

# CONTROVÉRSIAS JURÍDICO-CONTÁBEIS

(Aproximações e Distanciamentos)

Coordenadores

---

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA  
ALEXSANDRO BROEDEL LOPES

Autores

---

ALESSANDRO AMADEU DA FONSECA  
ALEXANDRE S. PACHECO  
ALEXSANDRO BROEDEL LOPES  
ALVARO TAIAR JUNIOR  
ANA CLAUDIA AKIE UTUMI  
BRUNO GOMES  
EDISON ARISA  
ELIDIE PALMA BIFANO  
ELISEU MARTINS  
FÁBIO LIMA DA CUNHA  
HEBER GOMES DO SACRAMENTO  
JOÃO FRANCISCO BIANCO  
JOÃO VICTOR GUEDES SANTOS  
JORGE NEY DE FIGUEIRÉDO LOPES JUNIOR  
LUCIANA ROSANOVA GALHARDO  
LUÍS EDUARDO SCHOUERI  
LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA  
MARCOS SHIGUEO TAKATA  
MARCOS VINICIUS NEDER  
NATANAEL MARTINS  
NELSON CARVALHO  
RAQUEL NOVAIS  
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA  
ROBERTO QUIROGA MOSQUERA  
RODRIGO DE FREITAS  
SERGIO ANDRÉ ROCHA  
SÉRGIO DE IUDÍCIBUS

**DIALÉTICA**

São Paulo - 2010

© vários autores

**DIALETICA** é marca registrada de  
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Todos os direitos desta edição reservados  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: atendimento@dialetica.com.br  
Fone/Fax (11) 5084-4544

[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)

ISBN nº 978-85-7500-208-7

Revisão de texto: Daniela dos Santos, Olivia Yumi Gushiken Duarte,  
Paula Pinotti Candeloro, Quéfren de Moura Camargo e Sabrina  
Dupim Moriki

Editoração eletrônica: nsm

Fotolitos: Forma Certa

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e  
distanciamentos) / coordenadores Roberto Quiroga  
Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes. -- São Paulo :  
Dialética, 2010.

Vários autores.  
ISBN 978-85-7500-208-7

1. Contabilidade 2. Contabilidade tributária  
3. Direito 4. Direito e contabilidade 5. Direito  
tributário - Brasil 6. Economia 7. Interdisciplinaridade  
e conhecimento I. Mosquera, Roberto Quiroga. II. Lopes,  
Alexsandro Broedel.

10-02276

CDU-34:336.2:657.46(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Contabilidade e direito tributário  
34:336.2:657.46(81)
2. Brasil : Direito tributário e contabilidade  
34:336.2:657.46(81)

## Sumário

- ROBERTO QUIROGA MOSQUERA e ALEXSANDRO BROEDEL LOPES - Apresentação** 11
- ALESSANDRO AMADEU DA FONSECA - A Tributação da Renda e sua Correlação com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos** 13
- I - Introdução. II - Os Conceitos Contábeis e a Determinação da Base de Cálculo do IRPJ. III - O Papel dos Princípios Fundamentais de Contabilidade como Elementos Determinantes das Mutações Patrimoniais e Mensuração do Acréscimo Patrimonial. IV - Os Princípios Fundamentais de Contabilidade propriamente Ditos. V - O Novo Cenário da Lei nº 11.638/07 e suas Implicações para o Direito Tributário. VI - Conclusão.
- ALEXANDRE S. PACHECO - O Uso de Conceitos Intermediários Contábeis, Jurídicos e Fiscais em Matéria Tributária** 30
1. Introdução. 2. Cenário Atual da Interdisciplinaridade entre Direito e Contabilidade no Brasil. 3. Um Tema de "Direito Tributário do Balanço". 4. Conexões em Matéria Tributária entre Direito, Contabilidade e Economia. 5. Conceitos Intermediários e sua Função em Matéria Tributária. 6. Normas Tributárias que utilizam Conceitos Intermediários Contábeis. 7. Normas Tributárias que se referem a Conceitos Intermediários Jurídicos. 8. Normas Tributárias que tomam por Hipótese Conceitos Intermediários Contábeis Referidos a Conceitos Intermediários Jurídicos. 9. Normas Tributárias que instituem Conceitos Intermediários Fiscais. 10. Necessária Neutralidade dos Conceitos Intermediários Fiscais. 11. Calibração dos Conceitos Intermediários pelo Princípio da Capacidade de Pagamento de Tributos. 12. Conclusão.
- ALEXSANDRO BROEDEL LOPES e ROBERTO QUIROGA MOSQUERA - O Direito Contábil. Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações** 56
- I. Antecedentes. II. A Interface entre Direito e Contabilidade. III. Do Surgimento da Contabilidade como Norma Positivada Independente no Brasil. IV. Dos Objetivos das Demonstrações Contábeis - a Relevância da Informação Contábil. V. Conceitos Contábeis Relevantes na Interface com o Direito. VI. Conclusão.

**ALVARO TAIAR JÚNIOR e EDISON ARISA - *Stock Option Plan* - Consequências Fiscais e Contábeis**

1. Introdução. 2. *Stock Option* e a Política de Remuneração. 3. Tipos mais Frequentes. 4. Do Tratamento Contábil. 5. Da Tributação. 6. Considerações Finais.

82

**ANA CLÁUDIA AKIE UTUMI - O Ágio nas Operações de Fusões e Aquisições em Face das Novas Regras Contábeis**

1. Introdução. 2. Substância sobre a Forma e Novas Regras Contábeis. 3. Alterações na Legislação Contábil x Efeitos Tributários. 4. Da Combinação de Negócios. 5. Ágio Contábil x Ágio Tributário. 6. Pagamento do Preço com Ativos. 7. Conclusões.

102

**ELIDIE PALMA BIFANO - Contabilidade e Direito: a Nova Relação**

1. Introdução. 2. Convergências Direito/Contabilidade e o IFRS. 3. Princípios, Normas e Práticas Contábeis e Jurídicas. 4. O Conteúdo dos Novos Padrões Contábeis e a Interconexão Contabilidade e Direito. 5. Reflexos das Divergências de Interpretação. 6. Conclusões.

116

**ELISEU MARTINS - Ensaio sobre a Evolução do Uso e das Características do Valor Justo**

1. Introdução. 2. Contabilidade pelo Custo Histórico. 3. Mutações do Modelo. Evolução do Valor Justo. 4. As Mudanças mais Recentes. 5. Os Graves Problemas ou Méritos da Expansão do Conceito de Valor Justo. 6. Um Ponto à Parte, mas Especial. 7. Ponto para os Acadêmicos.

138

**FÁBIO LIMA DA CUNHA - A Contabilidade Juridicizada: a Universalidade de Relações Jurídicas e a Perspectiva de Patrimônio no Novo Padrão Contábil Brasileiro**

1. Introdução. 2. Breves Notas sobre o Patrimônio: Universalidade de Direitos e Deveres. 3. O Patrimônio e a Contabilidade Societária. 4. A "Primazia da Essência sobre a Forma" como Técnica Contábil. 5. Conclusões.

147

**HEBER GOMES DO SACRAMENTO - O Mito do Lucro Real**

1. Introdução. 2. A Evolução da Contabilidade e sua Importância para o Imposto de Renda. 3. Conceito de Lucro Real. 4. A Conta-

bilidade como Instrumento para Determinação do Lucro Tributável e o RTT. 5. Conclusão.

164

**JOÃO FRANCISCO BIANCO - Aparência Econômica e Natureza Jurídica**

1. Introdução. 2. Prevalência da Essência sobre a Forma para a Contabilidade. 3. Prevalência da Natureza Jurídica sobre a Aparência Econômica para o Direito. 4. O Conflito entre Direito e Contabilidade.

174

**JOÃO VICTOR GUEDES SANTOS - Direito Tributário e Justaposição: a Contabilidade Societária e os Limites à Neutralidade Fiscal**

I. Introdução. II. A Ciência Contábil como Instrumento do Direito Societário e do Direito Tributário. III. O Direito Tributário historicamente acompanhando a Legislação Societária. IV. O Direito Tributário e a sua Relação de Justaposição com Outras Áreas. V. Os Limites à Neutralidade Fiscal das Novas Regras do Direito Societário Contábil. VI. Regime Tributário de Transição e Justaposição. VII. Aplicação Prática da Teoria: Breve Análise de Casos Polêmicos. VIII. Considerações Finais.

185

**LUCIANA ROSANOVA GALHARDO e JORGE NEY DE FIGUEIRÊDO LOPES JUNIOR - As Novas Normas Contábeis e a Amortização Fiscal de Ágio**

I. Introdução. II. A Neutralidade Tributária na Harmonização Contábil - o RTT. III. Tratamento Contábil do Ágio - CPC 15 - Combinação de Negócios. IV. Tratamento Fiscal do Ágio - Aquisição de Participação Societária. V. Breves Comentários sobre a Experiência Internacional. VI. Conclusão.

