



IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Av. Brigadeiro Luiz Antonio, 290 – 7º andar – conjuntos 71 e 72
CEP 01318-902 – São Paulo, SP
Tel./fax: (11) 3105-8206
E-mail: ibdt@ibdt.com.br
Site: www.ibdt.com.br

Diretoria

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira
Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri
Diretor-Tesoureiro: João Francisco Bianco
Diretor-Secretário: Fernando Aurélio Zilveti
Diretores-Executivos: Alcides Jorge Costa,
Gerd Willi Rothmann, Salvador Cândido Brandão

Conselho Deliberativo

Argos Magno de Paula Gregório, Elidie Palma Bifano, Hiromi Higuchi,
Humberto Bergmann Ávila, Maria Teresa Martinez Lopez,
Mauro José Silva, Roberto Catalano Botelho Ferraz,
Roberto França de Vasconcellos, Sérgio André Rocha

Editora Quartier Latin do Brasil

Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001
Rua Santo Amaro, 316 - CEP 01315-000
Vendas: Fone (11) 3101-5780
Email: quartierlatin@quartierlatin.art.br
Site: www.quartierlatin.art.br

VICTOR BORGES POLIZELLI

Mestre e Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor Assistente do Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pelo IBET/IBDT. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo.

O PRINCÍPIO DA REALIZAÇÃO DA RENDA

RECONHECIMENTO DE RECEITAS E DESPESAS PARA FINS DO IRPJ

SÉRIE DOUTRINA TRIBUTÁRIA VOL. VII



IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário

QUARTIER LATIN

PREFÁCIO

Em que momento já se pode dizer que uma receita foi auferida? A resposta interessa aos mais diversos propósitos. A contabilidade, por exemplo, invocará o princípio do conservadorismo, a exigir extrema cautela antes que se reconheça um fenômeno que identifique acréscimo patrimonial, dadas suas óbvias consequências para os acionistas e credores em geral.

Do ponto de vista tributário, a questão se torna relevante por ser central na apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas. Independentemente do posicionamento que se adote acerca da disciplina constitucional do referido imposto, não se encontra na doutrina quem negue a relevância de seu balizamento pelo Código Tributário Nacional, o qual impõe ao legislador ordinário o dever de identificar a aquisição de renda disponível, como condição para que se dê a exigência do imposto.

É essa a premissa da investigação de Victor Polizelli. Valendo-se de sua dupla graduação pela Universidade de São Paulo, primeiramente em Direito e em seguida em Ciências Contábeis, o autor identificou no princípio da realização a confluência do conservadorismo, premissa para a escrituração contábil, e, de outro lado, a aquisição da renda disponível. Daí sua proposta de conciliar as descobertas de ambos os ramos científicos. A coincidência no princípio não leva o autor à fácil (e por isso mesmo, superficial) transposição das conclusões da contabilidade para o Direito Tributário. Afinal, o autor escreve em época que coincide com o debate, em âmbito mundial, acerca da autonomia da contabilidade, ferramenta a serviço da produção de informações relevantes aos investidores, nem sempre coincidentes com as exigências da legislação tributária. No caso brasileiro, deve-se ter presente a circunstância de que o legislador tributário revelou-se extremamente cioso das mudanças oriundas da conformação dos padrões contábeis brasileiros às práticas internacionais, optando por conservar, no chamado Regime Tributário de Transição (RTT),

o padrão contábil estabelecido até 2009, afastando, pelo menos de início, qualquer possibilidade de que a tributação se dê com base em critérios econômicos que deixem de lado o conceito, tradicional na legislação ordinária, da tributação baseada em acréscimos patrimoniais.

Se o imposto de renda das pessoas jurídicas segue baseando-se na constatação de novos ingressos de direitos no patrimônio, o princípio da realização se revela diretriz para que se responda a partir de que momento já não se pode negar ser definitivo o ingresso. Em síntese, reclama a busca de critérios para que o imposto de renda não venha a ser calculado sobre valores que ainda não mereçam a qualificação de acréscimos patrimoniais.

Não parece haver dissenso doutrinário quanto à existência do princípio. Curiosamente, pouco se encontra escrito, no Brasil, acerca dos critérios para sua concretização. Tal carência se revela preocupante especialmente tendo em vista a moldura legal do imposto, toda ela baseada em tal princípio.

