a crédito teria deixado de existir em face do desaparecimento desse grupo de contas do ativo, ou nas circunstâncias em que, em face da nova contabilidade, certos bens de ativo imobilizado como tais tenham deixado de ser tratados. Muito esforço não se precisa fazer para concluir que o legislador complementar teve em mira estabelecer o crédito de ICMS em face dos bens instrumentais voltados para as operações oneradas pelo tributo, que, hoje como ontem, cumprem o mesmo *desideratum*.

venha a estabelecer, deve atuar segundo o ramo do direito que esteja a se pautar¹⁹⁷.

Feita essa ressalva, cabe por fim assinalar que a questão da prevalência da substância sobre a forma em contabilidade, nada tem a ver com o intenso debate que hoje se trava em doutrina e jurisprudência sobre a prevalência da substância sobre a forma nos planejamentos tributários¹⁹⁸.

É que, no debate sobre o planejamento tributário, o que verdadeiramente se encontra em xeque é o próprio negócio jurídico praticado pelas partes e os limites de sua revisão pela autoridade administrativa tributária¹⁹⁹.

Aqui, o modo de contabilização do negócio, quando muito, pode ser indicativo da causa do negócio, mas, jamais, pela simples dimensão fática do retrato do evento na contabilidade, dele se pode extrair, sem maiores investigações às regras de tributação aplicáveis ao negócio, um efeito tributário qualquer diverso daquele prescrito pelas partes.

4.9 Avaliação a Valor Justo

A avaliação de ativos, passivos e de receitas, mostram os teóricos de contabilidade, é matéria que de há muito vem sendo debatida, especialmente em face do papel que a contabilidade tem nos mercados financeiros, um dos maiores usuários da informação contábil.

¹⁹⁷ Com efeito, Ricardo Mariz bem resume que, para a nova contabilidade, vale a regra da prevalência econômica (o efeito “enxergado” pelo Contabilista), e não da forma (para este fim entendida como sendo o negócio jurídico pelo qual o ato se rege). Mas, adverte Mariz, “o ato ou negócio jurídico corretamente formalizado (isto é, com a forma determinada ou permitida pela lei) não se confunde com a sua forma, que é apenas o meio pelo qual as partes fazem as declarações de vontade que dão existência e conformidade à substância do ato ou negócio praticado”. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. ob. cit., p.403.

¹⁹⁸ Vejam-se, a propósito do debate sobre planejamento tributário, os seguintes autores: **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. GRECO, Marco Aurélio. Dialética, 1998. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. Dialética, 2001. TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elisão tributária**. Revista dos Tribunais, 2003. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. Dialética, 2011. AMARO, Luciano. **Planejamento Tributário e evasão**. In: **Planejamento Fiscal: teoria e prática**. Dialética, 1995. NEDER, Marcos Vinicius. **A prevalência da substância sobre a forma nos planejamentos tributários: um falso dilema**. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)** Dialética, 2010, pp. 326-345.

¹⁹⁹ A propósito da revisão do fato jurídico tributário, veja-se a recente tese de doutoramento em Direito de Karen Jureidini Dias, intitulada **Fato Jurídico Tributário em Atos de Revisão**.

No denominado processo contábil, a avaliação, etapa de mensuração do ativo ou do passivo é, pois, fundamental. Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes definem o processo contábil da seguinte forma:

o processo contábil é composto pelas etapas de reconhecimento, mensuração e evidenciação das atividades econômicas, sendo resultado de um amplo conjunto de forças econômicas sociais, institucionais e políticas. Essas forças delineiam as principais características do processo contábil tendo em vista o grau de influência dos agentes interessados em sua evolução²⁰⁰.

É dizer, o evento verificado no mundo fenomênico, no processo contábil, para que possa ser retratado como um fato (jurídico) contábil, na simbologia própria da contabilidade, necessita, inicialmente, ser reconhecido, isto é, verificar se o evento de natureza econômica efetivamente ocorreu, de que espécie tratava-se, de modo que este deve ser adequadamente classificado (ativo, passivo, receita etc.); a mensuração, etapa crítica do processo contábil, vai determinar o valor a ser atribuído ao fato contábil; e a evidenciação é a parte do processo que vai determinar a forma como o fato contábil vai ser demonstrado aos vários usuários da informação contábil²⁰¹.

E é justamente na etapa de mensuração, assim como na de evidenciação do processo contábil que as questões mais se acentuavam, já que a decisão por este ou aquele critério era fortemente afetada pelo meio social econômico circundante e, sobretudo, pelo sistema legal vigente em cada país, como no caso do Brasil, que adotava como regra para ativos o custo histórico ou o valor de mercado, dos dois o menor; para as receitas, o seu reconhecimento somente quando realizadas e, para a mensuração de passivos, sempre o maior valor dentre os de possível adoção²⁰².

A adoção do custo histórico como base de mensuração, no dizer de Lopes e Martins, tendia a ser adotada em países de tradição de direito romano (*code law*), ao passo que o conceito de valor justo (*fair value*) era mais aceito em países de tradição de direito consuetudinário (*common law*).

²⁰⁰ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**: uma nova abordagem. Atlas, 2007, p.52.

²⁰¹ Cfe. LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**: uma nova abordagem. Atlas, 2007, pp. 51-52.

²⁰² Cfe. Resolução CFC nº 750/1993.

A razão residia no fato de o custo histórico possuir maior objetividade e ir ao encontro do princípio contábil da objetividade e, especialmente, do conservadorismo (prudência), numa visão jurídica mais apropriada para a contabilidade de países de *code law*.

A adoção do *fair value*, ainda que critério não tão objetivo por passar por algum tipo de estimativa, e mesmo indo de encontro com os já referidos princípios da objetividade e do conservadorismo, por melhor traduzir a visão econômica da contabilidade, era mais aceito em países de *common law*²⁰³.

Agora, sob a perspectiva da “nova contabilidade”, como já dito, o resultado contábil tem raiz muito mais numa busca de resultado econômico do que, propriamente, numa demonstração que retrata um efetivo acréscimo patrimonial realizado, pondo mais ênfase, assim, numa visão prospectiva do patrimônio objeto da contabilidade, prevendo os fluxos de caixa futuro que se espera da empresa, com base nos resultados passados obtidos. E, nesse contexto, a adoção do valor justo, como consequência da primazia da essência sobre a forma, pilares na nova realidade contábil, era providência que no Brasil naturalmente também tinha que se impor.

E a nova regulação contábil da lei do anônato²⁰⁴, para os ativos, fez as seguintes definições de valor justo:

- **Matérias primas e bens em almoxarifado:** preço pelo qual possam ser repostos no mercado;
- **Bens ou direitos destinados à venda:** preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda e margem de lucro;
- **Investimentos:** valor pelo qual possam ser alienados; e
- **Instrumentos financeiros:** valor que se pode obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes. Inexistindo mercado ativo: o valor que puder ser obtido no mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

²⁰³ Cfe. LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade:** uma nova abordagem. Atlas, 2007, pp. 53-54.

²⁰⁴ Lei 6.404/1976, art. 183, § 1º, na redação da lei 11.941/2009.

Além disso, previu a lei, os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo e os demais quando houver efeito relevante, bem como as obrigações encargos e riscos classificados no passivo não circulante e os demais quando também houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente²⁰⁵.

O Pronunciamento Técnico CPC 12²⁰⁶, que trata de ajustes a valor presente, em seu anexo 1, dá a seguinte conceituação genérica de valor justo:

Valor justo (*fair value*): é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória²⁰⁷.

A adoção do valor justo, se tem o indiscutível mérito, em termos econômicos, de melhorar a qualidade informativa do balanço para usuários externos, com foco maior na avaliação do patrimônio da entidade empresarial e no resultado, quebra o modelo de representação mais tradicional do patrimônio, cujo “objetivo principal, em termos de valoração, não é medir o valor do patrimônio, mas sim de sua mutação mais relevante, o lucro”²⁰⁸.

Além disso, como bem pondera Iudícibus, falando sobre a adoção do valor justo e, mais à frente, fazendo referência à terceira grande raiz da contabilidade, a prevalência da alocação sobre a valoração:

²⁰⁵ Lei 6.404/1976, artigos. 183, VIII e 184, III, na redação da Lei 11.941/2009.

²⁰⁶ Aprovado pela Deliberação CVM nº 564/2008 e Resolução CFC nº 1.151/2009.

²⁰⁷ Claudio Coelho e Luiz Lins, interpretando o conceito de valor justo, em síntese, assinalam que para a correta compreensão do termo, é necessário compreender todas as partes que compõem a definição: a primeira, que haja partes interessadas, ou seja, haja um comprador ou um vendedor para um determinado bem ou serviço. A segunda, é que não haja nenhum tipo de relacionamento entre as partes, isto é, que sejam empresas sem nenhum grau de dependência. Por fim, que a negociação seja livre, vale dizer, que não seja decorrência de um ato compulsório. Lembrem, ainda, que valor de mercado (*Market value*) – preço pelo qual bens são negociados no mercado - e valor presente (*presente value*) – estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro -, não se confundem com valor justo (*fair value*) que aponta para o valor de mercado de determinado ativo ou passivo (nesse contexto tendo o mesmo significado de valor de mercado), mas que também incorpora a possibilidade de estimativa quando for impossível a comparação a outros ativos ou passivos no mercado. Coelho, Claudio Ulysses Ferreira e Lins, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade**: abordagem contextual, histórica e gerencial. Atlas, 2010.

²⁰⁸ Cfe. MARTINS, Eliseu. In: **Ensaio sobre a Evolução do Uso e das características do Valor Justo**. Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). Dialética, 2010, p. 138.

o conceito e a aplicação do Valor Justo representam, sem dúvida, uma agressiva e de certo modo arriscada virada no que se refere à avaliação contábil.

Agressiva, pois coloca o *Fair Value* em lugar de e não em complemento a algo que já existe e que vem há séculos nas demonstrações contábeis como forma principal de avaliação, ou seja, o custo histórico como base de registro inicial (e sua variante o custo histórico corrigido). Passa por cima até do custo corrente e do custo de reposição, conceitos mais conhecidos e até já praticados, em certos casos, por contadores e gerentes.

[...]

A contabilidade é, essencialmente, um modelo de alocação de recursos e não de avaliação. A *accountability* é sua característica fundamental. Em outras palavras, o objeto fundamental da Contabilidade é acompanhar a evolução do patrimônio através das quantias lançadas nas contas, fruto de transações e alocações de gastos. Essencialmente, a Contabilidade não visa que o patrimônio líquido represente o “valor econômico da entidade”, o que envolveria a avaliação, na continuidade, dos intangíveis criados internamente, na versão mais simplificada²⁰⁹.

Da necessidade da adoção do valor justo ou em decorrência da primazia da essência sobre a forma, vale pena a seguir destacar algumas das novas regras contábeis de avaliação de ativos e passivos que vão impactar diretamente na apuração do lucro contábil das sociedades empresariais, úteis para a compreensão dos objetivos finais de nosso estudo.

4.10 Avaliação de Estoques

Os estoques, assim entendidos como tais, os insumos destinados à produção, os produtos em elaboração, os produtos acabados e as mercadorias destinadas à revenda, para fins de mensuração, possuem como critério básico de avaliação do valor de custo ou valor realizável líquido, dos dois, o menor. Valor realizável é o preço de venda estimado no curso normal das operações, deduzidos dos custos e despesas estimados para a conclusão do negócio, ou, para os insumos, o preço pelo qual possam ser repostos mediante compra no mercado²¹⁰.

Além disso, como exceção à regra de que juros incorridos e outras despesas financeiras não devam integrar custo de estoques, na hipótese de os estoques

²⁰⁹ Cfe. IUDÍCIBUS, Sergio de. **Essência sobre a Forma e o Valor Justo**: duas faces da mesma moeda. In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). Dialética, 2010, pp. 471 e 475.

²¹⁰ Cfe. Pronunciamento Técnico CPC 16.

serem considerados ativos qualificáveis, isto é, ativos que demandam um período de tempo substancial para a produção do bem, havendo empréstimos diretamente atribuíveis à sua aquisição, a despesa relativa aos empréstimos devem fazer parte do custo de produção²¹¹.

É importante consignar que o conceito de valor realizável líquido, embora aderente ao princípio da primazia da essência sobre a forma, não tem o mesmo significado de valor justo, pois, enquanto aquele representa o montante líquido que a entidade espera realizar no decurso de suas operações, este representa o montante que a entidade poderia obter mediante troca no mercado²¹².

4.10.1 Avaliação de Estoques de Produtos Agrícolas, Animais e Extrativos

Na avaliação de estoques, merece especial relevo os denominados ativos biológicos e produtos agrícolas, objetos do Pronunciamento Técnico CPC 29²¹³, cujas regras, por excelência, refletem uma revolução na denominada etapa de mensuração do processo contábil, na linguagem de Lopes e Martins²¹⁴.

Antes, porém, é importante entender os conceitos de ativo biológico, produção agrícola²¹⁵ e transformação biológica²¹⁶, presentes no referido Pronunciamento Técnico CPC 29:

- **Ativo biológico:** animal ou planta, vivos, destinados à produção agrícola;
- **Transformação biológica:** compreende o processo de

²¹¹ Cfe. Pronunciamento Técnico CPC 20 e Lei 6.404/1976, art. 183, ° 1º.

²¹² Cfe. IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens e SANTOS, Arioaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária**. Atlas, 2010, p 76.

²¹³ Aprovado pela Deliberação CVM nº 596/2009 e Resolução CFC nº 1,186/2009.

²¹⁴ Cfe. LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**: uma nova abordagem. Atlas, 2007, p. 51.

²¹⁵ A atividade agrícola compreende uma serie de atividades, por exemplo, aumento de rebanhos, silvicultura, colheita anual ou constante, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e cultura aquática incluindo a criação de peixes (Pronunciamento Técnico CPC 29, item 6).

²¹⁶ A transformação biológica resulta dos seguintes eventos:

- (a) Mudanças de ativos por meio de (i) crescimento (aumento em quantidade ou melhoria na qualidade do animal ou planta, (ii) degeneração (redução na quantidade ou deterioração na qualidade de animal ou planta) ou, (iii) procriação (geração adicional de animais ou plantas); ou
- (b) Produção de produtos agrícolas, tais como látex, folhas de chá, lã, leite (Pronunciamento Técnico CPC 29, item 7).

crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativa e quantitativa no ativo biológico; e

- **Produção agrícola:** produto colhido e ativo biológico da entidade.

Feito esse esclarecimento, valor justo, para ativos biológicos ou produtos agrícolas, se existir mercado ativo, é o preço cotado no mercado. Se não existir mercado ativo, a entidade deve utilizar, quando disponível, uma ou mais das seguintes alternativas:

- **Preço de mercado da transação mais recente**, considerando que não tenha havido nenhuma mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a de encerramento das demonstrações contábeis;
- **Preço de mercado de ativos similares** com ajustes para refletir diferenças; ou,
- **Padrões do setor**, tais como o valor do pomar expresso pelo valor de embalagem padrão de exportação, alqueires ou hectares, e o valor do gado expresso por quilograma ou arroba da carne.

Inexistindo preço ou valor determinado pelo mercado, a entidade contábil deve utilizar o valor presente do fluxo de caixa líquido esperado pelo ativo, descontada a taxa corrente do mercado, para definição do valor justo.

Na adoção do valor justo, a entidade deve considerar o valor líquido das necessárias despesas para a venda do produto.

Por fim, embora estejamos a falar de estoques, é importante registrar que essa metodologia de avaliação alcança, inclusive, bens de ativo imobilizado, bens não destinados à venda, isto é, os próprios ativos biológicos, com repercussão da avaliação em conta de resultado da entidade, afetando, pois, diretamente, o lucro contábil, na contramão de avaliações da espécie, cuja contrapartida sempre foi o patrimônio líquido²¹⁷.

4.11 Ajustes a Valor Presente

Na busca da evidenciação da essência das operações realizadas pelas empresas, sempre houve dificuldade em segmentar o que seria resultado

²¹⁷ Cfe. MARTINS, Eliseu. In: **Ensaio sobre a Evolução do Uso e das Características do Valor Justo**. Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). Dialética, 2010, p. 145.

efetivo das operações de troca, dos juros embutidos nas operações de compra e venda realizadas a prazo, considerando os preços a vista de mercado.

A contabilidade tradicionalmente registrava, como preço de venda ou custo de aquisição, o valor constante do documento fiscal, pouco importando se a venda ou a compra fora feita a vista ou a prazo. Agora, nos termos da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S/As), os elementos do ativo ou do passivo, decorrentes de operações de longo prazo (ou mesmo de curto prazo se os efeitos forem relevantes), devem ser ajustados a valor presente.

Em sintonia com a lei o Pronunciamento Técnico CPC 12²¹⁸, em seu item 21, estabelece o conceito e a metodologia da busca do ajuste a valor presente:

os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de operações de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais.

O ajuste a valor presente de ativos deve ser registrado como contas redutoras dos ativos correspondentes (créditos nas respectivas contas de ativos), com contrapartida, em resultados, das respectivas contas de receitas (débitos nas respectivas contas de receitas). O valor da receita financeira obtida em face do ajuste a valor presente deverá ser reconhecido em resultados como receita financeira considerando o mesmo prazo e taxa de desconto de juros utilizada.

Em relação aos passivos, pelo ajuste a valor presente, os juros embutidos no valor dos ativos (lançamentos a créditos das respectivas contas) são eliminados e os correspondentes financiamentos devem ser registrados pelo saldo líquido dos juros (valor nominal diminuído dos juros a transcorrer), cujo saldo crescerá à medida que os juros forem sendo apropriados ao resultado.

O ajuste a valor presente na contabilização da compra a prazo de estoques vai impactar, por consequência, o custo dos produtos ou das mercadorias, haja vista que no registro contábil das compras desses bens financiadas a longo prazo, ou mesmo a curto prazo se os efeitos forem relevantes, deve-se expurgar o valor dos juros embutidos no preço e tratá-los como despesas

²¹⁸ Aprovado pela Deliberação CVM nº 564/2008 e Resolução CFC nº 1.120/2008.

financeiras, que devem ser apropriadas ao resultado pelo prazo de liquidação da obrigação.

Veja-se que, com a adoção desses procedimentos, o lucro da entidade empresarial modificar-se-á tanto em termos quantitativos quanto qualitativos, melhorando em termos econômicos, de um lado, a informação financeira dos usuários da contabilidade e, do outro, a demonstração no resultado, do lucro em cada período efetivamente realizado.

4.12 Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment Test*)

Com as modificações advindas da nova contabilidade, a lei, agora, determina que a companhia deve efetuar, periodicamente, análise sobre os valores registrados no ativo imobilizado e no intangível. Já o Pronunciamento Técnico CPC 01, de modo mais abrangente, determina que o *impairment test* seja feito em todos os itens do ativo (exceto aos que expressamente discrimina, porque sujeitos a metodologias de avaliações diversas), de modo a assegurar que estes não estejam registrados contabilmente por valor que exceda o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo.

O objetivo da aplicação periódica do *impairment test*, decorrente da primazia da essência sobre a forma e da necessidade de ter o patrimônio da entidade empresarial adequadamente avaliado em termos econômicos, e que não haja, na empresa, ativos cujos valores não sejam recuperáveis.

Assim, para ativos destinados à venda, constatando-se haver uma parcela não recuperável, o custo do ativo deve ser reduzido e a perda deve ser imediatamente levada a resultados. O *impairment test*, no caso de estoques destinados à venda é o valor líquido de realização (preço de venda deduzido dos tributos e das despesas diretas).