216

**LUÍS EDUARDO SCHOUERI - O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica**

I. Introdução. II. O Conceito de Renda. III. O Lucro Real como Modalidade de Apuração da Renda das Pessoas Jurídicas. IV. Limites Impostos à Praticabilidade e à Disponibilidade Econômica em Matéria de Imposto de Renda. V. Conclusões.

241

**LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA - A Contabilidade como Prova no Processo Administrativo Tributário**

1. Introdução. 2. A Contabilidade e a Legislação Comercial. 3. O Procedimento de Fiscalização. 4. Do Procedimento de Fiscalização. 5. Contabilidade como Prova no PAF. 6. A Contabilidade e o Correto Exame das Provas nas Disputas Tributárias. 7. Precedentes Específicos - a Contabilidade no Processo Administrativo. 8. Conclusão. 265

MARCOS SHIGUEO TAKATA - A Conexão da Contabilidade com o Direito Tributário - Direito Contábil e Direito Tributário

1. Considerações Iniciais - Direito Contábil. 2. "Nova Contabilidade" ou Normas Internacionais de Contabilidade e o Direito Tributário Brasileiro - algumas Considerações. 3. Tradução Jurídica do Regime Contábil de Competência (Confronto entre Receitas e Despesas) no Reconhecimento de Receitas, Base em Custo Histórico e alguns Julgados do 1º Conselho de Contribuintes e do Carf. 4. Observação Final. 287

MARCOS VINICIUS NEDER - A Prevalência da Substância sobre a Forma nos Planejamentos Tributários: um Falso Dilema

1 - Introdução. 2 - A Relação entre Direito Tributário e Contabilidade. 3 - A Prova no Lançamento Tributário. 4 - O Livre Convencimento do Julgador. 5 - Relação Jurídica Subjacente ao Fato Jurídico Tributário. 6 - A Prova dos Fatos Tributários no Planejamento Tributário. 7 - Conclusão. 326

NATANAEL MARTINS - A Realização da Renda como Pressuposto de sua Tributação. Análise sobre a Perspectiva da Nova Contabilidade e do RTT

Introdução. 1. A Neutralidade Tributária da Lei nº 11.638/2007. 2. O Regime Tributário de Transição. 3. Direito e Contabilidade. 4. A Nova Contabilidade. 5. Conceito de Renda Tributável. 6. A Realização da Renda como Pressuposto de sua Tributação. Conclusões. 346

NELSON CARVALHO - Essência x Forma na Contabilidade

1. Introdução. 2. Propósito e Missão das Demonstrações Financeiras - "Retratos do Passado" x Expectativa de Fluxos de Caixa Futuros. 3. O Balanço é Constituído de Cifras "Exatas" e, portanto, nele impera a "Objetividade"? 4. Sobre a Existência de Teorias. 5. Contabilidade x Contabilidades - Conclusões. 371

RAQUEL NOVAIS e BRUNO GOMES - A Prevalência da Forma Contábil sobre a Natureza Jurídica e a Essência Econômica - o Ágio nas Operações dentro do Mesmo Grupo de Empresas

1 - Introdução. 2 - Aquisição de Participação entre Partes Relacionadas - Compra e Venda e Contribuição ao Capital. 3 - O PT-CPC 4. 4 - A Transmissão de Participação Societária entre Partes Relacionadas pelo Valor Econômico - Descompasso entre a Contabilidade e o Regime Legal. 5 - Análise das Distorções Causadas pelo Descompasso das Normas Contábeis com o Direito Posto - Crítica Sintética ao Uso Dogmático do Preconizado Princípio da Primazia da Essência Econômica sobre a Forma Jurídica. 6 - Conclusões. 381

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA - A Tributação da Renda e sua Relação com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos

I - Introdução ao Tema. II - Os Princípios Fundamentais de Contabilidade e a Tributação da Renda. III - Prevalência da Essência sobre a Forma e Prevalência da Substância sobre a Forma - Controvérsias Radicais. IV - Controvérsias menos Radicais. V - Conclusão. 398

RODRIGO DE FREITAS - Ciência Contábil e Direito Contábil: a Nova Relação

1 - Introdução. 2 - Ciência Contábil como Instrumento para Medição da Riqueza. 3 - Direito Contábil Societário. 4 - Direito Contábil Tributário. 5 - Conceitos de Direito Privado e de Direito Tributário. 6 - Utilização do Direito Contábil Societário e do Direito Contábil Tributário para a Apuração do IRPJ e da CSLL. 7 - Alterações das Normas Contábeis Societárias para Convergência com Padrões Internacionais - Reflexos Tributários. 8 - Conclusão. 418

SERGIO ANDRÉ ROCHA - A Contabilidade como Prova no Processo Administrativo Fiscal

1. Delineamentos Preliminares sobre o Conceito de Prova. 2. O Princípio da Verdade Material. 3. Ônus da Prova e "Dever de provar". 4. Do Valor Probatório dos Documentos Elaborados pelos Administrados no Processo Administrativo Fiscal. 5. A Lei nº 11.638/07 e a Adoção dos IFRS no Brasil. 6. Fundamentação de Ágio na Aquisição de Participação Societária após a Lei nº 11.638/07. 7. Conclusão. 442

tros intangíveis, que lá eram considerados amortizáveis, a alocá-lo em ágio por rentabilidade futura, que até então não podia ser amortizável para fins fiscais<sup>49</sup>.

Esses fatos, a nosso ver, servem para reforçar o nosso entendimento de que as regras de amortização fiscal de ágio podem ser exercidas segundo opções legislativas de cada país. O Brasil, assim, poderá usar da atual oportunidade de intensos debates para rever suas regras de amortização fiscal de ágio, até porque o RTT somente garante a neutralidade tributária até que sobrevenha uma lei regulando especificamente cada matéria possivelmente afetada pelas mudanças contábeis. No entanto, é importante que fique claro, conforme demonstra a própria experiência internacional, que a legislação tributária deve ser pensada e emitida com base em políticas fiscais de Estado, e não com base em conceitos contábeis.

## O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica

LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI

*Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP.  
Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado em São Paulo.*

### I. Introdução

Nos termos do artigo 44 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

O chamado lucro real é calculado a partir do lucro líquido apurado na escrituração comercial, ajustado pelas adições e exclusões admitidas ou exigidas pela legislação tributária. Parte, pois, do lucro contábil da pessoa jurídica, o qual é então ajustado por adições (*i.e.*, despesas contábeis que são indedutíveis para fins tributários) e exclusões (*i.e.*, receitas contábeis que não são consideradas para fins tributários) previstas em lei.

A segunda sistemática de apuração do lucro tributário é a do lucro presumido, que é o resultado da aplicação de um percentual sobre valores globais da receita auferida pela pessoa jurídica, o qual é expressamente previsto em lei e varia em função da atividade da empresa.

Por fim, o lucro arbitrado, terceira base de cálculo do imposto de renda, é o valor determinado, geralmente pela autoridade fiscal, por meio de um percentual sobre a receita da empresa (se conhecida) ou por outros índices previstos em lei. Utiliza-se o lucro arbitrado no caso de descumprimento das normas da legislação tributária que impossibilite ou torne inadequada a apuração pelo método do lucro real ou presumido. Desta forma, a sistemática do lucro arbitrado é aplicável nas hipóteses em que faltam elementos para a apuração do lucro tributário da empresa.

Dentre as três sistemáticas mencionadas, é comum a crença de que apenas uma das bases de cálculo previstas pelo legislador com-



<sup>49</sup> Cheryl D. Block, *Corporate Taxation: Examples and Explanations*, 3ª ed. Aspen Law & Business, 2004, p. 301.

plementar é “verdadeira” (real), enquanto as demais seriam meras aproximações. O lucro real, por partir de uma consideração das receitas e despesas, seria o que mais se aproximaria da renda efetivamente auferida pelo contribuinte. Aliás, a expressão “real” já aponta para algo existente, inquestionável. O lucro presumido e o arbitrado, de outra parte, seriam mera aproximação da efetiva renda tributável.

Esta ideia logo se faz afastar, quando se vê que base de cálculo é matéria reservada ao legislador; não há que se falar em base verdadeira ou falsa. Qualquer base de cálculo é “verdadeira” se, prevista em lei, guarda relação com a respectiva hipótese de incidência. Tanto o montante real, como o arbitrado ou presumido são igualmente aceitáveis como base de cálculo, enquanto critérios diversos para apurar a renda.