À escassez constatada entre os estudos de tributaristas pátrios, contrapõe-se a rica evolução encontrada em outras praias, seja entre juristas, seja entre economistas ou contabilistas. Daí porque um estudo sobre a matéria não pode deixar de lado a importante contribuição que o estudo do Direito Comparado oferece. No seu sentido mais estrito, o método do Direito Comparado exige profundo conhecimento dos sistemas jurídicos que se propõe serem analisados, requisito que Victor Polizelli demonstra não carecer. A leitura de sua obra revela uma insaciável busca de fontes originais, seja quanto ao país investigado (implicando domínio de diversos idiomas), seja quanto ao ineditismo das ideias (exigindo pesquisa profunda, que não se satisfaz com fontes secundárias). O resultado é um trabalho sólido. Ao reler o livro de Victor, não posso deixar de pensar em Brandão Machado, um dos mais cultos juristas que tivemos, cuja biblioteca foi franqueada a Victor Polizelli. Testemunhei o entusiasmo de Brandão Machado pela evolução da pesquisa. Afirmava ele que um trabalho de qualidade se identifica

quando sua leitura confere ao estudioso a sensação de plenitude. É o sentimento que se tem quando se confere a presente pesquisa. Difícil imaginar que algo mais precise ser lido, para que se tenha total conhecimento do assunto.

Por isso mesmo, depois de considerações propedêuticas que marcam o posicionamento do autor em temas como a teoria dos princípios (a identificação da renda realizada é apontada como decorrência do princípio da capacidade contributiva, o que acaba por conferir importância constitucional à investigação), encontramos, ainda no primeiro capítulo, um excelente estudo sobre a teoria da renda. Desmentindo a crença de que a renda seria um termo unívoco, o estudo aponta que mesmo entre os economistas não há consenso sobre seu sentido e alcance.

De um ponto de vista ideal, o conceito abrangente de renda, sintetizado nos estudos de Schanz, primeiramente e, em seguida, Haig e Simons (sistema SHS) parece mais bem alcançar o fenômeno, enquanto expressão de capacidade contributiva. Em sua pureza, tem-se a ideia de que se exprime do melhor modo possível o bem estar, possibilitando a tributação. Nessa perspectiva, a realização poderia até mesmo ser dispensável, já que o acréscimo patrimonial pode dar-se pela mera valorização de um bem, mesmo que não seja ela constatada em transação em mercado. Afinal, se existe um preço de mercado é porque existe valor, necessariamente anterior. Um imóvel valoriza-se ao longo dos anos e não no momento de sua transação. Como negar o enriquecimento daquele que frui de um imóvel valorizado, mesmo que não haja qualquer transação? Daí a defesa da tributação sobre o acréscimo patrimonial, mesmo não realizado. É tentadora a ideia de se dar igual tratamento a contribuintes com igual patrimônio. Argumenta-se, com certo grau de convencimento, que não é justo que alguns contribuintes, porque seu patrimônio encontra expressão financeira, sejam tributados de modo mais gravoso que outros, que não se submetem ao mercado. Afirmam-se, ademais, que as técnicas de valorização, especialmente em países que já adotam

impostos sobre o patrimônio, evidenciam ser desnecessária a ida a mercado para que se possa apurar uma valorização. Ocorre – e eis um limite a tal linha argumentativa – que justamente a tributação sobre o patrimônio é questionável porque nem toda técnica de avaliação é igualmente confiável. Como valorizar, por exemplo, uma pintura que um artista faz na parede da casa de um amigo? Que dizer da sempre problemática valorização de intangíveis? O recurso à realização, como critério para identificação do acréscimo patrimonial, aparece como uma concessão necessária, a fim de que se tenha alguma segurança quanto ao valor. Ou seja: difere-se a tributação, em prejuízo da isonomia

A concessão ao princípio da realização pode ser explicada, ademais, quando se vê que o próprio conceito de renda-acréscimo possui suas falhas, por não explicar a tributação da renda instantânea, melhor enquadrada na teoria da renda-produto. Nesta, a ideia de realização se revela imediata, mas a ela se adiciona a exigência de segregação, o que acaba por postergar a própria realização (nos Estados Unidos, como lembra o autor, o caso *Helvering v. Bruun* é relevante por afastar a exigência daquela segregação).

Numa abordagem inédita no Brasil, vê-se que a própria ideia de realização e seu momento pode variar, conforme o conceito que se dê à renda. Daí não ser adequado investigar o princípio da realização sem que se tenha noção acerca do que se considera, no ordenamento jurídico brasileiro, sujeito à tributação pelo imposto de renda. A investigação do Direito Comparado revela-se útil, já que não só evidencia a evolução do imposto, como também mostra que conceitos ideais de renda, como o abrangente sistema SHS, sofrem restrições práticas, impostas pela segurança jurídica, que impõem a monetarização e a certeza quanto a sua existência.