Já em relação a ativos não destinados à venda, o teste não pode se limitar ao preço líquido de realização do bem, eis que estes, pelo seu uso, são geradores de fluxos de caixa futuro para entidade. Nesse caso, o teste deve também levar em consideração o valor econômico decorrente de seu uso, mediante o estabelecimento do valor presente dos fluxos de caixa futuro estimados,

prevalecendo sempre o maior dos dois. Se do teste realizado for apurada perda, esta também deve ser imediatamente levada a resultados.

Os ativos intangíveis tenham ou não vida útil definida, também devem se submeter ao *impairment test*. Ademais, o ágio por expectativa de rentabilidade futura, que na “nova contabilidade” não mais pode ser amortizado, para efeitos contábeis, somente poderá ser baixado quando da alienação do investimento ou, excepcionalmente, em razão do *impairment test*, já que a este deve também se submeter.

Por fim, não obstante a perda decorrente do *impairment test* deva desde logo ser contabilizada em resultado como despesa, há possibilidade de sua reversão no futuro, desde que haja indícios de que a perda anteriormente reconhecida não mais exista ou tenha diminuído.

4.13 Neutralidade da Nova Contabilidade e Regime Tributário de Transição - RTT

A análise das modificações introduzidas no sistema jurídico brasileiro pela Lei nº. 11.638/2007 não pode ter como ponto de partida, senão, a contextualização dos fatos históricos que antecederam a sua publicação, mormente porque ignorá-los seria também deixar de lado a neutralidade conferida aos possíveis efeitos tributários dessas alterações.

Pois bem. Muito embora a Lei nº. 11.638/2007 tenha promovido profundas mudanças na norma das Sociedades Anônimas, o legislador visou, notadamente, à adequação dos padrões contábeis brasileiros às regras internacionais, como bem observaram estudiosos da ciência contábil e a própria Comissão de Valores Mobiliários, respectivamente, ao tempo de sua edição²¹⁹.

(...) a lei está apenas ajustando determinadas disposições que impediam a adoção dessas normas, introduzindo disposições novas já alinhadas com as regras internacionais e determinando que, daqui para a frente, todas as normas contábeis que forem emitidas pela

²¹⁹ GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sergio de; e MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. Suplemento nº 1. São Paulo: Atlas, 2008. p. 5-6.

CVM sejam convergentes a tais normas internacionais.

A referida Lei nº 11.638/07 teve origem no Projeto de Lei nº 3.741/2000, de iniciativa desta CVM junto ao Executivo, cuja finalidade maior era possibilitar a eliminação de algumas barreiras regulatórias que impediam a inserção total das companhias abertas no processo de convergência contábil internacional, além de aumentar o grau de transparência das demonstrações financeiras em geral, inclusive em relação às chamadas sociedades de grande porte não constituídas sob a forma de sociedade por ações²²⁰.

Nesse mesmo sentido, de acordo com o Deputado Armando Monteiro, no relatório aprovado na Comissão de Finanças e Tributação, o então Projeto de Lei nº. 3.741/2000 tinha por escopo que a adequação das normas brasileiras aos melhores padrões internacionais fortalecesse o mercado de capitais e atraísse novos investimentos para o país²²¹.

Desde o encaminhamento do projeto pela Comissão de Economia, Indústria e Comércio, o que se observou foi que o Poder Executivo não pretendia alterar qualquer regra de tributação. Tanto isso é verdade que teve o cuidado de inserir o § 7º no art. 177 da Lei nº. 6.404/1976, esclarecendo a dimensão das mudanças promovidas pela Lei nº. 11.638/2007, nos seguintes termos:

Art. 177. (...)

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

De fato, como bem salientaram os Deputados Emerson Kapaz²²² e Armando Monteiro, buscou-se com a introdução daquele o dispositivo que a legislação tributária não interferisse nas demonstrações financeiras para fins societários, mantendo-se sua qualidade e alto grau de comparabilidade. Foram as palavras do primeiro parlamentar:

²²⁰ Pronunciamento da Comissão de Valores Mobiliários no comunicado que fez ao mercado acerca da consulta pública sobre o alcance da aplicação da norma a ser editada para a regulamentação da Lei nº. 11.638/07.

²²¹ São suas palavras: “deve-se registrar que a revisão ampla de nossa legislação societária, iniciada pela Lei 10.303, de 31 de outubro de 2001, teve como linha mestra a preocupação com o fortalecimento do mercado de capitais de nosso País, como instrumento viabilizador do auto-financiamento das empresas. Este projeto de Lei segue, exatamente, naquela direção.

Nesse sentido, com a adoção de normas contábeis compatíveis com os melhores padrões internacionais, buscou-se conferir maior proteção aos acionistas minoritários, com vistas a atrair entrada de novos recursos e permitir o desenvolvimento seguro do mercado de capitais.”

²²² Exposição de motivos do Projeto de Lei na CEIC.

(...) o que se observa na prática é que disposições normativas emanadas de órgãos reguladores e que em muitos casos estão em desacordo com princípios são refletidas, por determinação daqueles órgãos, na escrituração mercantil e não em registros auxiliares como determina a lei atual, provocando distorções nas informações contábeis destinadas ao público em geral.

Diante dessa realidade, e buscando uma forma alternativa para preservar o interesse dos órgãos reguladores sem que haja perda de qualidade da informação a ser disponibilizada para os demais usuários, o Substitutivo possibilita que as companhias adotem em sua escrituração mercantil todas as disposições da lei tributária ou especial, desde que efetuem, quando houver divergências, ajustes nesta escrituração, por meio de lançamentos complementares, de forma a produzir demonstrações contábeis em consonância com os princípios fundamentais de contabilidade. Para que haja uma certa garantia quanto à qualidade dessas demonstrações, o Substitutivo condiciona a possibilidade de utilização dessa alternativa à obrigatoriedade do exame das demonstrações contábeis por auditor independente registrado na CVM.

O Deputado Armando Monteiro, ao rejeitar a Emenda nº. 26 do Deputado Miguel de Souza, que pretendia suprimir a redação proposta para o dispositivo, deixou ainda mais clara a necessidade de segregação entre a escrituração fiscal e a escrituração para fins mercantis²²³:

(...) esse dispositivo, portanto, mantém prevalência dos princípios da Lei Comercial em relação à Lei Especial e à Lei Tributária, no que diz respeito à elaboração de demonstrações financeiras para fins societários. Garante, ainda, que não haja a indevida interferência dessas legislações, permitindo, por conseguinte, que as demonstrações financeiras mantenham um alto padrão de uniformidade e comparabilidade.

Ressaltamos, que essa disposição é essencial para que se possa caminhar em direção à harmonização com as melhores práticas contábeis, não obstante entendermos que a redação desse parágrafo pode ser melhorada, de forma a deixar claras as duas alternativas de segregação entre a escrituração fiscal (base para a apuração do lucro tributável) e a escrituração mercantil (base para divulgação de demonstração e demais informações contábeis).

Enfim, o legislador – provavelmente em função do que presenciou após a edição da Lei nº. 6.404/1976 – buscou prescrever a absoluta neutralidade da Lei nº. 11.638/2007 no que se refere a todos os tributos ordinariamente devidos

²²³ Aliás, considerando a disposição do artigo 5º da Lei Complementar nº. 95/98, de que a ementa deve realçar e explicitar de modo conciso e sob a forma de título o objeto da Lei, conclui-se que o objeto da Lei nº. 11.638/07 seria apenas e tão-somente a modificação da legislação ali citada, tendo se restringido à temática societária e contábil, não podendo levar ao entendimento de que com a sua publicação tivesse havido alterações de natureza tributária. Leia-se: “altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras”.

pelas sociedades empresariais, tendo deixado expresso que a convergência entre as normas de contabilidade brasileiras e as internacionais não poderiam ser “base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários”.

Assim, parece fora de dúvidas que as mudanças promovidas pela Lei nº. 11.638/2007, como demonstra toda a tramitação do Projeto de Lei e, sobretudo, a clareza do §7º do art. 177 da Lei nº. 6.404/1976, não tiveram o mister de revogar disposições expressas da legislação tributária que prescrevessem métodos ou critérios diversos em matéria contábil ou que veiculassem normas de isenção ou de não tributação.

Na verdade, em função das regras de competência constitucional, aplicáveis aos tributos, como já afirmado e reafirmado ao longo deste estudo, as normas introduzidas pela Lei nº. 11.638/2007, com finalidades contábeis precípuas, jamais poderiam alterar a legislação tributária, pois, admitir tal possibilidade, equivaleria a entender que regras de específica natureza contábil, isto é, regras voltadas para o Direito do Balanço, definissem tributos, em claro desrespeito à Constituição.

Mais ainda, não se pode perder de vista que a maior parte das regras que foram e estão sendo baixadas no contexto do processo contábil de harmonização são derivadas da competência delegada à Comissão de Valores Mobiliários que, embora válidas no contexto em que se inserem, jamais poderiam ser aceitas como normas de tributação em função do primado do princípio da legalidade.

Desse modo, sem que sequer se adentre na análise das normas constitucionais, o que certamente seria o caminho mais adequado, já que estas se prestam, originariamente, a fundamentar a validade de todas as demais regras constantes do sistema, é possível se observar que a inoccorrência de efeitos tributários a partir das modificações na legislação societária decorre da própria neutralidade prevista na Lei nº. 11.638/2007 e reiterada por seus

elaboradores²²⁴.

Mas, não obstante a referida neutralidade estabelecida na Lei nº. 11.638/2007, a Medida Provisória nº. 449/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, revogou o §7º do seu artigo 177, que trazia tal previsão, instituindo, em contrapartida, o denominado Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, possibilitando a adoção de ajustes de natureza tributária decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos na “nova contabilidade”, com vigência programada “até a entrada em vigor de lei que discipline os feitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária”²²⁵, garantindo-a, assim, a todos que já nos anos-calendário de 2008 e 2009 tenham optado pelo novo regime.

Aliás, o Regime Tributário de Transição, malgrado optativo para os anos-calendário de 2008 e 2009, tornou-se obrigatório a partir de 2010, inclusive para fins de apuração do Imposto sobre a Renda (IRPJ) com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Desse modo, conforme o artigo 16 da Lei nº. 11.941/2009, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deve apurar seu lucro tributável nos termos das normas contábeis e fiscais vigentes em 31 de dezembro de 2007, isto é, sem qualquer influência da Lei nº. 11.638/2007, senão vejamos:

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem

²²⁴ Veja-se ainda, a propósito do tema, estudo de minha autoria realizado antes do denominado RTT, intitulado “A Reforma da Lei das Sociedades Anônimas: Lei 11.638/2007 e seus impactos na área tributária”, publicado pela Editora Quartier Latin, na obra coletiva *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*, sob Coordenação de Sérgio André Rocha, onde já defendíamos a neutralidade tributária.

²²⁵ Art. 15, § 1º, da MP 449/2008.

a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Para fins de reverter os efeitos contábeis decorrentes das alterações introduzidas pela Lei nº. 11.638/2007 e por posteriores atos regulamentadores desse mesmo texto legal e, assim, apurar o lucro tributável, em seu artigo 17, a Lei nº. 11.941/2009 prevê que a pessoa jurídica realize ajustes específicos no Livro de Apuração do Lucro Real²²⁶ e no recém instituído Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT)²²⁷.

Portanto, a neutralidade da Lei nº. 11.638/2007 relativamente a eventuais consequências que as alterações na Lei do Anonimato possam provocar na realidade tributária das empresas, além de presente em seu próprio texto, também foi reiterada pelo Regime Tributário de Transição, apesar de revogado o referido §7º do artigo 177 da Lei nº. 6.404/76 que previa essa ausência de efeitos, o que significa dizer que, ao menos enquanto perdurar este regime, ou seja, enquanto não editada lei que discipline tais consequências, não serão aplicáveis às pessoas jurídicas sujeitas às novas regras contábeis em curso.

Dito de outro modo, o denominado RTT, para fins tributários, neutraliza os efeitos, nas demonstrações financeiras, dos resultados derivados do novo regramento contábil, aplicando, em contrapartida, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Assim, se e enquanto vigente o RTT, as modificações operadas pela nova contabilidade no critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas

²²⁶ “Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento: (...)

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; (...)”.

²²⁷ O FCONT destina-se à escrituração de contas patrimoniais e de resultados, em partidas dobradas, para efeitos de aplicação do RTT, vale dizer, para aplicação dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. É de utilização obrigatória para as pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo (IN RFB nº 949/09).

computadas na apuração do lucro líquido, muitas das quais vistas ao longo desta exposição, 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 2007²²⁸.

Para finalizar, não obstante a regra de neutralidade tributária das modificações operadas pela “nova contabilidade”, não podemos deixar de consignar que esta não é absoluta, haja vista a legislação tributária utilizar, para efeitos de dimensionamento de isenção fixação de parâmetros para a dedutibilidade de certas despesas, elementos próprios constantes do balanço societário, como é o caso do lucro apurado ou do Patrimônio Líquido (PL) da empresa.

Portanto, no caso de lucros ou dividendos que são isentos do IRPJ, a sua determinação vai se dar conforme o lucro aprovado no balanço societário, ainda que em montante diverso do lucro base para a tributação pelo IRPJ. Da mesma, o PL base para cálculo dos denominados juros sobre o capital próprio

²²⁸ A propósito da devida compreensão da regra de neutralidade, é importante referir-se ao Parecer Normativo nº 1/2011, da Coordenação Geral de Tributação, aprovado pelo Secretário da Receita Federal, que resolveu dúvidas quanto à depreciação de bens, dele valendo destacar os seguintes excertos: “16. até dezembro de 2007, a regra de registro da depreciação limitava-se ao disposto no art. 183, que estabelecia que a diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado seria registrada periodicamente nas contas de depreciação, quando correspondente à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

17. Com a introdução do § 3º no art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, a contabilidade estabeleceu um novo tratamento para a depreciação com base em sua “vida útil econômica estimada”. O Pronunciamento Técnico nº 27, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata do ativo imobilizado, define a vida útil para fins contábeis como “o período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo”.

18. Conforme a nova regra contábil, a empresa deve avaliar o período de tempo em que pretende manter o bem e estimar o seu valor residual para obter a taxa de depreciação.

19. Em que pese a norma tributária definir que a taxa de depreciação deve ser avaliada em função do prazo durante o qual se possa esperar a “utilização econômica do bem”, essa avaliação esta relacionada essencialmente com o desgaste físico do bem. Já o novo critério adotado pela contabilidade tem como base o tempo que o bem gerará benefícios econômicos para a empresa.

20. Outra diferença verificada refere-se ao valor do bem que estará sujeito à aplicação da taxa de depreciação. Na regra tributária, conforme art. 309 do RIR/1999, a despesa deve ser calculada mediante a aplicação da taxa de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciables, portanto, o valor depreciável é igual ao valor do ativo. A regra contábil exige a atualização de valor residual para o bem, conseqüentemente, seu valor é determinado após a dedução de seu valor residual.

(...)

23. (...) Dessa forma, os ajustes no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado determinados pelo §3º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, não devem gerar efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT.”

é o PL contábil e não um suposto PL fiscal, legalmente inexistente.

Mas, ainda que, nesse contexto, não se possa falar em identidade entre lucro contábil e um lucro fiscal ou entre um PL contábil e um PL Fiscal, a verdade é que o legislador utilizou como referencial para o tratamento tributário o lucro ou dividendo distribuível e o PL da sociedade, aferidos somente no balanço societário, de modo que não vemos aí quebra da regra de neutralidade tributária.

CAPÍTULO V - O IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

5.1 Conceito de Renda

Embora o conceito de renda revele-se sobremaneira amplo para se encontrar definido na própria Constituição Federal, restando à legislação complementar esmiuçá-lo, é o texto constitucional que irá delimitar a atividade do intérprete, ao menos no que concerne à exigência de tributo do qual atribui competência para a instituição.

Ensina a boa hermenêutica que os signos desenhados pelo legislador conferem as acepções básicas à construção do sentido da norma, sendo esta apenas possível a partir da análise de outros enunciados prescritivos, não podendo deixar de ser observados, obviamente, aqueles de maior hierarquia, mormente se de nível constitucional.

A imputação de conteúdo ao vocábulo renda, portanto, especialmente na produção de normas, deve ocorrer nos estritos limites da distribuição de competências tributárias realizada pela Constituição Federal e, na sequência, da delimitação imposta pelo legislador complementar, sob pena de se ampliar o fato gerador e a base de cálculo do tributo.

Com efeito, à União Federal foi atribuída competência para a instituição de imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, CF), entendendo-se pela primeira expressão o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e, por proventos, os acréscimos patrimoniais não compreendidos na definição anterior (art. 43, CTN).

Da leitura desse dispositivo do Código Tributário Nacional – lei com status complementar – vê-se prontamente que, ao conceituar proventos de qualquer natureza, o legislador acaba determinando que o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, para que figure como renda, também deve representar um acréscimo patrimonial²²⁹.

²²⁹ Brandão Machado ao fazer um exame crítico do artigo 43, do CTN, chega à conclusão semelhante à que foi exposta acima. Aponta o ilustre advogado que o inciso II, do referido artigo 43, quando define proventos de qualquer natureza como os acréscimos patrimoniais não

Essa interpretação há muito foi reconhecida por Rubens Gomes de Souza²³⁰, em antigo trabalho em que demonstrou a orientação do legislador em tributar, sob a rubrica de renda, tão-somente ganhos representativos de acréscimos patrimoniais.

Naquela oportunidade, o jurista voltou ao primeiro projeto de Código Tributário Nacional, de cuja elaboração participou como relator, para justificar que, desde então, dever-se-ia compreender como renda a riqueza nova produzida, embora essa expressão não tenha sido utilizada de maneira textual no estatuto atualmente vigente²³¹, como feito no projeto precedente.

Isso porque, como ressalta Gomes de Souza²³², “(...) a comissão de 1964 julgou mais adequado, à função prática de definir o fato gerador do imposto, dar ênfase ao requisito da aquisição da disponibilidade. Mas nem por isso (...) o requisito de tratar-se de riqueza nova foi repudiado”. Pelo contrário: “não só ele está implícito no conceito de disponibilidade, (...) mas está também expresso no art. 43 n. I, onde se diz que a renda é um ‘produto’ do capital (...), e no art. 43 n. II, onde se diz que os proventos de qualquer natureza são os ‘acréscimos patrimoniais’ (...). E conclui: essa redação do inciso II implica que também a renda, de que trata o inciso I, é um acréscimo patrimonial (...)”.

Nessa linha de raciocínio, Rubens Gomes de Souza propôs sua definição de renda, nos seguintes termos²³³:

13. Recordo que “renda” é conceito genérico que engloba todas as figuras específicas de “rendimentos”, entendidos como espécies ou tipos de ganhos tributados, entre eles o ‘lucro’. Este último termo, não correspondente a uma figura doutrinária determinada, é geralmente empregado para significar o ganho realizado pelas pessoas jurídicas: esse emprego não é constante nem exclusivo, mas, para clareza, será adotado neste parecer com o sentido indicado de ganho societário.

compreendidos no conceito de ‘renda’, atribui à palavra ‘renda’, também, o significado de um acréscimo patrimonial produzido pelo capital ou pelo trabalho ou por ambos em conjunto, e que ‘proventos’ são acréscimos patrimoniais derivados de qualquer origem”. MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 107.

²³⁰ SOUZA, Rubens Gomes de. **Pareceres – 1: Imposto de Renda**. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 66.

²³¹ Lei nº. 5.172, de 25.10.1966.