A intenção do presente artigo é questionar o mito de que o lucro real é o “mais correto”, “mais justo” ou “mais apurado”, mostrando que também ele se sustenta em uma série de presunções e aproximações, que não mais são do que concessões à praticabilidade, sem as quais se tornaria inviável a apuração do imposto e, conseqüentemente, a manutenção financeira do Estado.

Nesse sentido, e tendo em vista o conceito de renda expresso no artigo 43 do Código Tributário Nacional, pretende-se examinar se as novas regras contábeis trazidas pela Lei nº 11.638/07 com vistas a aproximar as demonstrações contábeis brasileiras dos padrões internacionais, e que refletem o patrimônio da empresa sob uma perspectiva econômica, poderiam servir para a apuração do lucro real, já que a própria expressão “lucro real” não comportaria um significado único e verdadeiro.

Por fim, importa investigar os limites dentro dos quais as concessões à praticabilidade são permitidas, além dos quais não poderá o legislador avançar. Para o deslinde de tal questão é imperativo que se trate do conceito de renda.

## II. O Conceito de Renda

Muitos autores têm se debruçado sobre o conceito de renda. Não se trata de uma questão irrelevante, já que, pela rígida repartição de competências adotada em nosso sistema constitucional, a União não pode ultrapassar a esfera que lhe foi assegurada constitucionalmente, pretendendo tributar fenômeno que não revele a existência de renda.

Do ponto de vista econômico, as teorias que se desenvolveram para a definição de “renda”, reúnem-se em torno das correntes da renda-produto e a da renda-acrécimo patrimonial<sup>1</sup>.

De acordo com a teoria da renda-produto, ou teoria da fonte, considera-se a renda o fruto periódico de uma fonte permanente. Figurativamente, diz-se que a renda seria o fruto que se obtém, sem que pereça a árvore de onde ele provém. A “árvore” seria o capital e o “fruto”, sua renda. Só caberia falar em renda no momento em que o fruto se destaca da árvore (realização).

Já a teoria da renda-acrécimo patrimonial adota o conceito de renda a partir da comparação da situação patrimonial em dois momentos distintos. Pressupõe, assim, um intervalo, consistindo a renda na diferença positiva entre a situação patrimonial no final e no começo do período. Neste grupo desenvolveu-se o sistema SHS (Schanz-Haig-Simons), modelo amplo de determinação da renda e da capacidade contributiva, pelo qual a renda corresponderia ao acréscimo líquido de riqueza, adicionado da renda imputada e dos gastos com consumo em um determinado período<sup>2</sup>.

Ambas as teorias, isoladamente, podem apresentar algumas falhas. Afinal, adotada a teoria renda-produto, não seria possível explicar, por exemplo, a tributação dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como o caso das loterias e jogos: não se trataria de renda, por inexistir uma “fonte permanente”. Do mesmo modo, o ganho de capital não seria renda, por não ser um “fruto”. Tampouco escapa às críticas a teoria da renda-acrécimo; em sua formulação inicial, deixa de lado a possibilidade de o contribuinte gastar, durante o próprio intervalo temporal, tudo o que tenha auferido, daí restando sua situação patrimonial final idêntica à inicial. Mesmo que se inclua, como no sistema SHS, o consumo, a teoria da renda acréscimo-patrimonial deixa sem resposta a questão da tributação exclusiva na fonte: como explicar que incida o imposto sobre o rendimento dos não residentes, por exemplo, se não há como medir o acréscimo patrimonial em virtude do caráter instantâneo da remessa?

<sup>1</sup> Essa divisão é proposta, por exemplo, por Alcides Jorge Costa (“Conceito de Renda Tributável”. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)*. São Paulo, Resenha Tributária, 1994, p. 21).

<sup>2</sup> Cf. Kevin Holmes, *The Concept of Income. A Multi-disciplinary Analysis*. The Netherlands, IBFD, 2000, pp. 35-36.

Ao lado das teorias econômicas, deve-se mencionar também a teoria legalista, de cunho essencialmente jurídico, pela qual renda é o que a lei disser que é. Horacio A. García Belsunce, em seu importante trabalho sobre o conceito de renda, apontou Rubens Gomes de Sousa como um dos partidários dessa teoria<sup>3</sup>.

Não parece acertada a inclusão do autor brasileiro na corrente legalista. Uma leitura atenta de sua obra revela que Rubens Gomes de Sousa não afirmou que renda é aquilo que a lei assim o definir. Antes, disse o autor que<sup>4</sup>:

“(...) o fato gerador do imposto de renda, no sistema brasileiro, consiste na disponibilidade econômica de uma importância de dinheiro ou suscetível de avaliação em dinheiro proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e compreendida na definição legal da incidência dos impostos cedulares ou do imposto complementar progressivo, em se tratando de pessoas físicas, ou na definição legal de lucro tributável, em se tratando de pessoas jurídicas.”

Assim, Rubens Gomes de Sousa não disse que renda é aquilo que a lei definir como tal. Para o autor, a renda será a disponibilidade econômica sobre valores em dinheiro ou que possam ser avaliados em dinheiro, que sejam provenientes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e que esteja compreendida na definição legal. A definição em lei, portanto, é o último passo no conceito de renda de Rubens Gomes de Sousa, e não a primeira, como entendera Horacio A. García Belsunce. Ou seja: não é renda tudo o que a lei disser; ao contrário, *dentro* do conceito econômico, será renda o fenômeno descrito pelo legislador. A lei restringe-se, portanto, ao conceito econômico; o limite do conceito legal de renda é o econômico. Ainda assim, nem toda renda econômica o será juridicamente, se não for reconhecida pelo legislador.

Não obstante, o fato é que o próprio Supremo Tribunal Federal foi influenciado pelas teorias legalistas, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 201.456-6/MG, acerca do artigo 3º da Lei nº 8.200/91, que tratava da correção monetária das demonstra-

ções financeiras. Em seu voto, o Ministro Nelson Jobim declarou que “o conceito de renda, para efeitos tributários, é o legal” e que “não há que se falar em um lucro real que não seja o decorrente da definição legal”. Vê-se que o Ministro levou seus pares a crer que haveria ampla liberdade para o legislador definir a hipótese tributária, desconsiderando que a discriminação constitucional de competências tributárias impõe que o legislador atue dentro dos parâmetros constitucionais

Merecem repulsa as teorias legalistas da renda. Como afirma Ricardo Mariz de Oliveira, elas somente poderiam ser acatadas na definição constitucional de competências tributárias, por conta dos amplos poderes conferidos ao constituinte originário, os quais, ainda assim, são limitados pela natureza das coisas e pela necessidade de tributar sinais de capacidade contributiva que possuam real densidade econômica. Desta forma, conclui o autor que “a lei não pode determinar que o fato de alguém andar a pé na Rua Direita seja considerado renda para efeito da incidência do imposto de renda”<sup>5</sup>.

Feitas tais considerações, cumpre indagar qual das teorias da renda foi adotada pelo ordenamento pátrio. A Constituição Federal discrimina, em seu artigo 153, inciso III, a competência da União para tributar “renda e proventos de qualquer natureza”, sem, contudo, definir o que se deve entender com essa expressão.

Ora, uma vez que o conceito de renda não é unívoco, havendo diversas teorias que buscam explicá-lo, não se pode dizer que, do texto constitucional, seja possível definir o que é renda para fins de tributação no Brasil<sup>6</sup>. Certamente, argumentos históricos (a evolução da legislação) e sistemáticos (outros dispositivos constitucionais) apontam certas balizas, mas a indeterminação se mantém.

De acordo com o artigo 146, inciso III, alínea “a”, do texto constitucional, cabe à lei complementar a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na

<sup>3</sup> Cf. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 177.

<sup>6</sup> Não obstante, devem ser mencionadas as tentativas empreendidas por alguns autores de encontrar um conceito constitucional de renda. Nesse sentido, cf. os trabalhos de José Artur Lima Gonçalves, *Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. São Paulo, Malheiros, 1997; Roberto Quiroga Mosquera, *Renda e Proventos de Qualquer Natureza: o Imposto e o Conceito Constitucional*. São Paulo, Dialética, 1996; e Roque Antonio Carrazza, *Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)*. São Paulo, Malheiros, 2005.

<sup>3</sup> Cf. *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*. Buenos Aires, Depalma, 1967, pp. 186-188.

<sup>4</sup> Cf. “O Fato Gerador no Imposto de Renda”. *Revista de Direito Administrativo* v. 12, abr./jun. de 1948, pp. 44-45.