Não deixa de ser interessante essa incursão pelo Direito Comparado, quando se tem em conta, como visto acima, que se vive, no Brasil e em diversos países, momento ímpar, no qual a contabilidade busca novo papel diante da tributação. Se num primeiro momento o imposto de renda era influenciado por aquela,

logo se viu a inversão, decorrente do fato de que diversos efeitos tributários apenas se asseguravam se fossem reconhecidas certas movimentações contábeis, no que o Autor identifica, inspirado pela doutrina alemã, como princípio da conformidade com os parâmetros contábeis. Embora o estudo se refira a uma “aliança duradoura entre a contabilidade comercial e o direito tributário do imposto de renda”, a relação parece ter sido de subordinação das decisões contábeis aos respectivos efeitos tributários. O desafio da convergência contábil aos padrões IAS/IFRS parece representar ponto de inflexão, cujas consequências podem ser melhor avaliadas a partir da experiência comparada.

O estudo de Victor Polizelli não perde de vista seu referencial: o Direito brasileiro. Daí que não obstante a erudição do autor, evidenciada no primeiro capítulo, o segundo capítulo trata de retomar a problemática à luz do sistema constitucional pátrio, assumindo posicionamento acerca dos contornos constitucionais da tributação da renda. Não são poucos os que advogam a existência de um “conceito constitucional de renda”, o que acabaria por relegar ao Código Tributário Nacional papel secundário. O autor enxerga na expressão “renda e proventos de qualquer natureza” um “conceito jurídico tipológico”. Não parece adequado falar em “conceito tipológico”, já que conceito e tipo se opõem. Mais adequado, tendo em vista a abertura que Polizelli percebe na expressão, assumir que o constituinte referiu-se à figura típica do imposto de renda, captada a partir de sua evolução histórica e conceituada (agora sim, um conceito) pela definição imposta pelo Código Tributário Nacional. Não foi outra a conclusão do autor, após revisitar a doutrina sobre o assunto, concluindo que apenas as “características gerais” do imposto estariam presentes no texto constitucional.

Entre tais características, o autor não se limita àquelas enunciadas expressamente pelo texto constitucional (universalidade, generalidade e progressividade), identificando princípios que defluiriam do referido “conceito constitucional de renda” (que,

como vimos, não é apresentado como um conceito, no seu sentido estrito, mas como “conceito tipológico”). É ali que se encontra, ao lado dos princípios da monetarização, renda líquida e apuração periódica, o princípio da realização

Eis um elemento fundamental do raciocínio exposto pelo autor e condensado no segundo capítulo: o princípio da realização não aparece como mera escolha do legislador ordinário ou complementar; para Victor Polizelli, o princípio estudado tem origem constitucional, ajudando a compor o núcleo fundamental do imposto. Na verdade, o que se verifica é que a capacidade contributiva é que encontra matriz constitucional; para se sustentar a dignidade constitucional do princípio da realização, é preciso ter em mente que este é visto como subprincípio, fundamentado naquela e por tal intermédio ganhando relevo. Tanto assim é, que o autor reconhece que à “legislação infraconstitucional cabe a tarefa de escolher especificamente qual o critério de realização mais adequado em vista das condições financeiras dos contribuintes, das atividades econômicas enfocadas e, bem assim, em razão de elementos conjunturais do sistema jurídico”.

A identificação de um “conceito constitucional de renda” não leva o autor, entretanto, a acreditar ser irrelevante o papel do Código Tributário Nacional. Seria criticável tal entendimento, principalmente depois de o constituinte de 1988 ter sido preciso quanto ao papel da lei complementar na definição do “fato gerador” dos impostos previstos no texto constitucional. Isso leva o estudo ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, onde se encontra a tormentosa expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”. É curioso como a doutrina pátria não conseguiu, ainda, encontrar algum consenso quanto a seu conteúdo; independentemente do posicionamento que se adote, entretanto, não há como censurar o entendimento, relevante para o tema do princípio da realização, de que este encontra, no Código Tributário Nacional, “um balizamento maior, pois excluem-se definitivamente os conceitos amplos de renda (psíquica e consumo), erigindo-se, para o alcance