²³² Ob. cit. p. 70.

²³³ Ob. cit. p. 66-67.

14. Nos estudos teóricos (...), sustentei a conclusão de que “renda” (na acepção fiscal do termo) é a soma algébrica de todos os rendimentos tributáveis e de todas as despesas dedutíveis, respectivamente realizados e incorridas no espaço de tempo fixado pela lei, para a sua apuração periódica (o “ano base”). Em outras palavras, “renda” é, para efeitos fiscais, o acréscimo patrimonial líquido verificado entre duas datas predeterminadas. Nesta última frase, a palavra chave é “acrécimo”: com efeito, a característica fundamental da renda (termo genérico que, como vimos, inclui a espécie “lucro”) é a de configurar uma aquisição de riqueza nova que vem aumentar o patrimônio que a produziu e que pode ser consumida ou reinvestida sem o reduzir.

Assim, tem-se como fato gerador do imposto sobre a renda a existência de acréscimo patrimonial²³⁴, o mesmo se afirmando quanto à sua base de cálculo, considerando que configura medida mensurável desse fato, isto é, “o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”, nos termos do artigo 44 do Código Tributário Nacional.

Jose Artur Lima Gonçalves²³⁵, em sua obra sobre o tema, após passar em revista a doutrina especializada sobre os vários conceitos possíveis de renda propostas pelos adeptos da teoria da renda produto, teoria da renda acréscimo patrimonial e teoria legalista, expostas, em especial, na obra de Horácio Garcia Belsunce, forte na lição de Bulhões Pedreira, naturalmente tendo como norte o sistema constitucional brasileiro, conclui:

como se vê, qualquer que seja o conceito de renda adotado, presentes estão as noções de (i) ganho patrimonial resultante de (ii) confronto de elementos (ingressos e saídas) verificados (iii) ao longo de certo período. As definições podem variar em diversos aspectos (renda auferida, renda consumida, aumento patrimonial ganho de capital etc.), mas não resta – de toda a gama de estudos até hoje elaborados sobre o conceito de renda – nenhuma dúvida quanto à necessidade de ocorrência de (a) ganho efetivo, (b) dentro de um determinado período.

Deveras, a Constituição somente admite a incidência de imposto sobre a renda

²³⁴ Doutrina importante sobre o tema citada em OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 38, que diz só existir acréscimo patrimonial “quando haja ingressos de novos bens ao patrimônio, os quais tenham valor que supere o montante dos gastos incorridos para a sua produção” (Ob. cit. p. 689.).

Na mesma linha, diversas decisões judiciais e administrativas, ora representadas pelo acórdão proferido no RE 177887-6-SP e os acórdãos nº. CSRF/01-0186 e CSRF/01-04046, respectivamente, do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

²³⁵ **Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 192-198.

quando tenha havido alteração positiva no patrimônio do contribuinte, no período. Fora daí, não se admite (a Constituição não tolera) incidência de imposto sobre a renda. E tal constatação só é possível ao cabo de um período de tempo determinado, dentro do qual a renda tenha sido auferida e ao cabo do qual ela possa ser quantificada.

Em outras palavras, quer-se afirmar que, se renda e proventos de qualquer natureza representam acréscimo patrimonial, a União não poderá exigir nada além disso²³⁶, pelo que deverá proceder à correta aferição do que comporta tal acréscimo, chegando-se ao lucro real a partir de ajustes realizados no rendimento bruto²³⁷, formando-se a base de cálculo do imposto, pois, somente assim se poderá chegar propriamente à tributação da renda, objeto da competência tributária atribuída pela Constituição ao ente federal.

5.1.1 Disponibilidade Econômica ou Jurídica da Renda

O Código Tributário Nacional, além da definição que propôs de renda, coerente com os princípios emergentes da Constituição da República, qualificou como signo de tributação a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, daí complementando que contribuinte do imposto é o titular da renda disponível²³⁸.

A aquisição da renda é, pois, o núcleo material da hipótese de incidência do imposto de renda. A referência feita pelo CTN à disponibilidade econômica ou jurídica da renda, qualquer que seja a compreensão que se tenha dos conceitos, quer significar que o que se tributa, isto é, o fato gerador do imposto,

²³⁶ “(...) se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.” Ponderação do Min. Luiz Galotti em voto proferido no RE 71.758, citada em artigo do Ministro do antigo Tribunal Federal de Recursos Sebastião Reis: Conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza na jurisprudência In: **Revista de Direito Tributário nº. 39**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 154.

Complementando, observa Bulhões Pedreira que “mas a lei ordinária, ao definir os rendimentos ou a renda sujeitos ao tributo, não é livre para escolher qualquer base impositiva, e há de respeitar o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” constante da Constituição: as definições adotadas pela lei ordinária devem ser construídas e interpretadas tendo em vista a discriminação constitucional de competências tributárias, e estão sujeitas ao teste de **constitucionalidade** em função da sua compatibilidade com essa discriminação”. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda**. vol. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2-2.

²³⁷ Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº. 3000/99): “Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).”

²³⁸ CTN, artigos 43 e 45.

é a renda disponível.

E a noção de renda, como pressupõe efetivo acréscimo patrimonial, isto é, renda disponível, não pode estar dissociada do conceito de patrimônio do direito civil, assim entendido como o complexo de relações jurídicas de uma pessoa, dotada de valor econômico²³⁹.

Portanto, somente pode haver a incidência do imposto de renda onde houver renda disponível, isto é, renda que, efetivamente, tenha ingressado no patrimônio da pessoa de modo incondicional, representando riqueza nova, acréscimo patrimonial efetivo.

O caráter da disponibilidade da renda é o que realiza a hipótese de incidência do tributo, que tanto se realiza em face da aquisição econômica quanto jurídica da renda, conceitos que há décadas vêm acarretando acesos debates na doutrina.

Rubens Gomes de Souza registra que, para a generalidade dos autores que trataram do conceito de renda, a aquisição de disponibilidade econômica corresponderia à noção de “rendimento (ou provento) realizado, isto é dinheiro em caixa”, ao passo que a disponibilidade jurídica corresponderia a “rendimento (ou provento) adquirido”²⁴⁰. Mas, noutro momento, o Mestre, voltando ao conceito de disponibilidade econômica, diz, que,

a realização corresponde ao que o art. 43 do CTN chama de “aquisição da disponibilidade econômica”: ou seja, o fato de ter a fonte produtora manifestado um acréscimo de valor patrimonial ao qual (ou a parte do qual) o titular do rendimento tem ou virá a ter, direito adquirido em razão de um título jurídico atual ou futuro. Exemplo de “realização”, em se tratando de rendimentos societários, é o fato de ter a pessoa jurídica adquirido um lucro operacional suscetível de distribuição como dividendo ou um ganho patrimonial suscetível de rateio como parte do ativo de liquidação.

E, quanto à disponibilidade jurídica, assevera o Mestre que,

por sua vez, a separação corresponde ao que o art. 43 do CTN chama de “aquisição de disponibilidade jurídica”, ou seja, ao fato de, no mesmo exemplo antes dado, o lucro operacional ser efetivamente distribuído como dividendo, ou o ganho patrimonial ser efetivamente

²³⁹ Código Civil, artigo 91.

²⁴⁰ Souza, Rubens Gomes de. **Pareceres-1: Imposto de Renda.** Resenha Tributária, 1975, p.70.

distribuído²⁴¹.

Na primeira concepção de Rubens Gomes de Souza, disponibilidade econômica corresponderia ao denominado regime de caixa (renda efetivamente percebida), ao passo que a disponibilidade jurídica corresponderia ao denominado regime de competência (renda adquirida). Já na segunda concepção, os conceitos se invertem, correspondendo o regime de caixa ao conceito de disponibilidade jurídica e o regime de competência ao conceito de disponibilidade econômica.

Para Ricardo Mariz de Oliveira,

(...) sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos o art. 1228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial) ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros²⁴².

Gilberto de Ulhoa Canto, Ian de Porto Alegre Muniz e Antonio Carlos Garcia de Souza, na mesma linha de Mariz, anotaram o seguinte:

I.8. Se considerarmos os principais elementos necessários do conceito firmado no art. 43 do CTN, devemos começar pela busca do sentido da expressão “aquisição de disponibilidade”. Embora não haja norma legal que o expresse, da natureza das coisas resulta claro que ela significa o poder de dispor ou o aperfeiçoamento, no seu titular, de todos os atributos necessários a que ele tenha a faculdade de dar ao bem ou direito de que se trate a utilidade que deseje. Não há aquisição de disponibilidade de bem ou direito de que alguém não tenha a faculdade de usar, ou em relação ao qual não esteja em condições de exercer os demais atributos do domínio.

Mas, se em relação ao conceito de disponibilidade não há grandes divergências entre os doutrinadores, a definição de disponibilidade econômica ou jurídica, para Mariz, não é tão simples quanto se apresenta aos olhos da generalidade dos pensadores jurídicos, seja na doutrina, seja na jurisprudência, e está muito longe de atingir uma conclusão pacífica²⁴³.

Há razões, na visão de Mariz, de não se poder reduzir a conclusão sobre os

²⁴¹ Souza, Rubens Gomes de. **Pareceres-1: Imposto de Renda**. Resenha Tributária, 1975, pp. 117-118.

²⁴² Oliveira, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. Quartier Latin, 2008, p. 290.

²⁴³ Oliveira, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. Quartier Latin, 2008, p. 292.

conceitos de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, à simples afirmação de que a disponibilidade jurídica seja a mera aquisição de direito à renda e a disponibilidade econômica seja a efetiva posse da renda, isto é, a detenção do dinheiro (ou outra coisa) dela decorrente. E, partindo do núcleo da hipótese de incidência, o acréscimo patrimonial, conclui Mariz que, se as fontes produtoras da renda forem tuteladas pelo direito, aí sim se pode falar em disponibilidade jurídica da renda, sendo irrelevante o recebimento do preço em dinheiro, desde que o direito à sua percepção já tenha sido realizado.

Já a disponibilidade econômica, para Mariz, ocorreria para situações de fato, não reguladas pelo direito, daí este concluir que

“disponibilidade econômica, portanto, a todo rigor, somente existe nos aumentos patrimoniais derivados de causas não jurídicas, quando é necessário dispor do dinheiro ou dos bens representativos do acréscimo para que a “materialidade” da hipótese de incidência esteja completa”²⁴⁴.

Henry Tilbery, ao anotar que o anteprojeto do Código Tributário Nacional somente fazia menção à “aquisição de riqueza nova”, assevera:

“a redação definitiva do C.T.N. não se limita ao emprego do termo genérico de riqueza nova”, mas distingue entre “aquisição da disponibilidade econômica” (isto é a percepção efetiva de rendimentos em dinheiro ou valores suscetíveis de avaliação em dinheiro) e “aquisição da disponibilidade jurídica (isto é o nascimento do direito de receber o rendimento)”²⁴⁵.

Ou seja, para Tylbery, aquisição de disponibilidade econômica tem o significado de renda realizada financeiramente (correspondendo, em contabilidade, ao denominado regime de caixa), ao passo que disponibilidade jurídica tem o significado de renda juridicamente realizada, isto é, direito à percepção da renda (correspondendo, em contabilidade, ao denominado regime de competência).

Horácio A. Garcia Belsunce, em seu clássico “El Concepto de Rédito em La Doctrina yen el Derecho Tributário”, ao fazer a distinção entre “rédito percebido” e “rédito devengado”, na mesma linha, entende que aquele corresponderia à disponibilidade econômica, enquanto este corresponderia à

²⁴⁴ Oliveira, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. Quartier Latin, 2008, p. 299 e 304.

²⁴⁵ Comentários ao Código Tributário Nacional – Vol. 1. José Bushatsky Editor, 1975, pp. 86-87.

disponibilidade jurídica²⁴⁶.

Bulhões Pedreira, a propósito do tema, assinala que “a aquisição do poder de dispor pressupõe, por conseguinte, a aquisição do direito à renda, por isso o CTN define como contribuinte do imposto o titular da disponibilidade da renda”. E disponibilidade econômica, para Bulhões, “é o poder de dispor efetivo e atual de quem tem posse direta da renda, e disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor de renda, isto é, quando já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva”²⁴⁷.

Segundo Bulhões, a expressão “disponibilidade jurídica” surgiu na legislação do imposto de renda que teria reproduzido princípio formulado na década de 1930 pela jurisprudência administrativa, que os regulamentos do imposto de renda de 1924 e 1926 referiam-se como “percepção” do rendimento, entendido como tal pelas autoridades administrativas no sentido de recebimento em moeda, recebimentos realizados em termos financeiros. E, continua Bulhões, a jurisprudência, na década de 1930, passou a considerar os rendimentos creditados por pessoas jurídicas como “percebidos”. Por isso, assegura Bulhões:

a expressão “disponibilidade jurídica” surgiu, portanto, na nossa legislação do imposto de renda, para designar essa modalidade de “percepção” do rendimento construída pela jurisprudência administrativa, que não se caracterizava pela posse efetiva e atual do rendimento, em moeda ou equivalente, mas pelo ato da fonte pagadora do rendimento que o colocava à disposição do beneficiário: se este tinha o poder de adquirir a posse do rendimento, havia a disponibilidade jurídica²⁴⁸.

Assim, na visão de Bulhões, a disponibilidade jurídica corresponderia ao denominado *acrua basis*, traduzido por regime econômico de determinação da renda, e a disponibilidade econômica corresponderia ao denominado *cash basis*, equivalente a regime financeiro de determinação da renda.

²⁴⁶ De fato, disserta Belsunce: “por outra parte la aception del método del rédito “devengado” como sistema para imputarlo al ejercicio fiscal, por oposicion al del rédito “percebido”, importa admitir que no se requiere la realización efectiva, puesto que um rédito devengado importa solo una disponibilidad jurídica, pero no una disponibilidad económica o efectiva del ingreso. **Ediciones Depalma**. Buenos Aires, 1976, p. 129.

²⁴⁷ Pedreira, Bulhões. **Imposto sobre a Renda** – Pessoas Jurídicas. Justec Editora, 1979, vol. 1, pp. 196-197.

²⁴⁸ Oliveira, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. Quartier Latin, 2008, p. 198.

Embora tenhamos para nós como correta as ideias formuladas por Bulhões Pedreira, Tilbery e Belsunce, dentre outros, a propósito dos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica de renda, na mesma linha de Luciano Amaro, entendemos que a distinção entre disponibilidade econômica e jurídica é inadequada e se presta muito mais a confusões e muito pouco para qualificar o fato gerador do imposto de renda, já que o jurídico e o econômico se confundem.

A renda, uma vez produzida, é fato econômico regulado pelo direito, e, pois, econômica e juridicamente disponível. Econômica, porque representa riqueza nova acrescida ao patrimônio de seu titular. Jurídica, porquanto regulada pelo direito, especialmente para fins de caracterização da hipótese de incidência do imposto de renda.

Assim, o que importa para o imposto de renda é a perfeita caracterização se e quando se tem renda tributável, isto é, se e quando se tem, em termos do direito aplicável, a realização do efetivo acréscimo patrimonial para efeitos da incidência do imposto de renda, traduzido no regime jurídico de competência da renda e no pressuposto inarredável de que esta somente quando realizada pode se sujeitar ao tributo, como se verá adiante.

5.1.2 A Realização da Renda como Pressuposto da Tributação

Aqui chegados e firmes na premissa de que qualquer que seja o conceito de renda que se venha a adotar, esta deve, naturalmente, representar um efetivo acréscimo patrimonial, medido entre dois momentos, se extrai, por decorrência lógica, que, para haver incidência do tributo, a renda deve estar efetivamente realizada, isto é, incorporada, definitivamente, ao patrimônio da sociedade empresarial, sob pena de não se poder afirmar que este teria sido efetivamente acrescido.

Klaus Tipke²⁴⁹, em sua festejada obra sobre Direito Tributário, principia dizendo que: “o princípio da capacidade contributiva é mundialmente e em todas as disciplinas da ciência da tributação reconhecido como princípio fundamental da imposição justa”. E, nessa senda, o autor, tratando da

²⁴⁹ FURQUIM, Luiz Dória (Trad.). **Direito Tributário**. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. p. 200.

caracterização do princípio da capacidade contributiva em face do imposto de renda, não tem dúvidas em afirmar que esta pressupõe liquidez do pagamento do tributo. Daí que, após referir-se que o princípio da capacidade contributiva é um princípio de valor real, não um princípio de valor nominal, assevera TIPKE:

(4) Finalmente, evidencia-se a avaliação do patrimônio estocado (...) como fonte permanente de tratamento desigual: assim não há isonomia valorativa (...) entre bens econômicos, que têm um valor nominal (como por exemplo, dinheiro ou créditos de capital), cotação oficial de bolsa (como por exemplo ações) ou outro valor fácil e seguramente constatável, e bens econômicos com coeficientes de valor (...) mais ou menos latentes. A aparente racionalidade de procedimentos de avaliação faz esquecer que a avaliação de bens materiais estocados é frequentemente demasiado hipotética e especulativa, para poder produzir um verdadeiro valor. Só a alienação, a realização do valor no mercado confirma o valor efetivo. Por conseguinte uma imposição, que se liga, não a valores realizados em grandezas correntes dinâmicas, imediatamente confirmadas por evoluções de mercado, as a bens materiais estocados (...), é a priori por desigualdade, estribada na fixação desproporcionada de capacidade contributiva tributária.²⁵⁰

E Klaus Tipke, após tratar das diversas teorias que informam o imposto de renda e demonstrar que nenhuma delas se faria suficiente para o trato da matéria²⁵¹, termina por concluir que isso teria levado o legislador a estabelecer o objeto do imposto de renda pragmaticamente, tendo como premissa, porém, a observância do princípio da liquidez objetiva²⁵².

Alcides Jorge Costa²⁵³, em estudo publicado em obra de autoria coletiva, em homenagem ao grande Henry Tilbery, após tratar dos possíveis conceitos de renda tributável, passa a discorrer sobre o art. 43 do CTN e, após transcrição

²⁵⁰ Ob. Cit., p. 215.

²⁵¹ De fato, diz TIPKE: “nem a teoria da fonte nem a teoria do aumento de patrimônio líquido proporciona um conceito jurídico dogmático convincente. A teoria da fonte estabelece um conceito muito estreito de renda. A separação das flutuações de valor do assim chamado patrimônio original (...) não é compatível com o princípio da capacidade contributiva. Em contrapartida o conceito de renda da teoria do aumento do patrimônio líquido não se deixa trasladar para a prática jurídica.” (Ob. Cit., p. 470.)

²⁵² “Expressão da capacidade contributiva nunca são apenas os aumentos patrimoniais gerados; tributariamente impondível é, pelo contrário, apenas o resultado econômico de uma atividade profissional. Neste sentido são os rendimentos os saldos de fatores positivos e negativos e com efeito importes da diferença (...) entre remunerações profissionais e despesas profissionais (remunerações e despesas, ambos os fatores ocasionados através de uma determinada atividade profissional exercida com ânimo de lucro/excedente. O princípio da liquidez objetiva ordena a consideração irrestrita das despesas profissionais, consequentemente também das perdas.” (Ob. Cit., p. 473.)

²⁵³ Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de Renda: conceitos, princípios e comentários**. São Paulo: Atlas, 1996. p. 24-40.

do já mencionado estudo de Rubens Gomes de Souza sobre a evolução do conceito de rendimento tributável, assinala que a disponibilidade ocorre quando se verifica a obtenção do rendimento ou ganho de capital e é esta obtenção que Rubens Gomes de Souza chama de “disponibilidade econômica”. A disponibilidade jurídica (...) ocorre quando sucede o fluxo monetário. No entanto, como o Código fala em disponibilidade econômica ou jurídica, acrescenta que a tributação pode se verificar mesmo que o rendimento ou ganho de capital não se tenha manifestado por um fluxo monetário.