Constituição. O recorte e a definição do que é renda, portanto, é tarefa atribuída constitucionalmente ao legislador complementar. Ou seja: dentro da ampla noção econômica de renda, cabe ao legislador complementar definir o que será a renda, tomando por base princípios constitucionais explícitos (capacidade contributiva) e implícitos (v.g., mínimo existencial) e tendo em mira igualmente o desiderato de não invadir competência conferida a outro ente federal. Com a atuação do legislador complementar, a renda, antes uma noção extraída do todo constitucional, toma a forma de um conceito, limitação para a atuação do legislador ordinário.

O Código Tributário Nacional, no papel de lei complementar, posicionou-se sobre o assunto. A mera leitura do *caput* do artigo 43 revela que o Código Tributário Nacional não optou pela teoria da renda-produto ou da renda-acrécimo, admitindo, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a aferição de renda tributável<sup>7</sup>. Vejamos:

“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.”

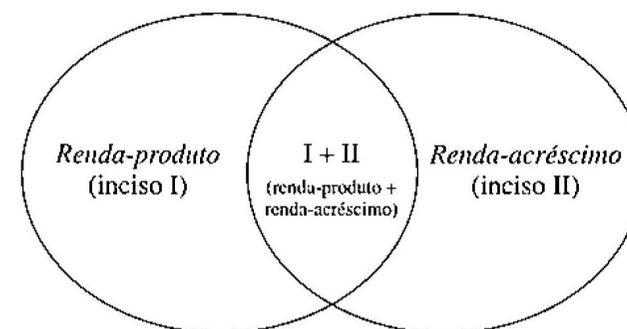
Revela-se, assim, que o legislador complementar buscou ser bastante abrangente em sua definição de renda e proventos de qualquer natureza: em princípio, qualquer acréscimo patrimonial poderá ser atingido pelo imposto; ao mesmo tempo, mesmo que não se de-

<sup>7</sup> Nesse sentido, Alcides Jorge Costa afirma: “Desta maneira, segundo o texto em vigor, renda é o produto do capital, do trabalho ou combinação de ambos, segundo a fórmula já adotada por Francisco Tito de Souza Reis. Já proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não compreendidos na expressão renda. Com esta fórmula, o Código Tributário Nacional não deixa dúvidas sobre a possibilidade de a lei ordinária tributar os acréscimos patrimoniais não resultantes da poupança da renda, ou seja, os ganhos de capital. Ao mesmo tempo, faz uma distinção entre renda como fruto periódico de um capital e renda como acréscimo patrimonial. A primeira fórmula atende à teoria da fonte, a segunda à teoria do acréscimo patrimonial, mas de modo original, uma vez que, na doutrina do acréscimo patrimonial este é renda e não alguma coisa diferente.” (*Op. cit.*, na nota 1, p. 27)

monstre o acréscimo, será possível a tributação pela teoria da renda-produto.

Cabe neste ponto registrar que, embora parte respeitável da doutrina extraia do comando acima reproduzido a ideia de que a renda sempre compreenderia um acréscimo patrimonial<sup>8</sup>, tal entendimento não parece mandatário. É verdade que o inciso II se refere a acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, o que pressupõe que o inciso I também incluía acréscimos patrimoniais. Entretanto, não está dito que o inciso I compreende apenas os casos de acréscimos patrimoniais. Aquele primeiro inciso versa sobre a renda-produto, que pode, ou não, resultar em acréscimos patrimoniais. O inciso II, por sua vez, versa sobre acréscimos patrimoniais, apenas. Há uma intersecção, que compreende os casos de renda-produto que implique acréscimos patrimoniais. Entretanto, assim como no inciso II haverá acréscimos patrimoniais que não são renda-produto (como o ganho de capital), também no inciso I poderá haver renda-produto que não se mede a partir de um acréscimo patrimonial. Assim, no caso de rendimentos pagos a não residentes, como visto acima, não se mede o acréscimo patrimonial, já que a tributação é instantânea, não havendo como comparar uma situação patrimonial anterior e outra posterior; a mera existência de renda-produto é suficiente para a tributação, independentemente de qualquer acréscimo.

Graficamente, temos:



<sup>8</sup> Sustenta tal entendimento, entre outros, Brandão Machado (“Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN”. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)*. São Paulo, Resenha Tributária, 1994, pp. 107-124).

Uma leitura atenta do artigo 43 acima transcrito, por outro lado, leva à conclusão de que não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação. É necessário, em primeiro lugar, que tal renda seja adquirida, já que o texto faz referência a aquisição, levando à ideia de realização. De outra parte, também é necessário que haja disponibilidade sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.

Tradicionalmente, vincula-se a disponibilidade jurídica ao regime de competência, enquanto a disponibilidade econômica aproxima-se do regime de caixa<sup>9</sup>. No entanto, não parece esta a melhor aproximação para o tema. Afinal, o recebimento em caixa indicaria, quando muito, uma disponibilidade financeira. Não há razão para crer tenha sido este o aspecto tomado pelo legislador complementar.

Para Rubens Gomes de Sousa, a disponibilidade econômica correspondia a rendimento ou provento recebido, normalmente revelado pela existência de dinheiro em caixa. Por sua vez, a disponibilidade jurídica diria respeito a rendimento adquirido, expresso em título jurídico que possibilitaria ao beneficiário sua realização em dinheiro. No entendimento do autor, portanto, “a disponibilidade ‘econômica’ inclui a ‘jurídica’; a recíproca não é verdadeira, mas, pelo art. 43, qualquer das duas hipóteses basta para configurar o fato gerador do imposto”<sup>10</sup>.

Brandão Machado, em estudo erudito sobre o assunto, concluiu que a expressão “disponibilidade econômica” seria desnecessária e poderia ser retirada sem prejuízo para a inteligência do dispositivo. Para o autor, sendo o patrimônio uma universalidade de direitos, nos termos do artigo 57 do Código Civil, somente direitos poderiam crescer ao patrimônio. Deste modo, seria de difícil explicação uma “disponibilidade econômica de acréscimo de direitos”<sup>11</sup>.

É o próprio Brandão Machado quem dá a chave para que se compreenda a posição de Rubens Gomes de Sousa: seria fruto da influên-

cia da teoria alemã da consideração econômica sofrida pelo criador do Código Tributário Nacional, pela qual importaria o conteúdo econômico dos fatos, e não as formas jurídicas que os revestem<sup>12</sup>.

Da crítica acima é possível extrair algumas reflexões: Brandão Machado considerou desnecessária a referência à disponibilidade econômica porque, para ele, o artigo 43, ao conceituar a renda, valeu-se de categoria de Direito Privado: o acréscimo patrimonial. Se patrimônio é um conjunto de direitos, não há que se falar em acréscimo patrimonial se não há direito novo; como consequência, a única disponibilidade relevante seria a jurídica, já que só esta implicaria um direito novo.

O raciocínio acima exposto afasta a possibilidade de que a expressão “acréscimo patrimonial” não tenha, no Código Tributário Nacional, o mesmo sentido que recebe da legislação civil.

É comum, com efeito, tomarem-se os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, em conjunto, como comandos que dariam prevalência ao Direito Privado, restando ao Direito Tributário um papel subalterno, como mero direito de sobreposição.

Ocorre que muitas vezes, uma expressão empregada pelo legislador tributário não tem o mesmo sentido que ganha no Direito Privado. Um exemplo pode ser encontrado na expressão “propriedade”, empregada pelo constituinte para definir o campo de competência do IPTU. Uma leitura estrita do artigo 110 implicaria afirmar que o imposto somente incidiria se houvesse o direito de propriedade sobre um imóvel, enquanto o mesmo Código Tributário Nacional, em seu artigo 32, estende a incidência do imposto aos direitos de posse e domínio útil. Para que se explique tal fenômeno, importa reconhecer que a expressão “propriedade” não se referiu ao direito de igual nome, no Direito Privado; ao contrário, para o leigo, a expressão “propriedade” é tomada como sinônimo de bem imóvel. Diz-se que Fulano adquiriu a “propriedade” vizinha. Assim, é perfeitamente possível acreditar que quando o constituinte previu o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, não cogitou de um Imposto sobre o Direito de Propriedade Predial e Territorial Urbana, mas sim de um Imposto sobre as Propriedades (leia-se: bens imóveis) Prediais e Territoriais Urbanas. Assim, tanto o direito de propriedade, como a posse ou o domínio útil poderiam ser suficientes para que

<sup>9</sup> A referida aproximação é proposta por Bulhões Pedreira, dentre outros autores. Cf. *Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas*, v. 1. Rio de Janeiro, Justec, 1979, pp. 195-200.