da renda-produto e da renda-acrécimo, a orientação do princípio da realização pelos regimes de competência ou caixa”. Mais relevante que esses regimes, entretanto, parece ser, para o tema, a exigência, pelo legislador complementar, de que haja uma aquisição da disponibilidade. Deixe-se de lado a querela acerca das espécies de disponibilidade e investigue-se em que momento se pode dizer que houve uma aquisição. Aí parece estar a relevância maior do princípio da realização, enquanto diretriz para que se tribute a renda quando ela se dê por definitiva, adquirida ou, o que parece dar no mesmo, realizada. Nas palavras do autor, “a expressão aquisição de disponibilidade alude ao princípio da realização”. Tendo em vista que o legislador ordinário parece ter optado pela constatação de um acréscimo patrimonial para a identificação da renda tributável, conclui o autor que “o princípio da realização, identificado com os critérios de materialidade, objetividade, mensurabilidade e troca no mercado, encontra no CTN não só a indicação de metodologias para sua implementação (os regimes de competência ou caixa, orientados pelo enfoque no evento crítico) e certas restrições (de que haja aquisição de riqueza nova – direito novo – ou, quando menos, efetividade do acréscimo patrimonial), mas também depara-se com um elemento direcionador relevante, vale dizer, o de que o momento da aquisição do direito deve ser orientado pelas regras de Direito Civil”.

Interessante notar, nesse ponto, a relação que se faz entre o princípio da realização e a contabilidade: os princípios contábeis geralmente aceitos foram acatados pela legislação comercial para a apuração do lucro líquido e este, por sua vez, é a base de onde parte o cálculo do lucro real. Por sua vez, a contabilidade procura identificar o momento em que se considera aperfeiçoado o ingresso patrimonial. Isso permite a proposta de se investigar, no terceiro capítulo, como a contabilidade se desincumbe da missão de identificar a renda realizada.

Na contabilidade, o paralelo que se pode encontrar para o princípio tributário da realização é o princípio da competência

(ou, mais propriamente, o princípio da realização das receitas e confrontação com as despesas). O autor sustenta que o princípio da realização aplicado na legislação comercial e integrante dos princípios de contabilidade geralmente aceitos permite, tal qual seu par tributário, implementação em diferentes graus, tendo conteúdo similar, limitando-se a demonstrar apenas os acréscimos patrimoniais que carreguem os atributos de definitividade e incondicionalidade e sejam apurados consoante a realidade jurídica das relações e situações, sobretudo em consonância com os ditames do Direito Civil. Tal afirmação pode ser questionada diante dos novos rumos da contabilidade, que parece tender a se desprejar dos limites privados, buscando realidades econômicas. É bem verdade que também a legislação tributária poderá, no futuro seguir igual caminho (pessoalmente, não vejo no Código Tributário Nacional impedimento a tanto); no atual estágio da legislação tributária, entretanto, importa reconhecer que esta mantém-se fiel às figuras do Direito Privado, o que pode levar a um afastamento entre a realização (econômica) contemplada pela “nova” contabilidade e a realização (privada) prevista pelo legislador tributário. Não obstante, não deixa de ser relevante o estudo que se faz da contabilidade, principalmente tendo em vista que esta, até há pouco, também se baseava em eventos de natureza privada para confirmar a realização. Assim, por exemplo, a contribuição que se tem do princípio contábil da continuidade da empresa, ao assumir que os negócios da empresa terão continuidade, o que exige extremo cuidado na identificação temporal de sua concretização para não afetar a capacidade de geração de resultados no futuro. Também imediata é a aplicação do princípio contábil da prudência, que “orienta registrar as perdas o quanto antes e pelo maior valor e, também, ter precaução no cômputo de receitas, mantendo o seu menor valor atual”. Finalmente, o princípio contábil da objetividade pende para a realização, como momento de troca no mercado que permite a obtenção de valor objetivo para o acréscimo patrimonial.

Identificada a confluência da realização exigida pela legislação tributária e aquela proposta pelos contabilistas, o autor passa

a sistematizar “elementos fundamentais” para que se dê por concretizada a realização: cumprimento da obrigação (teoria da passagem dos riscos); mudança na posição patrimonial (conversão em direitos novos); troca no mercado como evento crítico para a realização; e, finalmente, mensurabilidade, liquidez e certeza.