Daí porque, no fecho de seu estudo, conclui Alcides Jorge Costa:

não basta, apenas, que seja adquirido o direito de auferir o rendimento (sua titularidade). É necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a simples tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre apenas com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do que isso, configurada somente quando seu recebimento em moeda ou quase moeda dependa somente do contribuinte²⁵⁴.

Brandão Machado²⁵⁵, nessa mesma coletânea, em profundo estudo, fez um exame do art. 43 do CTN – não o poupando de críticas –, muito embora, já praticamente ao final de sua exposição, tenha dito o seguinte:

(...) a moderna tributação dispensa grande atenção ao fenômeno da realização da renda para o efeito de sua tributação. Operações ou fatos que podem conduzir à realização da renda para o efeito de sua tributação, são, por exemplo, uma venda com recebimento do preço a vista ou a prazo, uma permuta, a extinção de uma dívida, a contabilização da chamada reserva oculta. (...). A realização da renda exige, como dizem Sommerfeld, Madeo e Milliron, a mudança na forma ou na substância da propriedade do contribuinte (ou dos direitos) e a participação de um terceiro. A renda realiza-se mais comumente quando se presta um serviço, ou quando se arrenda, ou vende ou permuta um bem. Quer seja a contraprestação recebida em dinheiro, quer em bem, tanto basta para caracterizar a realização. Já se fala hoje, correntemente, em princípio da realização, assim como de outros dois, o princípio da renda líquida e o da capacidade contributiva, como princípios fundamentais na tributação da renda.

Jose Artur Lima Gonçalves, em recentes estudos, um deles relativo à

²⁵⁴ Ob. Cit., p. 40.

²⁵⁵ Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de Renda**: conceitos, princípios e comentários. São Paulo: Atlas, 1996. p. 95/108.

tributação dos lucros auferidos no exterior, outro específico sobre a regra contábil de avaliação de investimentos pelo denominado método de equivalência patrimonial, na mesma linha de Klaus Tipke, Alcides Jorge Costa e Brandão Machado, acentua o caráter de disponibilidade da renda como pressuposto de sua tributação.

No primeiro desses estudos, disse LIMA GONÇALVES²⁵⁶:

o lucro auferido no Exterior por pessoa jurídica domiciliada no Exterior não é – e antes de disponibilização não compõe – renda auferida por pessoa jurídica controladora ou coligada domiciliada no Brasil.

(...)

A norma jurídica não cria capacidade contributiva; apenas fornece os critérios para a identificação de ato, fato ou estado que manifeste capacidade contributiva. Norma Jurídica não inventa, não cria renda; limita-se a fornecer critérios para a sua identificação.

E no segundo dos estudos, mais enfático e clamando pela volta ao básico no exame do imposto sobre a renda e chamando atenção para o caráter do direito tributário como direito de sobreposição, Lima Gonçalves²⁵⁷, advertindo que o imposto sobre a renda é um tributo, firma as seguintes premissas:

E em matéria de tributos da espécie imposto esta questão é absolutamente crítica. É que o tributo da espécie imposto – esquecem alguns – funda-se no genericamente referido princípio da capacidade contributiva.

(...)

O chamado imposto sobre a renda, constituído pelas normas que o disciplinam (atribuição constitucional de competência e respectivas regras de instituição e funcionamento – anterioridade, progressividade, universalidade, generalidade etc.) trabalha sobre fatos jurídicos oriundos da juridicização do plano de eventos econômicos, traduzidos por meio da contabilidade e da escrituração comercial/societária. A normatividade do imposto sobre a renda não inventa as realidades contábeis e societárias sobre as quais incide, e nem estas realidades contábeis e societárias inventam os eventos econômicos que visam traduzir em fatos jurídicos. Pelo contrário, cada grau de formalização conceitual reconhece a existência do plano sobre o qual atua e lhe determina efeitos.

Justamente por isso, olhando a regra de avaliação de investimentos pelo

²⁵⁶ Imposto de Renda sobre o lucro das coligadas e controladas estabelecidas no exterior. In: Revista de Direito Tributário nº. 87, p. 331-333.

²⁵⁷ **Equivalência patrimonial e Imposto Sobre a Renda.** In: Revista de Direito Tributário nº 100, p. 87-88.

método de equivalência patrimonial em seus devidos termos, isto é, no plano em que se situa, conclui Lima Gonçalves:

Neste contexto, o método de avaliação de investimento por meio de equivalência patrimonial traduz opção concebida pela Contabilidade, e adotada pela legislação societária, para viabilizar a observação e a compreensão conjugada dos movimentos econômicos havidos em um conjunto de unidades inter-relacionadas. Um grupo econômico, constituído de diversas unidades empresarias, precisa poder ser compreendido, observado, pelo mundo que o circunda, de maneira unitária e coerente.²⁵⁸

Fernando Aurélio Zilveti vê a realização da renda como exigência natural do princípio da capacidade contributiva, acentuando que a realização é a separação do ganho original aplicado na propriedade²⁵⁹.

E, nesse contexto, o direito de poder adquirir renda não se confunde com o conceito constitucional de renda expresso no CTN, que carrega em si o pressuposto de sua realização, de modo que o simples fruto já produzido, embora tenha expressão econômica e componha, em termos de abstração econômica, o patrimônio de seu titular, ainda não significa renda para efeitos de tributação. A realização da renda – a disponibilidade econômica ou jurídica -, à luz do princípio da segurança jurídica e da capacidade contributiva, pressupõe a sua efetiva aquisição, eis que somente com a sua ocorrência se pode firmar, com certeza, o real acréscimo patrimonial verificado.

Não sem razão o CTN, alinhado com os princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva, dizer que, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos: (i) tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produz os efeitos que normalmente lhe são próprios e, (ii) tratando-se de situação jurídica, desde que esteja definitivamente constituída nos termos de direito aplicável²⁶⁰.

Claro que o CTN, ao aludir a situações de fato e situações de direito não está dizendo que umas seriam tuteladas pelo direito (situação jurídica) e outras não (situação de fato). O que o CTN está a dizer é que, se o legislador prescrever como momento de ocorrência do fato gerador uma situação qualquer

²⁵⁸ Idem.

²⁵⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. Quartier Latin, p. 241.

²⁶⁰ CTN, art. 116.

desconectada com uma relação jurídica (circunstâncias fáticas sem relevância jurídica, no dizer de Luciano Amaro²⁶¹), como sucede no ICMS e no IPI, que elege como momento da ocorrência do fato gerador a saída da mercadoria, basta que esta se verifique para se ter como ocorrido o fato gerador do tributo.

Já em se tratando de uma situação jurídica, considera-se realizado o fato gerador quando esta esteja definitivamente constituída, tanto que o CTN, em complemento à regra de definição do momento de ocorrência do fato gerador, estabelece que os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: (i) sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento e, (ii) sendo resolutória a condição, desde que o momento da prática do ato ou da celebração do negócio²⁶².

Assim, como na generalidade das situações, na realização da renda se tem presente a concretização de relações jurídicas, isto é, atos ou negócios jurídicos, para efeitos tributários, a renda não se verifica em face de avaliações econômicas de patrimônio, mas, sim, à luz de efetivas transações que, em termos de direito aplicável, tenham acarretado acréscimos patrimoniais. Esta é, na irretocável lição de Marcos Takata, a efetiva tradução jurídica do regime contábil de competência²⁶³.

²⁶¹ Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Saraiva, 2009, p. 272.

²⁶² CTN, art. 117.

²⁶³ Com efeito, registra Marcos Takata: “16. temos para nós que, juridicamente, o regime de competência implica reconhecer a receita à medida em que o direito adquirido sobre o preço ou crédito (que nasce assim que se aperfeiçoa o negócio jurídico) for se estabelecendo sobre os valores desse crédito ou preço, mesmo que não tenha nascido ainda a pretensão (exigibilidade)²⁶³ de tais valores. Isso vale, desde que o preço ou crédito seja determinado ou, ainda que determinável, nos momentos em que o direito adquirido sobre o preço ou crédito se estabelecerem sobre os valores desse preço ou crédito, essas parcelas do preço ou crédito estejam determinadas. E, adicione-se o requisito de, nos momentos referidos, as despesas relacionadas ao(s) negócio(s) jurídico(s) gerador(es) da receita serem quantificáveis com razoável grau de segurança.

16.1. Há, ainda, um elemento, que não se confina em estabelecimento ou extensão de direitos e obrigações (ou deveres), para o reconhecimento da receita pelo regime de competência: é o elemento de probabilidade de execução do direito sobre os valores do crédito ou preço. Quer dizer, deve haver uma probabilidade razoável de execução (recebimento) do direito, para que o regime de competência implique o reconhecimento da receita, na medida já exposta. Note-se que a colocação nada tem de ver com nascimento de pretensão (exigibilidade): significa tão somente que deve haver um elemento de probabilidade razoável sobre o recebimento do direito.

16.2. No caso de venda de mercadorias, de bens ou de direitos, o direito adquirido sobre o preço se estabelece sobre os valores do preço quando o vendedor cumpre sua obrigação (ou dever, como diz o mestre Pontes de Miranda); quer dizer, quando entrego (tradição) ou transfiro a propriedade ao comprador. Não tendo havido pagamento antecipado, aquela

Desse modo, para a adequada compreensão do imposto de renda, mais do que em relação a qualquer outro tributo, impõe-se a cuidadosa leitura dos atos ou negócios jurídicos registrados como fatos (jurídicos) contábeis sob a óptica do direito tributário, mais especificamente sob a óptica das normas que regem o imposto de renda, sob pena de se assim não se fazer poder haver clara ofensa à capacidade contributiva, à segurança jurídica e ao conceito constitucional de renda, que carrega em si o princípio de sua realização como pressuposto de tributação.

obrigação não tem registro contábil no passivo²⁶³, mas estará “potencialmente” como ativo. Com o cumprimento da obrigação haverá a baixa (lançamento a crédito) das mercadorias em estoque - ativo circulante - e sua contrapartida será o lançamento a débito em conta de custo de mercadorias vendidas (despesa): o valor a receber é um ativo (lançamento a débito) cuja contrapartida será registrada nesse momento a crédito em conta de receita de venda de mercadorias; se o valor a receber estiver “ativado” antes desse momento, a contrapartida por ocasião da “ativação” será um passivo de receita antecipada, e no momento do cumprimento da obrigação, o passivo será baixado (lançamento a débito) cuja contrapartida será a crédito em conta de receita de venda de mercadorias. Não sendo bem ou direito “em estoque”, com o cumprimento da obrigação haverá a baixa (lançamento a crédito) do bem ou direito e sua contrapartida será o débito em valor a receber (ativo): a diferença positiva entre este valor a débito (a receber) e o valor do ativo baixado (a crédito) será lançada a crédito de receita (ou eventualmente de ganho, caso o bem ou direito alienado seja extravagante ao objeto social da pessoa)”. **A Conexão da Contabilidade com o Direito Tributário – Direito Contábil e Direito Tributário.** In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). Dialética, 2010, pp. 298-300.

CAPÍTULO VI - DO FATO (JURÍDICO) CONTÁBIL AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

6.1 O Fato (Jurídico) Contábil

Viu-se ao longo deste estudo que contabilidade é disciplina regulada pelo direito; tanto que hoje já se fala na existência de um Direito Contábil ou Direito do Balanço.

As regras de contabilidade, a exemplo das demais regras de direito, impõem ao Contador e aos seus outros usuários um dever ser no registro das operações contábeis. As demonstrações financeiras, se e quando aprovadas são efetivas peças jurídicas que, na linguagem própria da contabilidade, representam o conjunto de julgamentos realizados na construção dos fatos contábeis nela registrados, cujas operações e resultados apurados servem de suporte a acionistas, investidores de capitais, credores, Fisco, etc. para a tomada de decisões.

Com efeito, a propósito da natureza jurídica das demonstrações financeiras, disserta Alexsandro Broedel Lopes:

a contabilidade, materializada em seu processo, é nitidamente negócio jurídico e não somente declaração formal. Sendo assim, pode ser avaliada dentro dos planos da existência, da validade e da eficácia. Claramente, não é válida demonstração financeira elaborada por profissional não qualificado, por exemplo. No caso das companhias abertas, a aprovação pela Assembleia – competência privativa desta – é elemento essencial para que o processo contábil gere plenos efeitos²⁶⁴.

Assim, a representação do evento de natureza econômica verificado no mundo fenomênico em fato contábil, em nada diverge da construção de um fato jurídico de natureza tributária, senão pela aplicação das regras próprias que os conformam. Na construção do fato contábil tem-se em mãos um evento de natureza econômica que o Contabilista, segundo as regras e técnicas da contabilidade, pela interpretação que fez dos eventos e da regra aplicável à

²⁶⁴ LOPES, Alexsandro Broedel. “Política de Balanço” e o Novo Ordenamento Contábil Brasileiro das Companhias Abertas. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos), 2º vol. Dialética, 2011, p. 14.

espécie, na simbologia própria da contabilidade, irá retratá-lo, construindo a norma individual e concreta aplicável ao caso.

No plano do direito tributário, a qualificação do evento já retratado como fato contábil pela contabilidade, diversamente do que lá se operou, a construção do fato contábil de natureza tributária deve ser dar à luz da legislação tributária aplicável à espécie ainda que, eventualmente, esta possa até estar a determinar a mera importação do fato contábil como fato de natureza tributária, ou, contrariamente, unicamente sob a lente das normas de tributação, caso esta determine que o fato de natureza tributária deva ser retratado de modo diverso do fato contábil.

E a construção do evento de natureza econômica, verificado no mundo fenomênico como fato contábil, como visto na lição de Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins, se faz pelo que denominaram de processo contábil, descrito em etapas, da seguinte forma:

- **Reconhecimento:** envolve o processo de classificação da ação de natureza econômica. Por exemplo, uma empresa sacrifica recursos investindo-os em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos. Temos nesse caso um problema inicial de classificação. Trata-se de um ativo ou de uma despesa? Se for classificado como ativo, a qual grupo deve pertencer? Dessa forma, temos o processo de definição qualitativa da natureza do item estudado. Em muitos casos, essa classificação é relativamente simples. Quando um supermercado adquire produtos para revenda, não há dúvida de que estamos falando de um ativo, mais especificamente do estoque. Podemos ver que para que essa etapa possas ser realizada é necessário que tenhamos um conjunto de definições acerca da natureza das transações econômicas representadas pela contabilidade. O que é ativo? Receita? Temos nessa etapa um processo de classificação.
- **Mensuração:** uma vez definida a natureza da ação econômica, é necessário definir qual a base de mensuração. Por exemplo, para o caso dos ativos fixos de uma empresa, eles devem ser mensurados pelo custo histórico ou pelo custo histórico corrigido? Devem ser reavaliados? Qual a base para o cálculo da depreciação? O mesmo vale para o reconhecimento da receita. Supondo o reconhecimento da receita na construção civil, como essa receita deve ser mensurada e, naturalmente, reconhecida? Ao longo da execução da obra? Somente no momento da venda? Podemos ver que em muitas situações o reconhecimento e a mensuração são discutidos conjuntamente. A separação apresentada no texto tem a finalidade didática e para facilitar a análise subsequente.
- **Evidenciação:** a evidenciação envolve a ação de demonstrar para os usuários externos à organização o processo de reconhecimento e mensuração realizado. Muitas vezes, a empresa

realiza a evidenciação de itens que não estão formalmente reconhecidos nas demonstrações. Em outras situações, a evidenciação é complementar ao reconhecimento e mensuração. Em outras situações temos itens que são reconhecidos e mensurados, mas não são evidenciados, como ocorre com as contas de compensação. Veremos que esse é um dos temas mais polêmicos no estudo da teoria da contabilidade: o dilema entre reconhecimento e mensuração ou somente evidenciação. Alguns autores argumentam que, uma vez que a informação foi divulgada para o público, o seu reconhecimento formal perde relevância²⁶⁵.

O Contabilista, ao retratar na contabilidade o evento de natureza econômica verificado no mundo fenomênico em fato contábil, em face do cumprimento de todas as etapas do denominado processo contábil, este (evento) o converte em fato contábil de natureza jurídica porque Contabilidade, como dito e repetido ao longo deste estudo, também é Direito. Daí a menção subliminar do fato contábil também como fato jurídico, abrindo-se “aspas” à menção ao jurídico, não em razão de uma suposta superioridade da norma de tributação, mas, sim, como pura técnica de marcar a atenção de todos quantos se debruçarem sobre o tema.

6.1.1 A construção do Lucro Contábil

A Lei das Sociedades Anônimas, ao tratar das Demonstrações Financeiras da empresa, foi clara ao prescrever que “a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo **observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência**”²⁶⁶.

E, no contexto da “nova contabilidade”, prescreveu a lei que “as demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados”²⁶⁷, bem como que as norma expedidas pela CVM “deverão ser elaboradas em consonância com os

²⁶⁵ Após a definição três etapas do processo contábil, Broedel e Lopes definem processo contábil da seguinte forma: “o processo contábil é composto pelas etapas de reconhecimento, mensuração e evidenciação das atividades econômicas, sendo resultado de um amplo conjunto de forças econômicas, sociais, institucionais e políticas. Essas forças delineiam as principais características do processo contábil, tendo em vista o grau de influência dos agentes interessados em sua evolução”.

²⁶⁶ Lei 6.404/1976, art. 177.

²⁶⁷ Lei 6.404/1976, art. 177, § 3º, na redação da lei 11.941/2009.

padrões de contabilidade geralmente aceitos”²⁶⁸.

Ainda no contexto da “nova contabilidade”, prescreveu o legislador a completa independência das demonstrações financeiras em relação a normas tributárias, nos seguintes termos:

a companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações financeiras reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinam registros de lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras”²⁶⁹.

Portanto, pelo menos no plano das Demonstrações Financeiras da Companhia, embora seja consenso entre os teóricos da Contabilidade que o lucro por ela mesurado não seja matematicamente exato, já que fruto de inúmeros julgamentos e de avaliações de natureza econômica subjetivas em itens do ativo e do passivo da empresa²⁷⁰, bem como também seja consenso de que não haveria um único conceito de lucro capaz de atender a todas as finalidades da contabilidade de maneira satisfatória²⁷¹, é certo que, se apurado em conformidade com as regras que o legislador prescreveu, em termos de direito, é o lucro efetivo apurado.

É dizer, o lucro contábil assim mensurado, desde obedecidos os métodos e as regras impostas para a sua elaboração, aprovadas as demonstrações financeiras da companhia, em termos de direito aplicável à espécie, é lucro societário corretamente mensurado, que serve para efeitos de distribuição de dividendos aos acionistas, como ponto de partida para efeito de cálculo dos impostos incidentes sobre a renda, bem como para quaisquer outras finalidades para os quais, em termos de direito, estas se prestem.

Dito de outro modo, não obstante, em termos econômicos puros não se possa afirmar, matematicamente falando, que o lucro apurado pela contabilidade seja

²⁶⁸ Lei 6.404/1976, art. 177, § 5º, na redação da lei 11.638/2007.

²⁶⁹ Lei 6.404/1976, art. 177, § 2º, na redação da lei 11.941/2009.

²⁷⁰ Cfe. Carvalho, Nelson. Essência x Forma na Contabilidade. In, Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). Dialética, 2010, pp. 374-373.