<sup>10</sup> Cf. “Imposto de Renda: Despesas não Dedutíveis pelas Pessoas Jurídicas. Seu Tratamento Fiscal como ‘Lucros Distribuídos’ no que se refere à Própria Sociedade e a seus Sócios ou Acionistas”. *Pareceres-I Imposto de Renda*. Edição Póstuma. São Paulo, IBET/ Resenha Tributária, 1975, pp. 70-71.

<sup>11</sup> *Op. cit.* na nota 8, pp. 114-115.

<sup>12</sup> *Op. cit.* na nota 8, p. 117.

se tributasse a capacidade contributiva que a “propriedade” (bem imóvel) indica.

A partir do exemplo acima, importa investigar se, no caso do imposto sobre a renda, o legislador complementar exigiu que houvesse um acréscimo no patrimônio (jurídico) do contribuinte, para que houvesse a tributação, ou se, ao contrário, o Código Tributário Nacional utilizou a expressão “acréscimo patrimonial” em um sentido próprio, a ser interpretado à luz do contexto da lei tributária.

Seja o exemplo de uma pessoa que obtenha, com a prática de atos ilícitos, diversos bens imóveis. Nenhum desses bens imóveis, contudo, está registrado em seu nome, mas sim em nome de diversos “laranjas”. Ora, na situação descrita, juridicamente aquela pessoa não é proprietária de nenhum bem imóvel; no entanto, sob um ponto de vista econômico, não se pode chegar à mesma conclusão, haja vista que ela usa e frui, como se proprietária fosse, de diversos bens imóveis, ainda que na ausência de qualquer título jurídico.

Seria correto afirmar que aquela pessoa não possui qualquer patrimônio? Considerando-se o conceito de patrimônio que se extrai do Direito Civil, sim. Mas por que o Direito Tributário deve necessariamente se valer dos conceitos de Direito Civil?

Observa-se, dentro do próprio Direito Privado, mais de uma acepção para o termo “patrimônio”, já que para além do conceito civil, também há aquele adotado pela legislação societária. As novas regras contábeis inseridas pela Lei nº 11.638/07, que serão discutidas adiante, passaram a entender o patrimônio da empresa sob uma perspectiva eminentemente econômica, e não mais civil, como forma de adaptação das demonstrações contábeis brasileiras aos padrões contábeis internacionais. Se o próprio Direito Privado possui mais de uma definição para patrimônio, por que o legislador tributário não poderia adotar um conceito diverso daquele expresso no Direito Civil?

O fato de a lei tributária fazer referência a “acréscimo patrimonial” não significa que se deva necessariamente ir à lei civil para buscar tal conceito. Antes, deve-se interpretar essa expressão à luz de seu contexto e finalidade, considerando suas relações com outros dispositivos. Nesse sentido, merece destaque o ensinamento de Kruse<sup>13</sup>:

“Só com o fato de que uma lei tributária aplica conceitos retirados do Direito Privado, ainda não está determinado que tais conceitos devem ser entendidos em seu sentido de Direito Privado. Seria, para dizer assim, desejável, se o legislador usasse sempre a mesma palavra para o mesmo conceito. Daí não seria possível nem a falta de clareza nem a dúvida. Entretanto, como Germann mostra, sempre volta a ocorrer que até mesmo em uma mesma lei a mesma palavra em um dispositivo não tem o mesmo significado em outro dispositivo. Vale ainda mais quando leis de diferentes campos jurídicos utilizam o mesmo conceito. Então, os conceitos expressos identicamente devem ser interpretados diferentemente, segundo as peculiaridades de cada campo jurídico. Decisivas são as peculiaridades dos diferentes campos jurídicos.”

Assim, parece que o legislador complementar, ao citar a “disponibilidade econômica” da renda, pode ter buscado fazer referência a um sentido econômico de patrimônio, independente da existência de um título jurídico. A possibilidade de usar e fruir de um bem, assim, seria indicativo de disponibilidade econômica e revelaria, desta forma, a existência de um acréscimo patrimonial passível de tributação pelo imposto de renda.

De qualquer forma, ao empregar a expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”, o legislador complementar fugiu das discussões acerca da necessidade de um efetivo ingresso de recursos, ou da licitude da atividade que gerou a renda. Econômica ou jurídica a disponibilidade, não importa: se houver esta, caberá tributação. Não é necessário indagar qual a diferença entre a disponibilidade econômi-

privatrechtlichen Sinne verstanden werden müssen. Es wäre zwar wünschenswert, wenn der Gesetzgeber für denselben Begriff immer dasselbe Wort verwenden würde. Dann wären weder Unklarheiten noch Zweifel möglich. Doch wie Germann zeigt, kommt es immer wieder vor, daß sogar in ein und demselben Gesetz dasselbe Wort in einem Rechtssatz nicht dasselbe bedeutet wie in einem anderen Rechtssatz. Das gilt um sehr viel mehr, wenn Gesetze ganz verschiedener Rechtsgebiete dieselben Begriffe verwenden. Dann müssen die gleichlautenden Begriffe eben nach der Eigenart des jeweiligen Rechtsgebietes verschieden ausgelegt werden. Auf diese Eigenarten der verschiedenen Rechtsgebiete kommt es entscheidend an.” (“Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Recht der Verkehrssteuern”. In: Heinrich Wilhelm Kruse (org.), *Festschrift für Heinz Paulick zum 65. Geburtstag* 9, Köln-Marienburg, Otto Schmidt, 1973, p. 403 (409))

<sup>13</sup> No original: “Allein damit, daß ein Steuergesetz aus dem privaten Recht entlehnte Begriffe verwendet, ist noch nichts darüber bestimmt, daß diese Begriffe auch im

ca e a disponibilidade jurídica. O legislador dispensou tal discussão: seja a disponibilidade apenas econômica, seja ela apenas jurídica, seja, enfim, econômica e jurídica, de qualquer modo haverá a tributação. O que importa - e isso é relevante para o legislador complementar - é haver alguma disponibilidade. Se não houver disponibilidade, não há tributação.

O constituinte, ao discriminar as competências tributárias para a instituição de impostos nos artigos 153, 155 e 156, elegeu circunstâncias que constituem signos presuntivos de capacidade contributiva para justificar a tributação. Destarte, quando o constituinte admitiu que se instituisse um imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, deu a entender que este fato econômico (renda e proventos de qualquer natureza) indica a existência de alguém em condições de contribuir para os gastos comuns do Estado.

Feito o vínculo entre o princípio da capacidade contributiva e a hipótese do imposto, parece claro que o legislador complementar, ao dispor que o imposto apenas fosse exigido na presença de uma disponibilidade, entendeu que, enquanto inexistir esta, não há, ainda, uma manifestação de capacidade contributiva. Deste modo, a renda estará disponível a partir do momento em que o contribuinte possa dela se valer para pagar o seu imposto. Em outras palavras, há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprouver, inclusive para pagar os impostos.

Assim, por exemplo, o acionista de uma sociedade anônima não tem disponibilidade sobre os dividendos enquanto não houver uma assembleia geral determinando o pagamento destes, ainda que a referida sociedade tenha apurado lucros no exercício anterior. Afinal, pode ser que a assembleia dê outro destino aos lucros, como sua capitalização ou a constituição de reservas. Mesmo que o mencionado acionista seja o controlador da companhia, não pode ele lançar mão dos recursos, sem a referida assembleia, sob pena de ser responsabilizado por acionistas minoritários. Evidenciando-se, por outro lado, que o referido acionista controlador tem plena disponibilidade sobre os recursos, não há de ser a mera formalidade jurídica suficiente para afastar a disponibilidade econômica a que se refere o Código Tributário Nacional.

Por outro lado, é bom esclarecer que o conceito de disponibilidade não exige a ocorrência de um ingresso financeiro. Basta que

haja o direito incontestável a este ingresso, ainda que ele não ocorra. Portanto, um crédito vencido constitui renda tributável, mesmo que seu titular deixe de exigí-lo, ou apenas o exija posteriormente.

Feitas estas breves considerações sobre o conceito de renda, passa-se a analisar com mais vagar o lucro real, umas das formas de apuração da renda das pessoas jurídicas previstas na legislação brasileira.

### III. O Lucro Real como Modalidade de Apuração da Renda das Pessoas Jurídicas

#### III.1. Lucro real e lucro contábil

Em um primeiro momento, é relevante aprofundar a análise da diferenciação entre lucro contábil e lucro real, dada a particular confusão entre os dois conceitos. Deve-se notar que, embora a sistemática de apuração com base no lucro real adote critérios próprios da contabilidade, esses dois conceitos representam grandezas diversas, que partem de exigências diferenciadas.

Com efeito, o lucro contábil apura a movimentação patrimonial da empresa. Assim, receitas e despesas são somadas, chegando-se a um lucro líquido do período.