Embora um trabalho da profundidade teórica apresentada nos três primeiros capítulos já fosse suficiente para justificar sua publicação, é no quarto capítulo que se verifica a facilidade com que Victor Polizelli transita entre os temas jurídicos e contábeis, conciliando sua erudição com um raro senso pragmático. Não se limita o autor a apontar princípios ou “elementos fundamentais” da realização. O capítulo quarto é aquele em que o autor “põe o dedo na ferida”, identificando o que ele denomina “critérios” para a realização. Afinal, se a mera entrega de um bem pode ser suficiente para que se reconheça um ganho na venda de um bem tangível, o que dizer quanto à prestação de serviços, ou à transação com efeitos cambiais? Mais ainda, como agir quando a complexidade das transações comerciais implicar uma série de prestações, materiais e imateriais? Cada fenômeno oferece desafios diferentes quanto à realização, exigindo do aplicador da lei uma decisão quanto ao critério para que se considere aperfeiçoada a realização. Se esta já não é fruto de conveniência, mas recebe, no entendimento do autor, dignidade constitucional, por decorrer da capacidade contributiva, então importa ao jurista posicionar-se quanto à sua ocorrência. O perfilhar das situações apontadas por Victor Polizelli confirma o que se sente na leitura de toda a obra: o autor desincumbe-se com maestria de sua tarefa de esgotar o tema polêmico da realização. Aos juristas brasileiros, já não mais é dado desconhecer o tema da realização, nem tampouco se pode deixar de tomar posicionamento quanto à ocorrência do acréscimo patrimonial. O ideal da segurança jurídica torna-se mais próximo, quando se tem ao alcance das mãos obras como a que ora se apresenta.

O imposto de renda continuará, por certo, a motivar novos estudos. A publicação da obra de Victor Polizelli marca, entretanto,

um novo padrão que se passa a exigir dos que se dediquem à matéria. A dose certa de erudição e pragmatismo produzem resultado que entusiasma, principalmente quando se tem em conta a juventude de Victor Polizelli. Seu nome já vinha chamando a atenção pela qualidade de seus artigos, publicados em periódicos respeitados. A presente obra apenas confirma seu amadurecimento. Não assume a feição de coroamento; ao contrário, é compromisso: ao trazer a público obra de tão grande qualidade, Victor Polizelli torna-se devedor de outros estudos de igual relevância.

Assim como, há alguns anos, tive a satisfação de apresentar Victor Polizelli a Brandão Machado, sinto-me igualmente feliz ao apresentá-lo ao público acadêmico. Sei que o entusiasmo daquele jurista foi apenas o prenúncio do acolhimento que Victor receberá de todos aqueles que conhecerem seus estudos.

Felicito-me com a Editora Quartier Latin e com o Instituto Brasileiro de Direito Tributário por mais essa obra da série "Doutrina Tributária". Assim, vejo concretizar-se o ideal de Ruy Barbosa Nogueira, Alcides Jorge Costa, Brandão Machado e outros precursores do ensino e pesquisa do Direito Tributário na Universidade de São Paulo. A mais nova geração de tributaristas já não é mera promessa. Dá passos firmes que asseguram a perenidade daquela obra pioneira.

São Paulo, Arcadas do Largo de São Francisco, junho de 2012

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Professor Titular de Direito Tributário da

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

LISTA DE ABREVIATURAS

| | |
|---------|---|
| ASB | <i>Accounting Standards Board</i> (Conselho de Padrões Contábeis) |
| ASC | <i>Accounting Standards Committee</i> (Comitê de Padrões Contábeis) |
| Bacen | Banco Central do Brasil |
| BFH | <i>Bundesfinanzhof</i> (Tribunal Financeiro Federal da Alemanha) |
| CC | Código Civil (Lei nº 10.406/2002) |
| CF | Constituição Federal |
| CFC | Conselho Federal de Contabilidade |
| CMN | Conselho Monetário Nacional |
| Cosit | Coordenaria-Geral do Sistema de Tributação |
| CPC | Comitê de Pronunciamentos Contábeis |
| CSLL | Contribuição social sobre o lucro líquido |
| CST | Coordenaria do Sistema de Tributação |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| CVM | Comissão de Valores Mobiliários |
| ECB | Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade (Deliberação CVM nº 29/1986) |
| EC-EADC | Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (Deliberação CVM nº 539/2008 e Resolução CFC nº 1.121/2008) |
| ED | <i>Exposure draft</i> (memorando de discussão) |
| EEC | <i>European Economic Community</i> (Comunidade Econômica Europeia) |
| FASB | <i>Financial Accounting Standards Board</i> (Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira) |