²⁷¹ Cfe. HENDRIKSEN, Eldon S. e Van Breda, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Atlas, 1999, p. 199.

o exato lucro auferido pela sociedade empresarial, em termos jurídicos, é o lucro que serve de base para a distribuição de dividendos aos acionistas, para a apuração de tributos e, conseqüentemente, sobre o qual autoridades de fiscalização, reguladores de mercado, auditores independentes, dentre outros, vão certificar para a tomada de variadas decisões.

E é importante ter-se em mente, que, com o advento do novo ordenamento contábil, o resultado medido pela “nova contabilidade” vai ser radicalmente diferente do resultado medido pela “velha contabilidade”, eis que, como já vimos em detalhes, o novo “modelo contábil emanado pelo IFRS preza inicialmente pela apresentação da essência econômica sobre a forma jurídica. Em segundo lugar, a mensuração dos ativos dá lugar à visão econômica que reflete a recuperabilidade dos ativos”²⁷².

E as diferenças entre a “nova” e a “velha contabilidade” podem ser facilmente visualizadas no seguinte quadro, extraído do texto de Alexsandro Broedel Lopes e Roberto Quiroga Mosquera:

Quadro 1 – Uma Nova Contabilidade

Etapas do Processo	Antigo	Novo
Reconhecimento	Forma Jurídica	Essência Econômica
Mensuração	Custo histórico e Regras Fiscais	Valor Justo e Vida útil Econômica
Evidenciação	Pobre	<i>Full Disclosure</i>

Por fim, é importante assinalar que os eventos retratados pela contabilidade como fatos contábeis, em especial o lucro mensurado pela “nova

²⁷² LOPES, Alexsandro Broedel. “Política de Balanço” e o Novo Ordenamento Contábil Brasileiro das Companhias Abertas. In, Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 2º vol. Dialética, 2011, p. 15.

contabilidade”, de raiz muito mais de avaliações econômicas do que refletindo resultado de transações econômicas efetivamente realizadas, não mais sofre interferência de regras de natureza tributária, pelo que se pode afirmar, sob o plano exclusivo das normas de contabilidade, que estes, embora já retratados como fatos jurídicos, não o são segundo as normas de tributação, senão após a sua devida conformação como fatos contábeis de natureza tributária.

6.2 O Fato Jurídico Tributário

Na escorreita linguagem de Paulo de Barros Carvalho, “de um mesmo evento, poderá o jurista construir o fato jurídico; como também o contabilista, o fato contábil; e o economista o fato econômico. Tudo, portanto, dependendo do corte que se quer promover daquele evento”²⁷³.

Na construção do fato jurídico de natureza tributária, ainda que se esteja a meramente importar o fato contábil (que também é fato jurídico, diga-se) registrado na contabilidade sem nenhuma deformação, a regra que o está juridicizando não é a regra contábil que o retratou, mas, sim, a específica regra de tributação aplicável à conduta valorada inicialmente pelo contabilista e, após, pelo jurista, estabelecendo-se, aí sim, a relação jurídica de natureza tributária.

É que, na lição de Paulo de Barros Carvalho,

a relação jurídica tributária, que decorre imediatamente do fato jurídico tributário (“fato gerador”), requer, para a sua existência e consequente exigibilidade, a formalização em linguagem própria, que podemos chamar de “linguagem competente”, identificada como aquela prevista em lei como a forma necessária para o relato jurídico dos acontecimentos que o legislador entendeu relevantes²⁷⁴.

Insista-se, o que vai determinar o fato contábil como fato jurídico de natureza tributária é a sua conformação à específica norma de tributação aplicável à espécie, cujo significado extraído pelo jurista haverá de estar conforme com os princípios constitucionais informadores da matéria.

6.2.1 A Construção do Lucro Real Tributável

O CTN, ao tratar das hipóteses de tributação da renda, estabeleceu que a base de cálculo do tributo é o montante real, arbitrado ou presumido da renda²⁷⁵.

Interessa a este estudo, tão somente a tributação da renda pela modalidade do lucro real.

²⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Interpretação dos fatos jurídico-tributários e os avanços da interdisciplinaridade**. In: Direito Tributário e Ordem Econômica. Quartier Latin, 2.010, p. 288.

²⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Noeses, 2009, p. 616.

²⁷⁵ CTN, art. 44.

A renda da pessoa jurídica, nesse contexto, é identificada pelo conceito de lucro²⁷⁶, não, porém, um lucro qualquer, mas, sim, um lucro tributável qualificado pelo legislador. E o legislador, nos termos da lei, definiu como lucro real o lucro líquido do exercício, determinado com observância dos preceitos da lei comercial, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações, prescritas ou autorizadas pela legislação tributária²⁷⁷.

Assim, na determinação do lucro tributável, o legislador prescreve uma miríade de regras quanto à tributação de certas receitas, a dedutibilidade (ou indedutibilidade) de certos custos e despesas, a compensação de prejuízos fiscais, etc. E, nessa linha, para efeitos de aferição do lucro tributável, a legislação do imposto de renda fixa o conceito de custos e despesas dedutíveis, das provisões e das obrigações passíveis de dedução; a título de incentivos fiscais diversos, prescreve certas deduções ou exclusões extraordinárias, bem assim permite a compensação de prejuízos fiscais de exercícios anteriores.

A fixação na lei de ajustes na apuração do lucro líquido para efeitos de determinação do lucro real, conquanto possa à primeira vista representar ofensa ao conceito constitucional de renda ou mesmo a apregoar-se que a figura do lucro real seria um mito²⁷⁸, a nosso ver, ressaltados eventuais excessos praticados pelo legislador ordinário, esta na própria raiz do tributo.

²⁷⁶ Cfe. Minatel, José Antonio. Conteúdo Do Conceito de Receita e Regime Jurídico para a sua Tributação. MP Editora, 2005: “Receita e lucro/renda são portanto, signos comunicativos de diferentes realidades (...) o conteúdo material identificador da renda das pessoas jurídicas – lucro – só pode ser extraído ao término de um determinado período de tempo (compassado, periódico), pelo necessário confronto de uma multiplicidade de eventos revelados por negócios jurídicos de conteúdos individuais antagônicos (receitas e custos). Esse confronto se faz sob o comando de técnicas e métodos reconhecidos pela Ciência Contábil, voltados para a mensuração de outra realidade que se objetiva demonstrar pelo resultado que, se positivo, traduz acréscimo patrimonial verbalizado no conceito de lucro”.

²⁷⁷ Decreto-lei 1.598/1977, art. 6º e § 1º.

Vale novamente registrar que, se e enquanto vigente o denominado Regime Tributário de Transição – RTT, para efeitos tributários, as empresas devem neutralizar os efeitos dos resultados derivados do novo regramento contábil em suas demonstrações financeiras, aplicando, em contrapartida, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

²⁷⁸ Cfe. SCHOUERI, Luis Eduardo. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In Controvérsias Jurídico - Contábeis (Aproximações de Distanciamentos). Dialética, 2010, p. 241.

É que, não se pode perder de vista que o tributo incide sobre a renda e não sobre a eventual poupança feita pelo contribuinte, daí nada mais natural que o legislador, desde que mantenha coerência com o conceito constitucional de renda, fixe parâmetros de dedutibilidade de custos e de despesas, bem assim, em nome da praticidade e da efetividade da arrecadação, estabeleça, por exemplo, regras para apuração do custeio na produção de bens que, diretamente, afetam o resultado tributável.

Ademais, considerando que provisões feitas no balanço ainda não representam efetivas despesas incorridas, não se pode alegar ofensa ao conceito de renda o fato de o legislador, ainda em nome da praticidade e da efetividade da arrecadação, estabelecer a dedução, como despesa dedutível, de apenas certas provisões. Na mesma linha, também não agride o conceito de renda a fixação, pelo legislador, de presunções e ficções em matéria tributária, especialmente na legislação do imposto de renda, desde que, obviamente, guardem sintonia com o figurino constitucional do tributo.

Digna de nota, a propósito das regras de dedutibilidade de despesas, é a lição do Mestre Rubens Gomes de Souza:

em princípio, a dedutibilidade de quaisquer verbas para efeito da incidência do imposto de renda baseia-se na distinção entre as verbas que constituem encargos da renda e aquelas que constituem emprego ou utilização da renda pelo seu titular. Esta distinção, por sua vez, repousa essencialmente sobre o princípio de que não se pode admitir que o elemento subjetivo da vontade do titular da renda, ao atribuir a esta uma determinada aplicação, possa ter qualquer influência sobre a sua definição como renda tributável ou não tributável. O imposto incide sobre a renda no momento da sua realização, e não no momento ulterior da sua utilização ou emprego, que configura, ao contrário o fato gerador de outros impostos, p. ex., o de consumo; assim sendo, é claro que a vontade do titular da renda é sem efeito sobre a sua tributabilidade; a não ser assim, aliás, a tributação da renda ficaria ao critério exclusivo do próprio devedor do tributo, o que é evidentemente inadmissível.

Assentado este ponto de partida, ressalta porém evidente a necessidade de distinguir, entre as despesas pessoais do contribuinte, as que constituem encargos e as que constituem aplicações da renda, para efeito de conceituar como dedutíveis as primeiras, e como não dedutíveis as segundas. Como encargos da renda definem-se, em primeiro lugar e evidentemente, as despesas necessárias à própria percepção daquela: comissões e corretagens, salários de empregados, aluguel dos locais de trabalho, e semelhante. Mas não é só essas: importa considerar também como encargos da renda as despesas necessárias à manutenção da integridade do capital, entre as quais se incluem, embora não

constituam necessariamente despesas no sentido de desembolsos não diretamente recuperáveis, as verbas separadas do rendimento para assegurar a amortização do capital produtor da renda²⁷⁹.

Brandão Machado, em excelente estudo, aponta equívoco de doutrinadores que enxergam a regra de indedutibilidade de certos custos e despesas como medida de punição do contribuinte pela via da imposição do imposto de renda, mostrando que o equívoco estaria na não distinção entre renda fiscal e renda contábil. É que, prossegue Brandão Machado, o conceito de renda tributável se aperfeiçoa a partir da noção da renda bruta, acentuando que “as deduções não constituem um direito indiscutível do contribuinte, nem um favor concedido pelo legislador”, daí concluindo:

a constatação desse fato indica que nem o contribuinte, nem o legislador têm liberdade de escolher, arbitrariamente, o dedutível para a determinação da base de cálculo do imposto de renda. O contribuinte tem de observar as normas do casuísmo e a cláusula geral da lei, e o legislador não poderá transpor as balizas do próprio conceito de renda por ele próprio difusamente utilizado no texto legal²⁸⁰.

Ainda nesse estudo, fechando o seu raciocínio, arremata Brandão Machado em lição lapidar:

não é sem limites, por certo, a liberdade do legislador de estabelecer ajustes para a determinação da renda tributável. Mas o que limita a sua liberdade não está num dispositivo de restrição expressa. É o próprio conceito de renda, acolhido pelo direito tributário, fundado na distinção entre renda e patrimônio, o que impõe ao legislador as balizas do seu comportamento. É sempre atual a lição de Rubens Gomes de Souza:

“O conceito de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio. Patrimônio (ou capital) é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer do tempo” (Compêndio de Legislação Tributária, Rio de Janeiro, 1954, p.197).

É, pois, da essência do conceito de renda a noção de acréscimo de patrimônio, como bem salientou Rubens Gomes de Souza (...). A liberdade do legislador vai até o ponto em que suas regras sobre ajustes da renda do contribuinte não desnaturem o conceito de renda, que se caracteriza essencialmente pelo acréscimo do patrimônio. Assim, por exemplo, se tais ajustes fossem estabelecidos em tal medida, que a renda tributável fosse constituída não mais de acréscimo, mas de custos ou despesas não deduzidos, o tributo perderia a natureza de imposto sobre a renda e passaria a ser um

²⁷⁹ O Imposto de Renda e o Seguro Dotal. In: **Revista de Direito Administrativo** nº 27. p.16.

²⁸⁰ Multas administrativas e imposto de renda. In: **Direito Tributário Atual**. vol. 10. Resenha Tributária, 1990, pp. 2753 e 2757.

imposto sobre o patrimônio. É, portanto, o conceito de renda que limita a liberdade do legislador, na determinação dos ajustes da renda do contribuinte, para a apuração da renda a que ele chama tributável.²⁸¹

Na verdade, o equívoco dos adeptos da doutrina que veem nas regras de indedutibilidade ofensa ao conceito de renda ou a afirmação de que a figura do lucro real seria um mito, repousa na confusão quanto à própria materialidade do imposto de renda, esquecendo-se da advertência feita por Tylbey, que deita por terra tais afirmações:

Finalmente convém notar, que o fato gerador da obrigação tributária, conforme art. 43 C.T.N., é a “aquisição” da disponibilidade econômica ou jurídica, sem fazer distinção quanto à aplicação da renda, isso é se foi consumida ou poupada. Isso significa uma autorização à legislação ordinária de tributar a renda adquirida, indistintamente, sem levar em consideração seu destino.²⁸²

Por tudo isso, permissa vênia, não se pode concordar com a afirmação de Silvania C. Tognetti de não ver “a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas pelo lucro real mais (ou menos) “verdadeira” do que a apuração pelo lucro presumido”, e que “a base presumida pode refletir a capacidade contributiva de uma forma mais genuína do que uma apuração pelo lucro real”, isso ao argumento desenvolvido precedentemente de que “um método que considere o encontro de contas de todas as receitas e despesas do contribuinte, mas considere algumas despesas não dedutíveis e algumas receitas não tributáveis, é tão artificial quanto um método que considere estaticamente um percentual da receita como equivalente à renda”²⁸³.

A tentativa de comparação do lucro real tributável com o lucro presumido não faz nenhum sentido na medida em que o regime de tributação pelo lucro presumido é opção outorgada pelo legislador ao contribuinte que, evidentemente, racional que é, em regra, somente fará adesão a esse regime se este lhe for favorável, não se podendo extrair dessa opção, portanto, nenhuma diretriz de que a capacidade contributiva teria sido aferida de forma mais genuína, senão a de que o contribuinte, valendo-se da opção que a

²⁸¹ Ob. cit., p. 2.763.

²⁸² Ob. cit., p. 88.

²⁸³ TOGNETTI, Silvania C. **Presunções e ficções legais no Direito Tributário e no imposto sobre a renda**. I, Direito Tributário Atual, vol. 21. Dialética, 2007, p. 356.

legislação do imposto de renda lhe outorgou, possa ter feito um bom planejamento tributário.

Por outro lado, o estabelecimento, pelo legislador, do conceito de custos e de despesas dedutíveis, como já referimos, está na própria raiz do imposto de renda que tributa o acréscimo patrimonial verificado pelo contribuinte, isto é, a riqueza nova fluída para o seu patrimônio, não, porém, a eventual poupança por ele feita. Daí, na busca do lucro tributável, nada mais coerente o legislador fixar o conceito de custos e despesas necessários para a obtenção da renda, de modo a tachar como indedutíveis os custos e despesas desnecessários para a sua obtenção.

A existência de presunções²⁸⁴ e ficções²⁸⁵ em matéria de imposto de renda, desde que não contrária à fixação do adequado lucro tributável, a nosso ver, também não macula o regime de tributação pelo lucro real.

Do mesmo modo, igualmente não macula o lucro tributável o fato de o legislador, por uma razão de política tributária qualquer, excluir de tributação certas receitas²⁸⁶ ou permitir a dedução em dobro de certas despesas²⁸⁷, atendendo a critérios de política fiscal.

É claro que não se pode olvidar a advertência feita por Shoueri de que a construção do lucro real tributável carrega em si um quê de praticabilidade (ou

²⁸⁴ Com efeito, não vemos nenhuma ilegalidade no fato de o legislador fixar como presunção de omissão de receitas em matéria de imposto de renda, por exemplo, a figura de saldo credor de caixa (Regulamento do Imposto de Renda- RIR/99, art. 281, I), de passivo fictício ou não comprovado (RIR/99, art. 281, III), de suprimentos de caixa não comprovados (RIR/99, art. 282), de diferenças de estoque apuradas em auditoria de produção (RIR/99, art. 286) ou de depósitos bancários não comprovados (RIR/99, art. 287), eis que se tratam de presunções *iuris tantum* e representativas, no critério eleito pelo legislador, de renda omitida, afinando-se, pois, com o conceito constitucional de renda pressuposto na Constituição...

²⁸⁵ Também não vemos nenhuma ilegalidade o fato de a legislação do imposto de renda equiparar à pessoa jurídica, para efeitos de tributação, a sociedade em conta de tributação (RIR/99, art. 148) e as pessoas físicas que exerçam, profissionalmente, atividades econômicas organizadas para a produção de bens e de serviços, ou à equiparação do “de cujus” (espólio) a pessoa natural para efeitos de tributação, até que se finde o inventário (RIR/99, art. 11) Aqui, as ficções feitas pelo legislador, a nosso ver, de igual modo se amoldam ao figurino constitucional de renda.

²⁸⁶ Ao estabelecer isenção, por exemplo, para subvenções para investimentos ou doações feitas pelo poder público (RIR/99, ART. 443 E Lei 11.941/2009, art. 18), ou redução de 75% do imposto de renda para empreendimentos industriais localizados nas áreas da SUDENE e da SUDAM (Medida Provisória 2.199-14/2001, art. 32, na redação da lei 11.196/2005)

²⁸⁷ V.g, dedução em dobro, de despesas com alimentação do trabalhador (RIR/99, art. 581) ou relativas a inovações tecnológicas (Lei 11.196/2006, art. 4º).

praticidade), como no caso da fixação de taxas de depreciação de bens do ativo e na própria periodicização do imposto de renda. E, de igual modo, não se pode discordar da afirmação de Shoueri no sentido de que qualquer que seja a aproximação que faça da figura do lucro real tributável, esta deve se dobrar “aos mesmos requisitos de conformidade com o artigo 43 do CTN”²⁸⁸.

O que nos parece fora de questão é que a tributação da renda pelo regime de apuração do lucro real, em que pese os variados ajustes impostos pela lei – que não será detalhado no escopo deste estudo, senão destacando a seguir aqueles mais ligados à estrutura do tributo -, é o que mais se ajusta ao princípio da segurança e da capacidade contributiva.

6.2.1.1 O Conceito de Custos e Despesas Dedutíveis

O conceito de renda, por mais variado que possa ser, tem como pressuposto o acréscimo patrimonial, de modo que o legislador ordinário, na estruturação das regras que delimitam o conteúdo material da hipótese de incidência, não poderá exigir nada além disso, pelo que este deverá proceder à correta aferição do que comporta tal acréscimo, chegando-se ao lucro real a partir de ajustes realizados na renda bruta aferida, formando-se a base de cálculo do imposto, pois, somente assim, se poderá chegar à tributação efetiva da renda, objeto da competência tributária atribuída pela Constituição ao ente federal.

Na busca do lucro tributável, o legislador não somente pode como deve determinar o conceito de custos ou despesas dedutíveis, pois a raiz do tributo está, justamente, na tributação da renda adquirida, pouco importando o destino que a ela tenha sido dada (poupança ou consumo da renda).

Os elementos redutores da renda²⁸⁹ para efeitos de determinação do acréscimo patrimonial tributável pelo imposto de renda, o lucro real, na precedente lição do Mestre Rubens Gomes de Souza, são justamente os que

²⁸⁸ Cfe. Schoueri, Luis Eduardo. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In, Controvérsias Jurídico- Contábeis (Aproximações de Distanciamentos). Dialética, 2010, pp. 260-261.