Também no lucro real somam-se receitas e despesas. Não obstante, nem toda receita reconhecida pela contabilidade é igualmente reconhecida para fins tributários. Mencione-se, nesse sentido, o caso das receitas isentas, como os dividendos recebidos de outras pessoas jurídicas<sup>14</sup>: embora sejam eles uma receita da empresa beneficiária (afinal, os dividendos são um acréscimo patrimonial), a legislação tributária expressamente os isenta. Tem-se, assim, um caso de disparidade entre o lucro contábil e o lucro tributário, já que o primeiro será composto por uma receita que não será incluída para fins de cálculo do segundo.

Do mesmo modo, pode-se cogitar de uma despesa, reconhecida para efeitos contábeis, mas que a legislação tributária não permite que seja usada para diminuir o lucro real. Uma multa de trânsito, por exemplo, embora seja uma despesa efetiva, reconhecida pela contabilidade, não poderá ser deduzida para fins tributários, de modo a reduzir a base de cálculo do imposto de renda. É um meio usado pelo

<sup>14</sup> Artigo 10 da Lei nº 9.249/95.

legislador tributário para desincentivar a prática de ilícitos, ao mesmo tempo em que ele se mantém coerente com a ideia de apenas permitir a dedução de despesas necessárias para a atividade da empresa. Em tais casos, consta-se, uma vez mais, uma disparidade entre as demonstrações financeiras da contabilidade e o lucro real da pessoa jurídica.

Assim, a determinação do lucro real decorre de prévia apuração do lucro líquido contábil, calculado de acordo com as normas comerciais, com os posteriores ajustes indicados pela lei tributária.

Dada a divergência entre as normas contábeis e as tributárias, poder-se-ia argumentar que o melhor caminho para a empresa seria o de elaborar duas demonstrações financeiras paralelas, a contábil e a tributária. Esta hipótese chegou a ser considerada na Alemanha, no âmbito da diferenciação entre o balanço contábil e o balanço tributário, que exigiria o levantamento de dois balanços, com duas contabilidades. Naquele país, entendeu-se que, embora teoricamente este fosse o tratamento mais adequado, não se pode deixar de considerar que as contabilidades societária e tributária seriam, em grande extensão, idênticas, optando-se, daí, por aproveitar o balanço levantado para efeitos comerciais, adaptando-o para os efeitos tributários. Assim, o balanço fiscal não decorre de uma contabilidade tributária, mas do próprio balanço contábil, adaptado<sup>15</sup>.

Do mesmo modo no Brasil, em lugar de cogitar de duas contabilidades, o legislador inicialmente determinou que, partindo do lucro contábil, sejam feitas adições, exclusões e compensações, chegando-se, do mesmo modo, ao lucro real. Tais adições e exclusões, consoante se mencionou, seriam controladas no Lalur.

### III.2. A Lei nº 11.638/07 e o Regime Tributário de Transição (RTT)

Mesmo com a mencionada disparidade entre lucro contábil e lucro real, sempre se assistiu a uma interferência da legislação tributária na formação do lucro contábil, com a imposição de determinados critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas na escrituração tributária.

Assim, várias foram as situações em que a norma tributária e a de origem societária competiram na regulamentação do fenômeno

contábil. Apesar disso, tanto a legislação societária quanto a tributária observavam o fenômeno empresarial sob uma perspectiva civil do patrimônio.

Nesse passo, a edição da Lei nº 11.638/07 representou uma mudança de direção da legislação societária, que passou a contemplar uma visão econômica da evolução patrimonial da sociedade empresarial, filiando-se aos padrões internacionais de contabilidade.

A contabilidade societária, desta forma, abandonou a posição anteriormente ocupada na avaliação civil do fenômeno empresarial, na qual a legislação tributária se baseara, trazendo assim dúvidas sobre em que medida as modificações contábeis afetariam a tributação.

As alterações trazidas pela Lei nº 11.638/07 foram destinadas apenas a alterar a forma de registro e demonstração contábil das sociedades, sem a pretensão de trazer alterações tributárias. Desta forma, percebeu-se entre os próprios elaboradores do projeto de lei a necessidade de garantir que as novas regras não trariam alterações à tributação.

Ora, como já se mencionou, o cômputo do lucro real parte do lucro líquido contábil, o qual é ajustado por adições e exclusões previstos na legislação fiscal. Uma mudança nos paradigmas da legislação societária, desta forma, acabaria por alterar, como consequência, também o lucro real. Para evitar tal efeito, fez-se necessária a edição de lei que buscasse preservar as bases sobre as quais se sustentam a apuração do lucro real.

José Casalta Nabais, analisando a apuração do lucro tributário pela pessoa jurídica, apontou três modelos possíveis de relação entre lucro contábil e lucro tributário, quais sejam: (i) o modelo de dependência total; (ii) o modelo da autonomia; e (iii) o modelo da dependência parcial<sup>16</sup>.

O primeiro modelo, de dependência total, consiste na coincidência entre lucro contábil e lucro tributário. Não há disposições legais relativas à apuração do lucro tributário, já que este será necessariamente o lucro apurado pela contabilidade.

No modelo da autonomia, o lucro tributário é apurado de forma completamente independente do lucro contábil. Assim, a lei tributária

<sup>15</sup> Cf. Ottmar Bühler e Peter Scherpf, *Bilanz und Steuer*. München, Beck, 1971, p. 143.

<sup>16</sup> Cf. *Direito Fiscal*, 3ª ed. Coimbra, Almedina, 2005, p. 576.

ria deve prever todas as regras necessárias para a elaboração do balanço tributário, tal como a lei societária, veiculando regras sobre classificação de ativos e passivos, apuração de resultados, depreciação, amortização, entre outras.

Já no modelo da dependência parcial, o lucro tributável parte do lucro contábil, mas não é idêntico a ele. Nesse modelo, o lucro tributário toma o lucro contábil como premissa, mas este último é ajustado para fins tributários. Tais ajustes seriam necessários em função da finalidade da elaboração das demonstrações financeiras contábeis, que é essencialmente diversa da finalidade da apuração do lucro tributário.

A respeito da não coincidência total entre lucro contábil e lucro tributário em função de suas finalidades, aponta José Casalta Nabais<sup>17</sup>:

“Uma não coincidência que bem se compreende, pois, enquanto o lucro contabilístico é determinado com base em princípios, normas e regras do referido direito da contabilidade e tem por destinatários os utentes das demonstrações financeiras das empresas (isto é, os investidores, os trabalhadores, os financiadores, os fornecedores e outros credores comerciais, os clientes, o Governo e seus departamentos e o público em geral), o lucro fiscal guia-se pelos princípios e normas do direito fiscal e tem por destinatário sobretudo o Estado, mais precisamente a administração tributária.”

No tocante a este último modelo, também afirma Assis Tavares<sup>18</sup>: “Balanço fiscal é o balanço real corrigido de acordo com as regras da legislação tributária. Porém, e como o que em última análise interessa, para efeitos da incidência dos impostos, é o saldo revelado pela conta de ganhos e perdas ou de resultados do exercício, é relativamente a este saldo que se deverão fazer as correções ordenadas pela legislação fiscal, quando a elas houver lugar. (...) A conta de resultados fiscal deriva da conta de resultados real como consequência de uma correção legal para fins tributários (...) Assim, existem determinados custos ou prejuízos reais que a norma tributária não considera como tal e ainda determinados proveitos ou lucros

que não são de considerar para efeitos de incidência do imposto.”

Feitas essas considerações, resta indagar qual dentre os três modelos seria aquele adotado pelo ordenamento pátrio. Como se percebe, a legislação brasileira procurou, de modo geral, se manter em um modelo de dependência parcial, já que o lucro tributário nada mais era do que o lucro contábil ajustado conforme os ditames da legislação tributária.

Na Lei nº 11.638/07, a garantia de que a mudança de perspectiva não iria alterar os efeitos da aplicação da norma tributária foi estabelecida originalmente pela inclusão do parágrafo 7º do artigo 177 da Lei das Sociedades Anônimas, o qual previa genericamente que os lançamentos feitos para harmonizar as normas contábeis do modelo anterior ao atual não teriam efeitos tributários. Posteriormente, esse dispositivo foi revogado para ser substituído pelo Regime Tributário de Transição (RTT).

O RTT é um regime que se pretende temporário, e que está previsto nos artigos 15 a 24 da Lei nº 11.941/09, para a apuração do lucro real em face dos critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07. Basicamente, o regime propugna que para fins fiscais deverão ser mantidos os critérios de reconhecimento de receitas, despesas e custos na apuração do lucro líquido do exercício vigentes em 31 de dezembro de 2007 (ou seja, antes da entrada em vigor da Lei nº 11.638/07).