²⁸⁹ Souza de Queiroz, na definição de renda que formula, fala em fatos-acréscimos para as receitas tributáveis e fatos-decréscimos para os elementos redutores da renda, sintetizando que “renda e proventos de qualquer natureza é o resultado positivo da combinação dos fatos-acréscimos e dos fatos-decréscimos”. Queiroz, Luiz Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda:** requisitos para uma tributação constitucional. Editora Forense, 2003, p.236.

se qualificam como encargos da renda, diversamente daqueles que representam emprego ou consumo da renda²⁹⁰.

O legislador, coerente com o conceito constitucional de renda e certo de que não poderia analiticamente, discriminar que dispêndios poderiam ser tidos como dedutíveis na apuração do lucro real, formulou na lei um conceito genérico, reproduzido no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), na Seção III, relativa a Custos, Despesas e Encargos, do seguinte modo:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

(...)

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

Gilberto de Ulhoa Canto, referindo-se ao RIR vigente em 1959, que continha conceito similar ao do RIR atual, forte na doutrina italiana, dissecando a cláusula geral de dedutibilidade de despesas, disse o seguinte a propósito do art. 37, “a”, do RIR²⁹¹ então vigente:

na cláusula ampla da letra a) se encontram, expressa ou implicitamente, integrados os princípios que a doutrina considera necessário observar, para a determinação dos encargos da exploração ou do exercício da atividade produtiva de renda tributável, passíveis de exclusão da base de incidência. Esses princípios, referidos pelos autores italianos, são os seguintes: a) inerência à produção do lucro (“inerenza ala produzione”); b) efetividade e certeza do dispêndio; c) imediatismo da despesa (“immediatezza della spesa”; d) atualidade da despesa. E, como elemento comum a todos os requisitos acima enunciados, há que aditar, ainda, a razoabilidade, que diz respeito não só ao montante das verbas a

²⁹⁰ Encargos da renda, dedutíveis na apuração do lucro tributável, seriam, então, as despesas necessárias à sua percepção, bem assim as necessárias à manutenção do próprio capital, ao passo que, os elementos redutores que constituam emprego ou utilização da renda, seriam as despesas indedutíveis da pessoa jurídica. Ob. cit., pg. 16.

²⁹¹ Art. 37. Constitui lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções:

a) As despesas relacionadas com a atividade explorada realizadas no decurso do ano social e necessárias à percepção do lucro bruto e à manutenção da fonte produtora.

deduzir, como à apreciação da respectiva pertinência, à sua efetividade, ao imediatismo e à atualidade.²⁹²

Na letra da lei, o primeiro requisito para a dedutibilidade de despesas é de que estas não tenham sido computadas nos custos. Isso porque, na qualidade de custo, os dispêndios verificados representam ainda aplicações de capital, que somente em momento posterior, isto é, quando da alienação do bem ou serviço produzido vão gerar renda e, aí sim, pela regra de emparelhamento de receitas com custos e despesas, os custos podem ser deduzidos.

A diferenciação entre custos e despesas deve ser feita tendo-se em conta a natureza do dispêndio verificado.

Fala-se em custo quando se tem presente aplicações de capital em bens ou direitos que vão produzir renda, a exemplo de dispêndios havidos na aquisição de insumos para a produção de bens ou serviços ou na aquisição de bens para revenda ou, ainda, na aquisição de bens destinados à obtenção de renda, tais como bens do ativo imobilizado. Não há, no emprego de capitais em bens da espécie, o seu imediato consumo, daí que o gasto incorrido não pode desde logo ser deduzido. A dedutibilidade do gasto, neste caso, vai se verificar quando da alienação do bem ou serviço produzido com os insumos adquiridos ou da alienação dos bens adquiridos para revenda, ou, no caso de bens do ativo imobilizado, à medida de sua depreciação.

Por outro lado, fala-se em despesas quando se tem presente aplicações de capitais em ativos desde logo consumidos, isto é, quando o bem ou direito adquirido é consumido, um ativo perde valor ou é extinto, ou mesmo em razão do surgimento de um passivo²⁹³.

A distinção entre custos e despesas é fundamental, pois, a partir dessa diferenciação, se estabelece o momento em que a legislação tributária reconhece a dedutibilidade do dispêndio verificado. Mas a legislação tributária,

²⁹² Imposto sobre a Renda. Despesas com Inspeção de Riscos. Dedutibilidade pelas Empresas Seguradora (...). In: **Temas de Direito Tributário**. 3º Vol. Editora Alba, 1964. p.9.

²⁹³ Cfe. Apêndice da Resolução CFC nº 750, artigo 9º, § 4º,

“Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor de ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.”

como exceção à regra da dedutibilidade do custo quando este seja efetivamente consumido, certamente tendo em conta o princípio contábil da materialidade e razões de praticidade, permite que dispêndios em bens de ativo permanente de pouca expressão econômica, ou cuja vida útil não ultrapasse o período de um ano, possa desde logo ser deduzido como despesa, registrando, entretanto, que o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, não poderá ser imediatamente lançado como despesa dedutível²⁹⁴.

A segunda condição para a dedutibilidade de despesas é a de que estas sejam necessárias, assim entendidas, na dicção do RIR/99, “as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa”.

O conceito de necessidade deve ser visto de modo objetivo, tendo como norte as atividades constantes do objeto social da empresa e, como contraponto, atos de liberalidade, questões bastante discutidas no direito societário, não em vista de valores dispendidos ou juízos subjetivos que alguém possa fazer quanto à conveniência da despesa incorrida.

Trajano Miranda Valverde define como atos de liberalidade “aqueles que diminuem, de qualquer sorte, o patrimônio social, sem que tragam para a sociedade nenhum benefício ou vantagem de ordem econômica”²⁹⁵. Para Alberto de Menezes, ato liberalidade é aquele que “importa em diminuição do patrimônio do devedor sem qualquer contrapartida de natureza econômica”²⁹⁶.

²⁹⁴ RIR/99:

“Art. 301. O Custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija a utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado”.

²⁹⁵ VALVERDE, Trajano de Miranda. **Sociedades por ações**: comentários ao Decreto-Lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940 (arts. 137 a 180). Rio de Janeiro : Editora Forense , 1959. v. 2. p. 322.

²⁹⁶ MENEZES, Alberto de. In: **Revista de Direito Mercantil**. vol. 11, p. 55.

Por outro lado, importa ter presente que a atividade do administrador de empresas é atividade meio e não atividade fim, de modo que a ele não pode ser imputado responsabilidades por eventuais erros cometidos no exercício de sua função²⁹⁷.

Desse modo, não tendo havido atos de liberalidade, não pode terceiros, nem mesmo autoridades fazendárias, olhando para o passado, se colocarem na função de administradores tachando esta ou aquela despesa como desnecessária.

Ricardo Mariz de Oliveira, nessa linha de raciocínio, registra que “em suma, saber afirmar ou julgar que uma despesa é ou não necessária não pode ficar ao sabor de interpretações e sentimentos variáveis e voláteis, nem tal processo mental é pedido pela lei, que, pelo contrário, fixa regras claras e objetivas para se alcançar aquele desiderato”; aponta que, “por isso mesmo, a jurisprudência sabiamente já afirmou não ser lícito ao fisco ingerir ou imiscuir-se nas decisões empresariais, jurisprudência esta que, em última análise, aplicou o conceito objetivo de “despesa necessária”²⁹⁸.

²⁹⁷ De fato, na lição Carvalhosa, “obrigação meio é aquela cujo conteúdo consiste na atividade ou no comportamento (conduta) do devedor da obrigação, dirigido a um determinado resultado almejado, resultado esse, no entanto, que não está compreendido no vínculo obrigacional, legal ou convencional” e “distingue-se a obrigação de meio da obrigação de resultado” porque “nesta a prestação consiste em um resultado certo e determinado a ser produzido pelo devedor da obrigação”. E, na linha dessa distinção, vendo no dever de diligência legalmente atribuído aos administradores uma obrigação de meio, conclui Carvalhosa:

“Não é o administrador responsável por erros de avaliação e de decisão ao gerir a sociedade, ao ficar demonstrado ter agido com o devido cuidado e diligência (...). Em consequência, ainda que o administrador tenha, apesar de regular e diligente conduta sua, destruído valor da companhia, em face de determinada opção de administração ou de política (...), não pode ser por elas responsabilizado”. Carvalhosa, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. 3º vol. Ed. Saraiva, 2011, pp. 322-323.

²⁹⁸ Ob. cit., pp.692 -693. Da obra de Mariz, a propósito do conceito de necessidade de despesas, vale a pena citar os seguintes precedentes administrativos e judiciais: Acórdão 105-2715, que anulou auto de infração ao argumento de ser improcedente a glosa de despesa baseada apenas no fato de a fiscalização ter achado muito alto o consumo diário de combustíveis por veículo; Acórdão 107-08400, que, ao abordar o conceito de bens intrinsecamente relacionados com as atividades da pessoa jurídica, declarou que “o fisco não pode intervir em questão de conveniência e oportunidade”, acrescentando que a empresa, como ente econômico, tem o fito de lucro, o que é incompatível com a realização de despesas desnecessárias e que, em princípio, haveria a presunção de que os seus gestores, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, não apropriam despesas inexistentes ou desnecessárias; e Acórdão CSRF/01-0900, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa é a seguinte: “IRPJ –DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – NECESSIDADE – COMPROVAÇÃO – O art. 47 da Lei nº 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computáveis nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina de cláusula geral. Isto significa que o legislador evitou baixar

Assim, o que efetivamente conta para a definição de despesa necessária é a circunstância de ser relacionada com as atividades da empresa ou com a sua fonte produtora de rendas, não cabendo nesse contexto nenhum juízo de valor, senão a verificação de que não se trataria de atos de liberalidade ou de favor²⁹⁹.

Aliás, mesmo em face do malsinado artigo 13 da Lei 9.249/1995, que acrescentou aos critérios de dedutibilidade de despesas constantes da legislação do imposto de renda a exigência de que certas despesas, para ser dedutíveis, necessariamente, teriam que ser intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização de bens ou serviços, malgrado as merecidas críticas que vem recebendo da doutrina especializada³⁰⁰, a jurisprudência administrativa, com muito acerto, vem mostrando os limites de sua aplicação, senão vejamos a ementa de duas decisões:

Recurso nº 139.120, da E. 7ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes

Ementa:

IRPJ E CSLL – GASTOS COM VEÍCULO – DEDUTIBILIDADE. A cláusula aberta, prevista na parte final do inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/95, no sentido de que somente seriam dedutíveis os gastos com veículos “intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens ou serviços”, não pode transformar em norma que afeta a segurança jurídica das relações entre contribuinte e Fisco. Este, portanto, deve demonstrar, à saciedade, que os gastos feitos por aquela não se enquadram em tal previsão legal. Todavia, não podem ser considerados critérios alheios ao dispositivo legal, tal como o fato de serem ou não os automóveis em questão “veículos de luxo”. Afinal, a questão fulcral não é o valor do bem, mas a sua destinação. Temperando-se, porém, tal afirmativa pela ideia de razoabilidade. Ademais, no caso concreto, mesmo que se pudesse aceitar o critério “veículo de luxo” como relevante para aplicar a norma supracitada, não vislumbramos nos veículos considerados a ideia de luxo.

norma exemplificativa ou, muito menos, taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto.

²⁹⁹ Merecem destaque, quanto à verificação do conceito de dedutibilidade de despesas, o Parecer Normativo CST nº 26/88, que conclui pela dedutibilidade de despesas incorridas por Bancos na captação de clientela; o Parecer Normativo CST 50/76, que admite a dedutibilidade de multas contratuais; bem como a Solução de Consulta nº 250/00, da 6ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal, que entende que o custo de aparelhos entregues gratuitamente por empresas de telefonia em cumprimento de programas de fidelidade constitui despesa dedutível.

³⁰⁰ Vide, a título de exemplo, as considerações de Ricardo Mariz de Oliveira. **Fundamentos do Imposto de Renda.**

Recurso nº 135.567, da E. 5ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes

Ementa:

IRPJS – ARRENDAMENTO MERCANTIL – CONCEITO DE GASTOS “INTRINSICAMENTE RELACIONADOS COM A PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO DOS BENS E SERVIÇOS – A lei nº 9.249/95 (art. 13) ao vedar a dedutibilidade das contraprestações de arrendamento mercantil de bens que não fossem intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens, não pretendeu promover a indedutibilidade de gastos legítimos, usuais, normais e necessários à atividade empresarial, apenas aperfeiçoou o conceito de dedutibilidade. Por outro lado, é de se reconhecer que as situações descritas na IN SRF nº 11/96, art. 25, não são de caráter exaustivo.

A terceira condição para a dedutibilidade de despesas é a de que estas sejam comprovadas e que tenham sido escrituradas. A condição de escrituração da despesa é elementar, na medida em que se a contabilidade não a registra, esta não estaria compondo o resultado como elemento redutor do lucro tributável. A despesa, não tendo sido escriturada, no rigor da lei, não poderia ser deduzida na apuração do lucro real, visto que o livro de apuração do lucro real – LALUR não se presta para ajustes da espécie.

Naturalmente, em circunstâncias especiais, provando-se o erro da não contabilização de uma despesa qualquer, fundado no princípio da verdade material³⁰¹, a despesa pode eventualmente ser aceita como elemento redutor do lucro tributável, seja mediante a retificação dos assentos contábeis e fiscais, seja na defesa feita no contexto de um lançamento de ofício.

A condição de comprovação de despesas deve levar em conta tanto requisitos formais quanto substanciais. Quanto às formalidades exigidas para a comprovação de despesas, a condição básica é que a despesa esteja suportada por documentos hábeis e idôneos, que identifiquem, claramente, os dispêndios havidos. Além disso, há casos em que a lei exige determinado tipo

³⁰¹ Cfe. Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López, “em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado. (...) Essa maior liberdade no processo administrativo decorre do próprio fim visado com o controle administrativo da legalidade, eis que não havendo interesse subjetivo da Administração na solução do litígio, é possível o cancelamento do lançamento baseado em evidências trazidas aos autos após a inicial”. Processo Administrativo Federal Comentado. Dialética, ..., pp. 78-79.

de prova para admissão da dedutibilidade do custo ou da despesa, sendo essencial, nesse caso, o cumprimento da exigência³⁰².

Entretanto, o fato de o documento fiscal que suporta a operação ser declarado inidôneo, seja pela sua falsidade ou em razão da situação da empresa fornecedora do bem, impedindo, por hipótese, a tomada de créditos de IPI e de ICMS, na esfera do imposto de renda, provado que o bem fora adquirido e que o custo teria sido efetivamente suportado pelo contribuinte, não se pode dar ensejo à glosa da despesa, visto que o tributo incide sobre o valor acrescido, de tal modo que a despesa incorrida para a realização da renda não pode ser tachada de indedutível, sob pena de o tributo constituir, neste caso, típica sanção a ato ilícito, contrariando o quanto disposto no artigo 3º do CTN.

A comprovação da despesa sob o aspecto substancial tem a ver com a precedente prova de sua necessidade e, em especial, com a prova de sua efetividade, vale dizer, que o bem ou serviço teria sido efetivamente adquirido.

Tratando-se de aquisição de bens materiais, a prova assume caráter mais objetivo, eis que, para além da prova documental, em regra não há maiores dificuldades de se provar a sua aquisição por outros meios, em especial por meio de levantamentos quantitativos de estoques. Mas, no que se refere à comprovação da aquisição de bens imateriais, notadamente serviços tomados de terceiros, a prova não é tão simples, de modo que é de suma importância, em dispêndios dessa natureza, que a operação tenha sido devidamente documentada, discriminando-se o serviço tomado e a sua vinculação com as atividades da empresa ou com a manutenção da fonte produtora e, tanto quanto possível, seja lastreada em relatórios que especifiquem os trabalhos desenvolvidos e os profissionais envolvidos em sua execução.

³⁰² A título de exemplo, exige a legislação tributária, em casos de prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, para efeitos de dedutibilidade da despesa, que haja inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial (RIR/99, art. 364); em casos de quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos, desde que comprovadas: a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência; b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes; c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a distribuição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual (RIR/99, art. 291, II).

A jurisprudência administrativa, importa destacar, corretamente, em observância ao ônus da prova que, ressalvadas as presunções legais, é da administração tributária, não aceita glosas de custos e de despesas lastreadas em acusações genéricas ou feitas em blocos³⁰³.

6.2.1.2 O Regime de Apuração de Custos

A apuração de custos na contabilidade é tema tão essencial que a Ciência Contábil, na busca das necessárias e adequadas especializações, criou disciplina própria para o seu estudo, qual seja, a Contabilidade de Custos, havendo obras de grandes Mestres da Contabilidade tanto no Brasil quanto no Exterior tratando da matéria³⁰⁴.

Os métodos de apuração de custos são diversos, podendo variar em razão da atividade empresarial objeto da contabilidade, bem assim conforme a regulação própria de cada Estado, constituindo-se um dos assuntos mais intrincando da Contabilidade e que afeta, diretamente, o resultado das Entidades objeto da contabilidade³⁰⁵.

³⁰³ Com efeito, vejam-se as ementas dos seguintes julgados do extinto Conselho de Contribuintes:

Acórdão 107-07.138

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS – ONUS DA PROVA - -INVERSÃO - OFENSA AO ART. 142 DO CTN – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Tendo o contribuinte, diante da singela intimação fiscal que recebera, justificado as despesas de natureza normal e usual que contraiu mediante a apresentação de notas fiscais, contratos e demais documentos, era dever da fiscalização, caso entendesse que a efetividade dos serviços ainda não se achava devidamente demonstrada, de aprofundar seus trabalhos de sorte a efetivamente infirmar a sua dedutibilidade, mormente tendo sido provado nos autos a circunstância de que a recorrente era locatária em empreendimento industrial de propriedade de uma das sócias e que, portanto, era absolutamente razoável a circunstância de que os dispêndios que tinha foram derivados das utilidades de que usufruía, bem como dos demais serviços prestados pelas demais sócias;

Acórdão n.º : CSRF/01-03.972

IRPJ – DESPESAS DE SERVIÇOS – EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO – ÔNUS DA PROVA - GLOSA - CABIMENTO – Não é lícito ao Fisco proceder à glosa de despesas de serviços suficientemente descritos em notas fiscais, se a fiscalização deixa de reunir provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados. Cabível, entretanto, a glosa, se o contribuinte deixa de comprovar documentalmente os lançamentos contábeis relativos às despesas de serviços.

³⁰⁴ Confira-se, dentre outros, MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos**. Atlas, 2001; e MARTINS Eliseu. **Contabilidade de custos**. Atlas, 2003.

³⁰⁵ Cfe. IUDÍCIBUS, Gelbcke e SANTOS, “um dos aspectos mais complexos na Contabilidade prende-se à apuração e determinação dos custos dos estoques, não só por ser um ativo significativo, mas também pelo fato de que sua determinação por um ou outro valor tem reflexo direto na apuração do resultado do exercício e, ainda, em face da grande quantidade de itens que normalmente compõem os estoques, cuja movimentação de entradas e saídas é constante”. **Manual de Contabilidade Societária**. ob. cit., p. 77.

Entretanto, para efeitos do imposto de renda, a legislação estabeleceu regras próprias quanto aos itens que devem ser apropriados como custo de produção de bens ou serviços, não elegendo lista exaustiva, discriminando, apenas, os dispêndios que, como tais, obrigatoriamente devem ser tratados³⁰⁶. São eles:

- O custo de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção;
- O custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- Os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- Os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; e
- Os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção

Quanto aos critérios de avaliação de estoques, estabeleceu o legislador o seguinte³⁰⁷:

- As mercadorias, as matérias primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição;
- Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção e, caso o contribuinte tenha sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, poderá utilizar os custos apurados e avaliados dos estoques de produtos em fabricação e acabados;
- O valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro;
- Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

Caso a escrituração de custos do contribuinte não tiver sistema de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, a lei estabelece metodologia que os estoques devem ser avaliados, da seguinte forma:

³⁰⁶ RIR/99, art. 290.

³⁰⁷ RIR/99, arts. 293 a 295 e 297. De conformidade com o art. 294, § 2º, Considera-se sistema de contabilidade integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele: (i) apoiado em valores originados da escrituração contábil; (ii) que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados; (iii) apoiados em livros auxiliares, folhas contínuas ou mapas de apropriação ou rateio; (iv) que permite avaliar os estoques na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente ocorridos.

- Os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custos das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados; e
- Os dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração.

O estabelecimento de regras mínimas próprias na legislação tributária quanto à apuração de custos, naturalmente, tem a ver com a necessidade de o Estado ter mecanismos de controle do resultado tributável, pois, se assim não fosse, este se veria na dificuldade de ter de fiscalizar variados métodos de custeio, inviabilizando ou certamente dificultando o trabalho das autoridades de fiscalização.

6.2.1.3 O Conceito de Provisão e de Obrigação

A adequada compreensão dos conceitos de provisão e de obrigação, para além da relevância própria nos quadrantes da contabilidade, é fundamental para o imposto de renda, dado que obrigações, regra geral, são dedutíveis na apuração do lucro real se e quando contabilizadas, ao passo que provisões, salvo as expressamente autorizadas, são dedutíveis se e quando efetivamente realizadas.

A lei não definiu o conceito de obrigações ou de provisões, senão, quanto a estas, nominalmente, referiu-se às que admitiria a sua dedutibilidade, de modo que, para a adequada compreensão do tema, vale os conceitos do direito privado e dos emergentes da própria contabilidade.

Tem-se presente uma obrigação quando alguém, em face de lei ou de contrato, tem o dever jurídico, perante outrem, de prestar alguma coisa, no caso, de satisfazer uma dívida qualquer no tempo, hora e modo avençado, daí que, quando presente uma obrigação, surge a necessidade de seu registro no balanço, pois, na linguagem da contabilidade, representa contas a pagar.

Já a provisão, diferentemente da obrigação que é líquida e certa, representa obrigação incerta ou certa, mas ilíquida, que em face do princípio da prudência ou do conservadorismo deve ser reconhecida no balanço, não, porém, como uma autêntica contas a pagar.

Na perspectiva da contabilidade, o conceito de provisão e obrigação não diverge do conceito que se extrai do direito privado, como se pode ver no Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes³⁰⁸, do qual se extrai as seguintes definições:

- **Provisão:** é um passivo de prazo ou valor incertos;
- **Passivo:** é uma obrigação presente da entidade proveniente de eventos passados, cuja liquidação se espera resulte em uma saída de recursos da entidade que incorporam benefícios econômicos;
- **Obrigação legal:** é uma obrigação que deriva de um contrato, legislação ou outra operação da lei;
- **Passivo contingente:** é uma obrigação possível que provenha de eventos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade, ou é uma obrigação presente que decorre de eventos passados mas não é reconhecida, pois não é provável que será necessário saída de recursos para liquidar a obrigação ou porque a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente confiabilidade.

E, justamente porque provisões, juridicamente, não representam obrigações certas ou líquidas (não representam contas a pagar)³⁰⁹ é que o legislador,

³⁰⁸ Aprovado pela Deliberação CVM nº 594/09 e Resolução CFC nº 1.180/09. Ainda a propósito de provisões, esclarece o Pronunciamento Técnico que num sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas no seu prazo ou valor. Além disso, esclarece que uma provisão deve ser reconhecida quando uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou não formalizada), seja provável que um desembolso de recursos ocorra, possa ser feita uma estimativa confiável da quantia da obrigação. Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deverá ser reconhecida.

³⁰⁹ Confira-se abaixo, a propósito da distinção entre provisões e obrigações, excelente julgado do CARF:

“Acórdão 1401-00.058 – 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária

Sessão de 17 de junho de 2009

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - DEDUTIBILIDADE

Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação ex lege tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso.

As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL.”

atendendo a critérios de conveniência, necessidade, efetividade e segurança, elege apenas algumas espécies delas, quando constituídas, como despesas dedutíveis, prescrevendo para as demais, a contrário sensu, a dedutibilidade se e quando realizadas³¹⁰.

Por fim, deve-se registrar que, para efeitos do imposto de renda, embora em matéria de obrigações a regra seja a sua dedutibilidade pelo regime de competência, o legislador, quanto às obrigações de caráter tributário, estabeleceu que, havendo a suspensão de sua exigibilidade nos termos dos incisos II a IV do CTN³¹¹, haja ou não depósito judicial, os tributos somente serão dedutíveis quando se tornarem-se exigíveis.

6.2.2 O Lucro Real Tributável e a Nova Contabilidade

No percurso deste estudo, inicialmente, procurou-se demonstrar as relações do direito tributário com outros ramos do direito; mostrou-se a rigidez do Sistema Constitucional Tributário; a função da Lei Complementar e dos Princípios Constitucionais em matéria tributária, bem assim a importância da norma de competência tributária e o manejo dos conceitos, formas e institutos do direito privado em matéria tributária, firmando nossas primeiras conclusões no sentido de que o exercício da competência tributária em matéria de imposto de renda é privativo da União e deve ser exercido em face de lei de específica natureza tributária.

Viu-se também, naturalmente dentro dos limites deste trabalho, a Contabilidade, suas origens e finalidades, suas grandes regras estruturantes, os preceitos da velha contabilidade e da nova contabilidade, firmando outras novas e importantes conclusões, especialmente que Contabilidade também é disciplina regulada pelo Direito, hoje já se falando em Direito Contábil ou Direito

³¹⁰ Com efeito, nos termos da legislação do imposto de renda, são dedutíveis: as provisões técnicas compulsórias das companhias de seguro e de capitalização, das entidades de previdência privada e das operadoras de planos de assistência à saúde (RIR/99, art. 336 e MP 2.158/35-2001, art. 83; provisão para pagamento de férias e do décimo terceiro salário (RIR/99, arts. 337 e 338).

³¹¹ CTN: “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

II – o depósito de seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança.”

do Balanço, bem como que a “nova contabilidade”, diversamente da “velha contabilidade”, tem raiz muito mais numa busca de resultado econômico do que, propriamente, numa demonstração que retrata um efetivo acréscimo patrimonial realizado.

A “nova contabilidade”, assim, não se organiza integralmente a partir da plataforma fundamental das transações ocorridas: boa parte funda-se no reconhecimento de receitas e despesas com base nos ativos e passivos.

Ainda no percurso deste estudo, mostrou-se que as regras da “nova contabilidade” foram ditadas, exclusivamente, no contexto do Direito do Balanço e que, por isso, seriam neutras em matéria de tributação, isso não obstante a vinda do denominado Regime Tributário de Transição – RTT, que, textualmente, prescreveu, para efeitos tributários, a prevalência das regras da “velha contabilidade” e das vigentes regras de tributação.

Buscou-se, também, o conceito constitucional de renda, firmando novas conclusões quando à circunstância de que por mais variado que o conceito de renda possa ser, este deve, em essência, representar acréscimo patrimonial, e mais, que, para feitos de tributação, deve representar acréscimo efetivamente realizado, sob pena de violação dos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva e do princípio de realização da renda como pressuposto da tributação.

Aí, firmada a premissa de que contabilidade também é direito, procurou-se mostrar como se constrói, no plano da contabilidade, o fato jurídico contábil, deixando claro que a construção do fato jurídico tributário verifica-se em face de específica norma de tributação. É dizer, no processo de concretização da regra de tributação, não se faz a automática tradução do fato jurídico contábil em fato jurídico tributário. O jurista, tomando o evento retratado na contabilidade como fato contábil, deve fazer a sua tradução como fato jurídico tributário pelo mecanismo de subsunção do fato jurídico contábil à específica regra de direito tributário, construindo o fato jurídico tributário e estabelecendo, consequentemente, a relação jurídica tributária.

E, no durante percurso, viu-se que o lucro tributável pelo imposto de renda, o lucro real, é o lucro qualificado segundo as normas de tributação, reafirmando, pois, a impossibilidade da imediata tradução de fatos (jurídicos) contábeis em fatos jurídicos de natureza tributária, mostrando que a circunstância de o lucro tributável ser diverso do lucro contábil, por si só, não significa desrespeito ao conceito constitucional de renda, pelo contrário, busca-se, pela qualificação do lucro tributável, apanhar a renda adquirida, e não a renda ocasionalmente poupada pelo contribuinte.

E aqui chegados, voltando à questão do lucro contábil e da presença, agora, de uma “nova contabilidade” e da natural necessidade de novos ajustes à legislação tributária - a exemplo do que sucedeu quando do advento da velha contabilidade introduzida pela lei de sociedades por ações em 1974, quando o Governo editou, três anos após, o Decreto- lei 1.598, para adaptar os preceitos da contabilidade de então à legislação do imposto de renda -, a pergunta que se faz é se o lucro medido pela “nova contabilidade”, sem maiores considerações, pode ser tomado como signo de tributação pelo imposto de renda.

Não há a menor dúvida de que o legislador da União pode modificar as leis do imposto de renda, pode impor profundas modificações nas regras hoje vigentes, revogar normas de duvidosa eficácia ou legalidade. Pode, enfim, baixar uma nova lei geral para o imposto de renda, modificando e consolidando em um único diploma legal as centenas de regras hoje vigentes em matéria de imposto de renda.

Bem, quanto ao lucro passível de tributação pelo imposto de renda, a propósito do lucro mensurado pela nova contabilidade, Luis Eduardo Schoueri³¹², após afirmar que não haveria um único “lucro real” que corresponderia à única forma verdadeira e correta de apuração da renda da pessoa jurídica, embora sinalizando a existência de limites à praticabilidade em matéria tributária, determinados pela norma de competência, pelo princípio da igualdade em matéria tributária e seu corolário, expresso na capacidade contributiva, bem assim pelo artigo 43 do CTN, conclui que, pelo menos em tese, não haveria

³¹² Ob. cit., pp.261-262.

impedimentos para que se buscassem “disponibilidades econômicas”, daí afirmando que:

assim, se os novos padrões contábeis revelam, do ponto de vista econômico, o acréscimo de disponibilidade fruído pelo contribuinte, não parece incompatível com o referido dispositivo do Código Tributário Nacional que “aquela disponibilidade econômica” acrescida seja alvo da tributação prevista em lei.

Victor Borges Polizelli³¹³, não obstante reconheça que as novas regras contábeis vieram de maneira abrupta e que não teria havido, ainda, tempo hábil para verificar a sua automática vinculação entre o Direito Tributário e o Direito Contábil, também parece caminhar pela aceitação do lucro auferido pela nova contabilidade como signo de renda tributável:

Embora seja fortemente influenciado por uma visão econômica, o lucro apurado pela contabilidade comercial (mesmo após as Leis 11.638/07 e 11.941/09) revela uma noção de “renda” tão jurídica e aceitável quanto o lucro que se apurava antes desta reforma. Afora a incerteza quanto à grandeza das variações que essas mudanças na legislação contábil podem provocar, não há impedimentos jurídicos para que o Direito Tributário continuasse alinhado com o Direito Contábil.

Entretanto, na linha desenvolvida ao longo deste estudo, não há dúvidas em afirmar que o legislador não pode tomar, pura e simplesmente, o lucro mensurado por essa “nova contabilidade” como signo de tributação, a não ser que sobre ele se façam necessários ajustes, isso por variadas razões.

A primeira das razões que afasta a possibilidade de a lei poder adotar o lucro medido pela “nova contabilidade” como signo integral de renda adquirida reside no princípio da segurança jurídica, que seria inevitavelmente agredido, pois, dados os seus pressupostos, o lucro por ela mensurado, como já dito e reafirmado, tem raiz muito mais num resultado econômico do que, propriamente, numa demonstração que retrata um efetivo acréscimo patrimonial; o lucro mensurado pela “nova contabilidade” resulta de uma série de avaliações de ativos e passivos a valor justo, não sendo medido a partir de transações efetivamente ocorridas no plano do direito, o que certamente pode não representar, no futuro, o lucro efetivamente realizado. Desse modo, se não há certeza na efetiva realização do lucro mensurado segundo as regras da

³¹³ Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o modelo adotado pelo Brasil. In: **Direito Tributário Atual**. vol. 24, Dialética, p. 585.

“nova contabilidade”, a sua adoção, para efeitos da imposição de um tributo que deve onerar a renda, agride de morte o princípio da segurança jurídica.

O legislador também encontraria barreiras no princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, dado que se o lucro mensurado pela “nova contabilidade” ainda não se encontra integralmente realizado, não há igualmente integral capacidade econômica para suportar a tributação.

A mera existência de potencial econômico não é o bastante para autorizar a tributação, já que o núcleo da hipótese de incidência é a renda auferida, isto é, o acréscimo de patrimonial verificado. Haveria ofensa ao princípio que veda o confisco, pois se o lucro mensurado pela “nova contabilidade” não se encontra integralmente realizado, o Estado, por meio da tributação, certamente estaria anulando a riqueza privada³¹⁴.

Aliás, o legislador comercial, ciente de que o lucro mensurado pela “nova contabilidade” é um lucro de viés econômico, não integralmente realizado, no plano societário, resolveu a questão de modo simples e objetivo, ao prever a possibilidade de constituição de reserva de lucros a realizar, represando a imediata distribuição de dividendos, sobre “a parcela do lucro líquido derivada de lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte”³¹⁵.

E a impossibilidade da integral adoção do lucro mensurado pela “nova contabilidade”, se não bastasse pelas limitações impostas pela Constituição da República em face dos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, exsurge de modo claro e cristalino das dobras do Código Tributário Nacional, que define como renda o valor

³¹⁴ José Antonio Minatel, em lição absolutamente aplicável à noção de renda, sustenta que “o conceito de receita pressuposto pelo constituinte tem na sua essência a magna diretriz que o princípio da capacidade contributiva irradia em todo o sistema tributário”, concluindo que esta (a receita) “tem contornos definidos para circunscrever nesse preciso rótulo a contrapartida de operações ou negócios jurídicos, em que esteja necessariamente presente a disponibilidade do ingresso financeiro, ou seu equivalente em moeda”. Conteúdo do Conceito de Receita, ob. cit. p. 58. Amílcar de Araújo Falcão, referido por Minatel, já pregava que “quando a lei tributária indica um fato, ou circunstância, como capazes de, pela sua configuração, dar lugar a um tributo, considera esse fato em sua consistência econômica e o toma como índice de capacidade contributiva”. **Introdução ao Direito Tributário**. Forense, 1999, p. 76.

³¹⁵ Cfe., art. 197, § 1º, II, da Lei 6.404/1976, na redação da Lei 11.638/2007.

efetivamente acrescido ao patrimônio de seu titular, traduzindo um princípio implícito que rege o imposto de renda, qual seja, o princípio da realização da renda como pressuposto da tributação.

Com efeito, como vimos alhures, o Código Tributário Nacional não se limitou a enunciar o conceito de renda, mas, também, a qualificar como tal a renda econômica ou juridicamente percebida, traduzida pela efetiva realização dos atos ou negócios jurídicos produtores da renda.

E a conceituação de renda dada pelo legislador, mostra a exposição de motivos do projeto do Código Tributário Nacional, do então Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha, em que vingou a tese defendida por Gilberto de Ulhoa Canto³¹⁶, um dos integrantes da Comissão de Juristas encarregados da feitura do anteprojeto do Código Tributário Nacional, não foi por acaso, senão vejamos:

finalmente, no que se refere à conceituação específica de cada um dos impostos privativos federais, estaduais e municipais, aspectos em que mais agudo se apresenta o problema das autonomias legislativas, a Comissão, sem desconhecer a dificuldade de sua delimitação rigorosa, reputou-a entretanto indispensável à situação do próprio sistema constitucional de discriminação de rendas. Não será exagero afirmar, com efeito, que o Código ficaria privado de sentido normativo e de alcance prático se omitisse tais conceituações. O critério nominalista observado pela Constituição evidentemente não pode ser entendido como significado, em cada caso, a atribuição à entidade, de um simples *nomem iuris*, mas sim de uma figura tributária específica e conceitualmente diferenciada³¹⁷.

O lucro mensurado pela “nova contabilidade”, mesmo na visão de grandes Mestres da Contabilidade, não retrata o que historicamente sempre foi a sua vocação, pois visa, primordialmente, a tradução do patrimônio da entidade em termos econômicos.

³¹⁶ Com efeito, constam da declaração de voto de Gilberto de Ulhoa Canto: “pelo que ficou afirmado, estamos em que cabe perfeitamente na codificação em exame a definição do fato gerador dos tributos privativos, desde que tal definição se destine a caracterizar o tributo com vistas a impedir seu desvirtuamento e seu extravasamento por fora das craveiras próprias”. [...] “Pode ocorrer que na delimitação dos fatos geradores dos tributos privativos o anteprojeto tenha saído dos limites razoáveis. Isso será assinalado a cada ensejo, mas o que se nos afigura desacertado é impugnar desde logo a competência para a definição de tais fatos geradores. As definições básicas, de conceitos com os quais o constituinte operou, na fixação de competências, na limitação do exercício do poder tributário, são evidentemente matérias para o código tributário”. **Codificação do Direito Tributário**. Instituto Brasileiro de Direito Financeiro. Rio de Janeiro, 1955, pp. 150 e 151.

³¹⁷ **Codificação do Direito Tributário**. ob. cit., p. 318.

Com efeito, lembra Eliseu Martins que o “objetivo principal, em termos de valoração, não é medir o valor do patrimônio, mas sim de sua mutação mais relevante, o lucro”³¹⁸.

Sergio de Iudícibus registra que “o conceito e a aplicação do valor justo na nova contabilidade representam, sem dúvida, uma agressiva e de certo modo algo arriscada virada no que se refere à avaliação contábil” e, referindo-se ao que denomina a terceira grande raiz da contabilidade, a prevalência da alocação sobre a valoração, arremata:

a contabilidade é, essencialmente, um modelo de alocação de recursos e não de avaliação. A *accountability* é sua característica fundamental. Em outras palavras, o objeto fundamental da Contabilidade é acompanhar a evolução do patrimônio através das quantias lançadas nas contas, fruto de transações e alocações de gastos. Essencialmente, a Contabilidade não visa que o patrimônio líquido represente o “valor econômico da entidade”, o que envolveria a avaliação, na continuidade, dos intangíveis criados internamente, na versão mais simplificada³¹⁹.

Desse modo, não obstante o imposto de renda esteja há tempos a merecer uma profunda reforma e consequente consolidação de sua legislação e que, agora, em razão da “nova contabilidade”, esta se mostra inevitável, o legislador da União, mesmo tendo competência para tanto (de modo que pode sim adotar, por exemplo, métodos novos de custeio para a produção de bens e serviços; fixar, para efeitos de depreciação de bens, taxas que, efetivamente, reflitam sua perda de valor; prever um rol maior de provisões dedutíveis na apuração do lucro real), não pode e não deve estabelecer como signo de renda, a apropriação, como lucro, de valores decorrentes de mera avaliação econômica do patrimônio da entidade objeto da contabilidade, sem que estes estejam efetivamente realizados, pois, se assim o fizer, estará agredindo princípios constitucionais que balizam a competência tributária outorgada à União e, sobretudo, o conceito de renda emergente do CTN, que pressupõe, como condição de existência do acréscimo patrimonial, signo do lucro tributável pelo imposto de renda, a sua efetiva realização.