Assim, na atual sistemática brasileira, com a introdução do RTT, o lucro líquido que serve de base para a apuração do lucro real é aquele calculado de acordo com as regras vigentes em 31 de dezembro de 2007, como determina o artigo 16 da Lei nº 11.941/09:

“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.”

Deste modo, o legislador buscou evitar que as alterações das regras contábeis realizadas pela Lei nº 11.638/07 produzissem efei-

<sup>17</sup> *Op. cit.* na nota 16, pp. 576-577.

<sup>18</sup> Cf. *Do Balanço Fiscal ao Balanço Real*. Lisboa, Livraria Clássica, 1970, p. 103.

tos fiscais. As pessoas jurídicas no RTT, então, passaram a ter duas contabilidades “paralelas”, por assim dizer: a primeira é elaborada de acordo com as regras da Lei nº 11.638/07, enquanto a segunda é feita a partir de ajustes sobre a primeira, de modo a adaptá-la às antigas regras de apuração do lucro líquido vigentes em 31 de dezembro de 2007.

É sobre a contabilidade ajustada aos padrões antigos que são efetuadas as adições e exclusões para o cômputo do lucro real. Pode-se dizer, portanto, que para aqueles que optaram pelo RTT<sup>19</sup>, o lucro real já não mais parte do lucro líquido contábil tal como ele está vigente atualmente, mas sim do lucro líquido apurado segundo normas vigentes antes de 2008.

### III.3. O mito do lucro real

O lucro real parte do lucro líquido contábil (apurado segundo o regime anterior a 2008), o qual é ajustado por adições e exclusões previstos na legislação fiscal. Tal lucro, por considerar as receitas e despesas da pessoa jurídica, frequentemente é tido como o mais preciso e apurado, diferentemente do lucro presumido e do lucro arbitrado, que seriam meras aproximações do lucro efetivo do contribuinte.

Quanto à ideia preconcebida de que o lucro real seria verdadeiro, feliz foi a observação de José Casalta Nabais, no sentido de que também o rendimento real não corresponde à exata e rigorosa realidade, já que a própria contabilidade em que ele se fundamenta tem por base uma série de pressupostos que são mais construídos e convencioneados do que efetivamente verificados<sup>20</sup>. O autor, baseando-se na lição de Einaudi, chega a comparar a busca do rendimento real a um “puro mito”, “uma vã glória”, na qual somente os contabilistas acreditam<sup>21</sup>.

Com efeito, diante da impossibilidade fática de se aferir com precisão o lucro auferido por uma empresa, são feitas algumas concessões, sem as quais se tornaria impossível o cálculo do imposto de

<sup>19</sup> Lembrando que, nos termos do artigo 15 da Lei nº 11.941/09, o RTT é optativo para os anos-calendário de 2008 e 2009, e obrigatório a partir do ano-calendário de 2010.

<sup>20</sup> Cf. *Por um Estado Fiscal Supportável: Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina, 2005, p. 374.

<sup>21</sup> *Op. cit.* na nota 18, p. 374.

renda e, como decorrência lógica, a manutenção fiscal do Estado. O lucro contábil - e, por conseguinte, o lucro real -, desta forma, é calculado sobre uma série de convenções contábeis e fiscais, que permitem que se chegue a um lucro aproximado, que não será científica e incontestavelmente o lucro efetivamente auferido pelo contribuinte<sup>22</sup>. Fica claro aqui que o lucro real, apesar da denominação que recebeu, nada mais é do que uma realidade construída, artificiosa, sobre a qual recai a tributação.

A própria periodização do imposto de renda é construção artificial, na medida em que não é possível conhecer a efetiva capacidade contributiva de uma pessoa jurídica antes que esta encerre suas atividades<sup>23</sup>. No entanto, a estipulação de um período para a apuração do imposto de renda é medida indispensável diante das necessidades financeiras do Estado e da supremacia do interesse público.

Final, fosse o Estado esperar que todas as pessoas jurídicas encerrassem suas atividades (e todas as pessoas físicas falecessem, no caso do imposto de renda das pessoas físicas) para então exercer seu poder tributante, certamente os cofres públicos não teriam recursos para fazer frente a todas as despesas estatais, ainda mais ao se considerar a importância arrecadatória do imposto de renda.

Outra aproximação imposta pela legislação fiscal para o cômputo do lucro real é a existência de receitas não tributáveis e despesas não dedutíveis. A este respeito, Silvania Tognetti afirmou 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 estatisticamente um percentual da receita como equivalente a renda”<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> Cf. Silvania C. Tognetti, “Presunções e Ficções Legais no Direito Tributário e no Imposto sobre a Renda”. *Revista Direito Tributário Atual* nº 21. São Paulo, Dialética, 2007, p. 356.

<sup>23</sup> Nesse sentido, afirma Joachim Lang: “In our opinion the periodical accounting and taxing are based on technical and fiscal reasons. Practically it is not possible to account a lifetime income and it is not acceptable for the budget if the whole income tax is not paid before the death of the taxpayers. But these reasons do not speak against a concept which considers lifetime aspects in the periodical accounting of time.” (“The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital”. In: Peter Essers e Arie Rijkers (orgs.). *The Notion of Income from Capital*. Amsterdam, IBFD, 2005, p. 17)

<sup>24</sup> *Op. cit.* na nota 22, p. 356.

Assim, a não consideração de receitas auferidas e despesas incorridas pela pessoa jurídica na composição de seu lucro real parece à autora uma construção tão artificiosa quanto o lucro presumido, no qual se aplicam percentuais de presunção sobre as receitas da pessoa jurídica, variáveis de acordo com a atividade desenvolvida<sup>25</sup>.

Eloquente é o caso das taxas de depreciação estabelecidas pela Receita Federal: são convenções que não condizem com a realidade, mas que do ponto de vista prático são indispensáveis, já que a avaliação anual da efetiva depreciação sofrida pelos bens do ativo imobilizado de cada pessoa jurídica seria tarefa hercúlea e extremamente dispendiosa. Deste modo, a Receita Federal fixa as taxas anuais de depreciação “em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem, pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos”, consoante dispõe o artigo 310 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Tem-se aqui outra aproximação, que toma por base o que normalmente, mas não necessariamente, acontece com os bens do ativo.

Essas são apenas algumas dentre as tantas concessões à realidade feitas pelo legislador tributário, que funcionam como fórmulas de simplificação da apuração do lucro real, orientadas pela praticabilidade (ou praticidade) da tributação.

Assim, dentro de certos limites, admite-se a utilização de certas presunções e ficções em nome da praticabilidade, que consiste em uma técnica voltada a tornar mais simples e viável a execução das leis, e que se aplica a todos os ramos do Direito<sup>26</sup>.

Isabel Derzi afirma ser a praticidade um princípio que visa à execução da lei, e que direciona o legislador. Mas esclarece haver limites constitucionais à sua utilização, já que não se pode tributar o

<sup>25</sup> Sylvania Tognetti prossegue, concluindo que “(...) não vemos a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas pelo lucro real mais (ou menos) ‘verdadeira’ do que a apuração pelo lucro presumido. A base presumida pode refletir a capacidade contributiva de uma dada empresa de forma mais genuína do que uma apuração pelo lucro real. Estamos aqui diante de uma opção entre diversas metodologias de apuração. Principalmente no Brasil, onde a apuração do lucro presumido é uma decisão do contribuinte, mais ainda se confirma o caráter de metodologia.” (*Op. cit.* na nota 22, p. 356)

<sup>26</sup> Cf. Fernando Aurélio Zilveti, “O Princípio da Realização da Renda”. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.), *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*, v. I. São Paulo, Quartier Latin, 2003, p. 323.

que não é renda em nome da praticabilidade. Nas palavras da autora<sup>27</sup>:

“A periodização e suas exceções, além de uma eventual não coincidência entre lucro comercial e lucro tributável, dão a falsa impressão de que o legislador ordinário pode tudo ou quase tudo, quando, na verdade, ele tem espaço de liberdade técnica e juridicamente muito limitado, pelo menos no Brasil.”

Fica claro, desta forma, que não existe um único “lucro real”, que corresponderia à única forma verdadeira e correta de apuração da renda da pessoa jurídica. Pelo contrário, são vários os “lucros reais”, isto é, várias as aproximações possíveis do lucro efetivo da pessoa jurídica, o qual é praticamente impossível de ser aferir. Cada uma dessas aproximações - é bom que fique bem claro - dobra-se aos mesmos requisitos de conformidade com o artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, e voltando a tratar das novas regras contábeis e do RTT, importa investigar se o novo padrão contábil para a apresentação das demonstrações financeiras das empresas, que buscam refletir uma avaliação do patrimônio em seu aspecto mais econômico, afastando-se do conceito civil, poderia, no futuro, vir a ser adotado como base para o cálculo do lucro real, sem os ajustes previstos no RTT.