³¹⁸ In: **Ensaio sobre a evolução do uso e das características do Valor Justo**. Ob. cit., p. 138.

³¹⁹ In: **Essência sobre a forma e o Valor Justo**: duas faces de uma mesma moeda. Ob. cit. pp. 471 - 475.

CONCLUSÕES

As ideias desenvolvidas ao longo deste trabalho, que buscou estabelecer um diálogo entre as regras de contabilidade e as regras de tributação, tiveram como objetivo mostrar como um evento verificado no mundo fenomênico traduz-se num fato puro contábil, que em si mesmo já é um fato jurídico no plano do Direito do Balanço, e como esse mesmo fato contábil pode (deve) ser traduzido como fato jurídico tributário, observando, ainda, à luz dos princípios emergentes da Constituição, da norma de competência conferida à União para tributar a renda, se o lucro mensurado pela nova contabilidade, sem maiores considerações, pode ser tomado como signo de renda tributável. Do estudo realizado, foram alcançadas as seguintes conclusões:

1. o ordenamento jurídico, embora goze do predicado da unicidade, já que composto de uma ordem qualquer, para a sua compreensão e aplicação, exige cortes metodológicos, eis que, para além do sistema que dele emerge, diversos subsistemas atuam cada qual com suas específicas regras de competência e códigos próprios;
2. sob a perspectiva da unidade do ordenamento jurídico, pouco importa, na construção de sua operacionalidade e racionalidade, a qualidade do intérprete, isto é, se intérprete autêntico ou intérprete não autêntico (Kelsen), pois, tanto um quanto outro busca, em última análise, dizer qual é o direito aplicável, e o faz analisando o direito em toda a sua completude, procurando afastar eventuais antinomias;
3. o direito tributário, na construção de sua linguagem, opera como um direito de sobreposição, descrevendo, como hipóteses de tributação, fatos regulados em outras searas do direito, fatos de conteúdo econômico ou decorrentes de relações econômicas, retratados, no particular caso de tributos incidentes sobre a renda das pessoas jurídicas, na contabilidade das sociedades empresariais;
4. inexistente a dita autonomia do direito tributário e, estando a sua linguagem

permeada por conceitos e formas de direito privado, o estudo dessa disciplina, necessariamente, impõe um caráter interdisciplinar, sob pena de o discurso científico não se realizar ou, pior, ser incompleto ou equivocado;

5. a lei do imposto de renda, ao fazer referência a um lucro contábil apurado segundo a aplicação de princípios de contabilidade geralmente aceitos, ao falar em elementos do balanço, impõe ao jurista, na construção de seu discurso, necessariamente, que se debruce sob a peculiar linguagem da contabilidade;
6. ao predicar-se a necessidade da abordagem interdisciplinar do direito tributário como único meio seguro de construção de um discurso científico, não se está a afirmar que a interpretação que se deva dar na construção da norma de tributação seja derivada de conceitos ou formas vindos de outros ramos do direito ou que na interpretação prevaleça o fato econômico subjacente;
7. a construção da norma terá sempre como norte a regra de tributação que, por sua vez, terá que estar conforme a norma de competência tributária aplicável à espécie e, como elementos balizadores, os princípios emergentes da Constituição da República;
8. do percurso interdisciplinar do direito, o que a final importa no discurso é ter presente que a construção do fato jurídico tributário, seja ele de que espécie for, consista em produto da subsunção de eventos colhidos no mundo social em hipóteses abstratamente descritas em regras de tributação;
9. o verdadeiro debate a propósito de regras de tributação em face de demais regras constantes do ordenamento, que com elas convergem ou sobre elas as regras de tributação façam referência, diz respeito, fundamentalmente, ao exercício da competência tributária, bem como ao modo de interpretação da legislação tributária, questões de absoluto relevo, que têm tudo a ver com a problemática da contabilidade e do direito;

10. a tributação da renda possui demarcação constitucional quanto à materialidade de possível afetação, de modo que possíveis mudanças operadas em outros ramos do direito, mantendo-se inalterada a Constituição Federal, e com ela, não só os princípios que limitam o poder de tributar, mas também a norma de competência em sentido estrito, que somente permite a oneração da renda que corresponda a um efetivo acréscimo patrimonial e conquanto este esteja efetivamente realizado, não tem o condão de afetar regras de tributação;
11. independentemente da posição que se tenha quanto aos efeitos fiscais decorrentes das alterações sofridas pela legislação societária para adequação da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, anda que se exija a produção de lei complementar, não se pode fugir do conceito de renda pressuposto pela Constituição Federal, o que se sabe requerer a presença de efetivo acréscimo patrimonial e realização dessa materialidade, limites intransponíveis para qualquer tributação;
12. o princípio da segurança jurídica proíbe que se possa estabelecer, na formação do lucro tributável, algo que não se qualifique sob o signo de renda inserido no texto constitucional, característica esta ausente em diversas realidades criadas pela chamada “nova contabilidade”, eis que a noção de segurança está relacionada, em última análise, à previsibilidade da ação estatal, garantida aos administrados pela observância de normas de superior hierarquia;
13. o princípio da capacidade contributiva restringe a seleção de materialidades na construção das normas de competência impositiva e no desenho de hipóteses de incidência tributária a elementos que indiquem riqueza detida pelo contribuinte, capaz de justificar sua retirada para colaborar com o gasto público;
14. a vedação ao confisco, em matéria de imposto de renda, proíbe que se possa tributar algo diverso ou maior que o efetivo acréscimo patrimonial, impedindo o Estado, por meio da tributação, possa anular a riqueza privada;

15. a Contabilidade, a partir da codificação do denominado método das partidas dobradas, evoluiu na medida das necessidades do homem e do crescimento dos mercados e sofisticou-se quando do surgimento das grandes sociedades empresariais e com o crescimento dos mercados financeiro e de capitais;
16. a evolução da contabilidade no Brasil, desde os seus primórdios, mostra a presença da mão do Estado tendo, como grande marco inaugural o Código Comercial de 1.850, seu maior impulso com o advento da Lei 6.404/1976, a denominada lei das sociedades por ações;
17. os objetivos da contabilidade são o de prover informações econômica e financeira de entidades objeto de contabilização e, por se destinar a uma gama variada de usuários, dependendo da utilidade da informação buscada e/ou de seus usuários, pode apresentar informações totalmente diferenciadas;
18. a contabilidade, ao menos quando vertida nas chamadas demonstrações financeiras, também é direito e hoje já se denominando Direito do Balanço;
19. as regras dispostas na lei das sociedades anônimas, no capítulo que trata das demonstrações financeiras das companhias, pelo simples modo em que sua linguagem se encontra modalizada, mostram que não são meramente descritivas ou sugestivas de alguma situação, pelo contrário, são comandos dirigidos aos seus usuários, impondo condutas, um dever ser, com vistas à adequada elaboração das demonstrações financeiras das sociedades empresariais;
20. na perspectiva de que contabilidade também é direito, o discurso científico não pode ignorar esse fato, pelo contrário, o cientista do direito deve olhar o material de sua investigação pela lente do objeto que se propôs examinar. Assim, em se tratando de tributo, deve olhar a contabilidade pela lente das regras de tributação; se, por outro lado, seu objeto repousa em um problema societário qualquer, em que estiverem em jogo, por exemplo, questões quanto à representação patrimonial do

balanço, deve olhar a contabilidade como ela é, pela sua própria lente, isto é, pelas regras próprias do já denominado Direito do Balanço;

21. a contabilidade criada pela lei do anônimo, a dita “velha contabilidade”, cujo lucro era apurado com observância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, embora impregnada por normas de natureza exclusivamente fiscais, guardava conformidade com os preceitos da legislação do imposto de renda e se assentava, fundamentalmente, sob transações efetivamente realizadas;
22. a receita, na velha contabilidade, é considerada, portanto, passível de registro na contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados por uma entidade são transferidos para outra, pessoa física ou jurídica, com anuência desta e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora;
23. como decorrência do regime de competência, exige a contabilidade, no reconhecimento de receitas, o simultâneo emparelhamento de despesas que foram diretamente consumidas para a sua geração (custos da produção dos bens ou serviços produzidos);
24. a “velha contabilidade”, que pretendia ser autônoma, pouco a pouco foi sendo impregnada por regras de natureza exclusivamente tributária, perdendo sua razão de fundamental de ser, qual seja, provedora de informações de caráter econômico e financeiro, o que passou a reclamar uma nova regulação, que veio a ser objetivada também em razão da necessidade de o Brasil inserir-se no denominado processo de convergência às normas contábeis internacionais;
25. a ideia básica da “nova contabilidade” é que todos falem a mesma linguagem, adotem um mesmo procedimento e obedeçam aos mesmos critérios;
26. na perspectiva da “nova contabilidade”, o resultado contábil tem raiz muito mais numa busca de resultado econômico do que, propriamente, numa demonstração que retrata um efetivo acréscimo patrimonial

realizado;

27. a aplicação da regra da essência sobre a forma na “nova contabilidade”, um de seus pilares, vai fazer com que, em muitas circunstâncias, institutos, formas e conceitos típicos de direito privado, sejam agora abandonados pelo Contador, seja em função de regra própria já estabelecida no ordenamento contábil, seja em função do juízo que sobre o evento objeto de contabilização este venha a ter, eis que, em qualquer circunstância, no registro contábil que vier a fazer terá que buscar a representação verdadeira e apropriada das transações econômicas;
28. no plano específico das regras de direito privado e das regras de tributação, os efeitos contábeis, decorrentes da aplicação do primado da essência sobre a forma, se contrárias ao das regras contábeis, devem, simplesmente, ser desconsiderados;
29. a questão da prevalência da substância sobre a forma em contabilidade nada tem a ver com o intenso debate que hoje se trava em doutrina e jurisprudência a respeito da prevalência da substância sobre a forma nos planejamentos tributários;
30. se enquanto vigente o denominado Regime Transitório de Tributação, as modificações operadas pela “nova contabilidade” no critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007;
31. o conceito de renda, por mais variado que possa ser, deve representar, necessariamente, acréscimo efetivamente incorporado ao patrimônio de seu titular;
32. a renda, qualquer que seja o conceito que se venha a adotar, para que possa ser tributada, deve estar efetivamente realizada, isto é,

- incorporada, definitivamente, ao patrimônio da sociedade empresarial;
33. o direito de poder adquirir renda não se confunde com o conceito constitucional de renda expresso no CTN, que carrega em si o pressuposto de sua realização, de modo que o simples fruto já produzido, embora tenha expressão econômica e componha, em termos de abstração econômica, o patrimônio de seu titular, ainda não significa renda realizada para efeitos de tributação;
34. a realização da renda – a disponibilidade econômica ou jurídica -, à luz do princípio da segurança jurídica e da capacidade contributiva, pressupõe a sua efetiva aquisição, eis que somente com a sua ocorrência se pode firmar, com certeza, o real acréscimo patrimonial verificado;
35. a representação de evento de natureza econômica verificado no mundo fenomênico em fato de natureza contábil na contabilidade em nada diverge da construção de um fato de caráter tributário, senão pela aplicação das regras próprias que os conformam;
36. na construção do fato contábil, tem-se em mãos um evento de natureza econômica que o Contabilista, segundo regras e técnicas ditadas pela contabilidade, pela interpretação que fez dos eventos e da norma aplicável à espécie, irá retratá-lo, construindo a norma individual e concreta aplicável ao caso;
37. na representação do fato contábil de natureza tributária, a qualificação do evento, já retratado pela contabilidade como fato contábil, diversamente do que se operou na contabilidade, sua construção deve se dar à luz da legislação tributária aplicável à espécie, ainda que, eventualmente, esta possa indicar mera importação do fato de natureza contábil como fato contábil de caráter tributário, ou, contrariamente, retratar o fato contábil de natureza tributária somente pelas lentes das regras de tributação quando este deve ser retratado de modo diverso do fato contábil;

38. o Contabilista, ao retratar o evento de natureza econômica em fato contábil, pelo cumprimento de todas as etapas do denominado processo contábil, este (evento) o converte em fato jurídico porque Contabilidade também é direito;
39. na construção do lucro contábil o contabilista deve observar todas as normas do denominado Direito Contábil, valendo para todos os efeitos de direito o lucro assim corretamente quantificado;
40. a conformação do fato contábil como fato de natureza tributária deve se dar de acordo com a específica norma de tributação aplicável à espécie, cujo significado extraído pelo jurista haverá de estar conforme os princípios constitucionais informadores da matéria;
41. o legislador pode qualificar o lucro tributável, isto é, o lucro real, desde que não se afaste do conceito constitucional pressuposto de renda;
42. o legislador, na qualificação do lucro real tributável, pode se valer de ficções e presunções; pode disciplinar critérios de dedutibilidade de custos e de despesas, isso em face da circunstância de que o tributo incide sobre a renda adquirida e não sobre a eventual poupança feita pelo contribuinte; pode disciplinar as provisões cuja dedutibilidade aceita, na determinação do lucro tributável, assim como o modo de apuração de custos de produção, desde que, naturalmente, não macule o conceito constitucional de renda;
43. o legislador da União, embora ostente competência em matéria de imposto de renda, não pode, pura e simplesmente, adotar como signo de renda tributável o lucro mensurado pela “nova contabilidade”, eis que, se ainda não efetivamente realizado, não é lucro passível de tributação;
44. a tributação, a título de imposto de renda, em face da aplicação dos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, bem assim em razão do artigo 43 do CTN, pressupõe, necessariamente, a realização da renda – a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda -, de modo que o lucro

mensurado pela “nova contabilidade”, enquanto não realizado, não pode ser tomado como signo de renda tributável.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Planejamento Tributário e evasão. In: **Planejamento Fiscal**: teoria e prática. Dialética, 1995.

ASTOLPHO, Delcio e MARAFON, Plínio José. **Imposto de renda**: Decreto lei 1598/77 para 1980. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo : Lejus Editora, 1998. .

BETTI, Emílio. **Interpretação da lei e dos atos jurídicos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BORBA, José Eduardo Tavares. **Direito societário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. **Código Tributário Nacional**. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 25 de outubro de 1966.

BREDA, Michael F. Van e HENDRIKSEN, Eldon S. **Teoria da contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CÂMARA, Francisco de Sousa da; GAMA, João Taborda da e SANCHES, J. L. Saldanha. **O direito do balanço e as normas internacionais de relato financeiro**. Coimbra: Coimbra, 2007.

CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. Fundação Calouste Gulbenkianl, Lisboa, p. LXIV.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. A Aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários**. São Paulo: Atlas, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Constituição do fato jurídico tributário**. In: Revista de Direito Tributário n. 92. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador"** - Direito e sua autonomia - o paradoxo da interdisciplinariedade. In: Revista de Direito Tributário n. 97. São Paulo: Malheiros.

_____. O princípio da segurança jurídica no campo tributário. In: **Revista de Direito Tributário** n. 94. São Paulo: Malheiros.

_____. **Teoria da norma tributária**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedade anônimas**. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. Interpretação econômica em direito tributário. In: **Revista de Direito Tributário n. 55**. São Paulo: Revista dos Tribunais.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

_____. O “irredentismo” da nova contabilidade e as operações de *leasing*. In: **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro nº. 68**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de renda**: conceitos, princípios e comentários. São Paulo: Atlas, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DIAS, Karen Jureidini. **Fato Jurídico Tributário em Atos de Revisão**. Orientador: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: PUC, 2011. 310p. Tese (Doutorado em Direito)- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade tributária e societária para advogado**. São Paulo: Atlas, 2008.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 1997.

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

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. **Teoria da norma jurídica**: ensaio de pragmática da comunicação normativa. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável também às demais sociedades. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1981.

_____. **Manual de normas internacionais de contabilidade**: IFRS versus normas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2009.

FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 2 ed. São Paulo: Annablume, 2004.

FRANÇA, Rubens Limongi. **Hermenêutica jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1997.

GADAMER, Hans-Georg. **Hermenêutica de la modernidad**. Madrid: Trotta, 2004.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. Revista Dialética, São Paulo, 1998.

GUERREIRO, José A. T. e TEIXEIRA, Egberto Lacerda. **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**. São Paulo: José Buschatsky, 1979. p. 3.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1985.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário**: imposto de renda das empresas. São Paulo: Atlas, 2000.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda**: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dilatética, 1998.

LOSANO, Mario G. **Sistema e estrutura no direito**: das origens à escola histórica. São Paulo: Martins Fontes, 2008. Trad. Carlos Alberto Dastoli.

LOPES, Alexsandro Broedel e MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**: uma nova abordagem. Atlas, 2007, pp. 128-129.

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de renda**: conceitos, princípios e comentários. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu. **Avaliação de empresas**: da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1982.

MARTINS, Eliseu e Alexsandro Broedel. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: **Caderno de pesquisas tributárias vol. 11**. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 16 ed. Rio de

Janeiro: Forense, 1997.

MCMANUS, Kieran John. **IFRS: implementação das normas internacionais de contabilidade e da lei 11.638 no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

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

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: parte especial**. Campinas: Bookseller, 2007.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2006.

NEDER, Marcos Vinicius. A prevalência da substância sobre a forma nos planejamentos tributários: um falso dilema. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos) Dialética, 2010.

NISWONGER e FESS. **Princípios de contabilidade**. 2 ed. Rio de Janeiro: FGV, 1980.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A interpretação econômica no direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

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

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

_____. **Imposto sobre a renda**. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

_____. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2003.

ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto: quatro estudos de teoria comunicacional do Direito**. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Editora Manole, 2005.

ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A: inovações da lei 11.638**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RODRIGUES, Daniele Souto. **O conteúdo jurídico do lucro real tributável**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.

ROMEY, Alceu de Castro. **Contabilidade tributária**: doutrina e direito contábeis. São Paulo, Atlas, 1984.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Bookman, 2000.

SCHOUERI, Luis Eduardo. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In: **Controvérsias Jurídico- Contábeis (Aproximações de Distanciamentos)**. Dialética, 2010.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. **Pareceres**: imposto de renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica em crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

TAVARES, André Ramos. **Fronteiras da hermenêutica constitucional**. São Paulo: Método, 2006.

TAKATA, Marcos Shigueo. In: **Controvérsias Jurídico, Contábeis** - aproximações e distanciamentos. 2º Volume. Coordenadores Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broeel Lopes. Dialética 2011

TILBERY, Henry. **Imposto de renda pessoas jurídicas**: integração entre sociedades e sócios. São Paulo: Atlas, 1985.

TOGNETTI, Silvana C. **Presunções e ficções legais no Direito Tributário e no imposto sobre a renda**. I, Direito Tributário Atual, vol. 21. Dialética, 2007.

_____. **Inovação no imposto de renda das pessoas jurídicas**: comentários ao DL 2.341/87. São Paulo: Resenha, 1987.

_____. **O novo imposto de renda no Brasil**. São Paulo: IOB, 1989.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado:** autonomia privada, simulação e elisão tributária. Revista dos Tribunais, 2003.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário.** 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

VALVERDE, Trajano de Miranda. **Sociedades por ações:** comentários ao Decreto-Lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940 (arts. 137 a 180). Rio de Janeiro: Editora Forense , 1959. v. 2.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo.** São Paulo: Noeses, 2005.

____. **Lógica jurídica.** Bushatsky, 1976.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo, Revista dialética, 2001.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional:** influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.