Como já se apontou na discussão sobre o conceito de renda e de disponibilidade, a lei tributária não deve necessariamente se curvar ao conceito de patrimônio do Direito Civil. Tanto que o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 43, faz referência não somente à disponibilidade jurídica sobre a renda, mas também à disponibilidade econômica.

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.

<sup>27</sup> “Princípio de Cautela ou no Paridade de Tratamento entre o Lucro e o Prejuízo”. In: Maria A. M. Carvalho (coord.), *Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Uilhôa Canto*. Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 261.

Em síntese: assim como tradicionalmente o lucro real partiu do lucro contábil que revelava apenas “disponibilidades jurídicas” (civis), pode aquele lucro real, doravante, partir de uma contabilidade que busque “disponibilidades econômicas”.

Tal conclusão aproxima o ordenamento jurídico brasileiro daqueles que há muito consideram o aspecto econômico como parte da teleologia da lei tributária. Tendo em vista que a chamada “consideração econômica” levou a abusos por parte das Administrações Tributárias onde foi aplicada<sup>28</sup>, importa fixar os limites de tal raciocínio.

#### IV. Limites Impostos à Praticabilidade e à Disponibilidade Econômica em Matéria de Imposto de Renda

O primeiro dos limites à atuação do legislador em matéria de expedição de normas de apuração do lucro real com base na praticabilidade ou tendo por base a referida disponibilidade econômica é o respeito às competências tributárias estabelecidas na Constituição Federal.

De fato, não pode o legislador, por meio de uma norma de função simplificadora, buscar tributar a propriedade imóvel no lugar da renda, ultrapassando a competência conferida à União pelo artigo 153 da Constituição Federal. O conceito de renda, econômico, é amplo, mas não ilimitado. Como já visto, na Constituição brasileira, vários são os princípios que delineiam o que pode ser renda tributada.

A legalidade é outro princípio que não pode ser deixado de lado mesmo que se reconheça que o legislador complementar admitiu a tributação com base na disponibilidade econômica de renda e proventos de qualquer natureza. A pedra-de-toque, aqui, é que um conceito econômico, uma vez contemplado pelo legislador, torna-se jurídico. Ou seja: se é verdade que o legislador não precisa limitar-se a acréscimos patrimoniais, no seu sentido civil, também é correto afirmar que o legislador deve deixar claro a quais acréscimos patrimoniais ele se refere, ao instituir o imposto. O conceito de acréscimo patrimonial, trazido pela Lei 11.638/07, é tão “jurídico” quanto aquele que

<sup>28</sup> Cf. Heinrich Beisse, “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã”. In: Brandão Machado (coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo, Saraiva, 1984, p. 1 (12).

se extrai do Código Civil. Se o legislador tributário passa a partir do primeiro, não há ofensa à legalidade nem tampouco se põe em risco a segurança jurídica.

O outro limite é o princípio da igualdade em matéria tributária e seu corolário, expresso na capacidade contributiva<sup>29</sup>. Nesse sentido, deve a tributação partir de uma comparação das capacidades econômicas dos potenciais contribuintes, exigindo-se tributo igual de contribuinte em equivalente situação. Mais ainda: o legislador tributário, dentro de sua liberdade, concretiza aquele princípio, ao optar pela renda líquida. Daí esperar-se coerência do legislador, que haverá de permitir deduções de perdas pelo mesmo critério que exige se tributem riquezas. Se passa a ser adotado o critério econômico da Lei 11.638/07, esse critério se aplica a favor e contra o Fisco. A coerência, corolário do princípio da igualdade, impõe tal posicionamento.

A adoção de determinadas medidas de simplificação acaba por relativizar, em certa medida, a capacidade contributiva. Ora, não causa surpresa que, em nome da praticabilidade, soluções sejam encontradas para a apuração do lucro real que não correspondam à plena consecução do princípio da capacidade contributiva, tal como a periodização do cálculo do tributo, acima mencionada.

No entanto, deve-se entender a capacidade contributiva como um limite imposto à praticabilidade das normas de apuração do lucro real. Não significa, contudo, que a praticabilidade não possa ser aplicada sob pena de se estar ferindo irremediavelmente a capacidade contributiva. Pelo contrário, a praticabilidade, como se viu, se faz necessária em certas circunstâncias, já que uma aplicação irrestrita do princípio da capacidade contributiva, sem concessões e simplificações, acabaria por inviabilizar o recolhimento do imposto de renda e a manutenção financeira do Estado.

Afinal, do mero reconhecimento da capacidade contributiva como um princípio, já decorre que ela reflete um estado ideal, algo a ser alcançado na maior medida possível. Não é este o espaço adequado para distinguir regras dos princípios, bastando lembrar que estes, diversamente das regras, não se resolvem a partir do critério “tudo ou nada”, admitindo-se sejam os princípios atendidos na maior

<sup>29</sup> Cf. Joachim Lang, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*. Köln, Otto Schmidt, 1988, p. 122.

medida possível. Eis, portanto, o espaço para a praticabilidade, como critério para definir a possibilidade de se atingir o princípio.

Finalmente, importa ter em mente que a passagem da disponibilidade jurídica (civil) para a disponibilidade econômica não dispensa o requisito apontado pelo Código Tributário Nacional, no citado artigo 43: importa tenha a referida disponibilidade sido adquirida, *i.e.*, seja algo que se incorpora ao patrimônio (no sentido contábil, não necessariamente civil), algo de que o contribuinte pode fruir, como seu. Afinal, nada no sistema jurídico indica que se possa tributar como renda algo que não existe; a renda deve ser aferível. Se a disponibilidade econômica é critério para a tributação da renda, isso se faz apenas se aquela pode ser medida, com os instrumentos que a técnica contábil oferece.

## V. Conclusões

No presente artigo, procurou-se demonstrar que o lucro real, assim como o lucro presumido ou o arbitrado, nada mais é do que uma aproximação do lucro efetivo do contribuinte, construído a partir de uma série de convenções, presunções e aproximações que se justificam em nome da praticabilidade.

Revisando o conceito de renda procurou-se demonstrar que, por acréscimo patrimonial, não se deve entender exclusivamente “acrécimo de direitos”, na concepção civilista. O Direito Tributário não se deve dobrar ao Direito Civil; o próprio Direito Privado possui, em seu bojo, mais de um conceito para o termo “patrimônio”.

Desta forma, as novas regras contábeis da Lei nº 11.638/07, que buscam aferir o acréscimo no patrimônio do contribuinte sob uma perspectiva mais econômica que civil, poderá servir de parâmetro para a construção de um novo “lucro real” no futuro, o que não seria de modo algum incompatível com o artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Por fim, apontou-se que, não obstante não exista um único “lucro real”, e este seja calculado tendo em vista uma série de aproximações, existem limites à praticabilidade em matéria tributária, sobretudo aqueles que dizem respeito à competência tributária, legalidade e capacidade contributiva.

## A Contabilidade como Prova no Processo Administrativo Tributário

LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA

*Advogado. Professor dos Cursos de Especialização da FGV/GV Law.*

### 1. Introdução

O presente trabalho tem por objetivo examinar as consequências do uso da contabilidade como prova no processo administrativo tributário. Para facilitar o desenvolvimento do texto, utilizaremos como base as regras constantes no Decreto-lei federal nº 70.235/72, mas não devemos nos esquecer de que tanto os estados como os municípios possuem leis que trazem regulamentos específicos para o tema.

Primeiramente faremos uma sucinta análise das obrigações contábeis constantes das leis comerciais e societárias e regras do Conselho Federal de Contabilidade para então tratarmos da importância da contabilidade na fase de investigação realizada pelas autoridades fiscais, tendente a identificar fato jurídico tributário.

Cuidaremos dos limites a serem observados pelas autoridades fiscais no procedimento de fiscalização e do valor técnico da contabilidade, pela perspectiva do Fisco e também pelo prisma dos contribuintes. Em seguida, passaremos para a análise da importância da contabilidade como prova no processo administrativo tributário, tema central deste estudo.

Faremos ainda, por entendermos oportuno, comentários acerca da importância da contabilidade em comparação a outras modalidades de prova nas disputas tributárias e traremos precedentes administrativos que demonstrarão, na prática, como o uso da contabilidade, por vezes, pode decidir causas a favor do Fisco e, em outras, a favor do contribuinte.

Com isso, pretendemos apresentar importante colaboração para os operadores do Direito Tributário que militam no âmbito do processo administrativo tributário, seja na defesa dos interesses do Fisco, dos contribuintes ou até mesmo para aqueles que atuam como julgadores.

