

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

FACULDADE DE DIREITO

ROBERTO DA MOTTA SALLES CARVALHO DE LOPES

**EFEITOS DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NO IMPOSTO DE
RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS – OS LIMITES IMPOSTOS PELO CONCEITO
DE RENDA E PELO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA**

Belo Horizonte

2014

ROBERTO DA MOTTA SALLES CARVALHO DE LOPES

**EFEITOS DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NO IMPOSTO DE
RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS – OS LIMITES IMPOSTOS PELO CONCEITO
DE RENDA E PELO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais para obtenção do grau de Doutor em Direito.

Área de Concentração: Direito e Justiça
Linha de Pesquisa: Poder e Cidadania no Estado Democrático de Direito

Orientadora: Misabel Abreu Machado Derzi

BELO HORIZONTE

2014

L864e Lopes, Roberto da Motta Salles Carvalho de
Efeitos do processo de convergência contábil no imposto de
renda das pessoas jurídicas : os limites impostos pelo conceito de
renda e pelo princípio da proteção da confiança / Roberto da Motta
Salles Carvalho de Lopes . - 2014.

Orientadora: Misabel Abreu Machado Derzi
Tese (doutorado) – Universidade Federal de Minas
Gerais, Faculdade de Direito.

1. Brasil. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007 2. Direito
tributário - Teses 3. Contabilidade - Normas 4. Imposto de renda
5. Pessoa jurídica - Impostos I.Título

CDU: 336.2:657
657:336.2



Universidade Federal de Minas Gerais
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito

Tese intitulada “Efeitos do Processo de Convergência Contábil no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – Os Limites Impostos pelo Conceito de Renda e Pelo Princípio da Proteção da Confiança”, de autoria de Roberto da Motta Salles Carvalho de Lopes, aprovada pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:

Profa. Dra. Misabel Abreu Machado Derzi (orientadora)
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

Prof. Dr. Onofre Alves Batista Jr.
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

Prof. Dr. André Mendes Moreira
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

Prof. Dr. Humberto Ávila
Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

Prof. Dr. Sérgio André Rocha
Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ

Profa. Maria Fernanda Salcedo Repolês
Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da
UFMG

Data de aprovação: Belo Horizonte, 18 de fevereiro de 2014

DEDICATÓRIA

Vivemos para aprender que as grandes alegrias estão nas pequenas coisas. A convivência nos dá mais do que os grandes planos e projetos. O amor praticado no dia-a-dia é a maior recompensa do ser humano.

À minha esposa, Ana, e minhas filhas Fernanda e Estela, por me fazerem feliz todos os dias. A falta que eu senti de vocês em todos os longos momentos de afastamento é o que me ajuda a ter a real dimensão do resultado desse trabalho.

À minha mãe, que não está aqui para ver o final, como viu o início, mas que certamente está torcendo em algum lugar.

AGRADECIMENTOS

Uma tese de doutorado é um daqueles empreendimentos que sabemos como começa, mas não como termina. O caminho é longo e cheio de percalços. Se é certo que não se consegue êxito sem esforço e disciplina individual, tampouco se pode levar um projeto dessa monta a bom termo sem a cooperação e a ajuda de outras pessoas.

Durante os quatro anos de doutorado, foram muitos aqueles que, de uma forma ou de outra, mereceram reconhecimento. Algumas pela ajuda direta, outras pelo suporte profissional, outras ainda simplesmente pela paciência.

Agradeço, antes de tudo, à minha família, especialmente à Ana, minha esposa, pela imensa paciência e compreensão com minha falta de tempo durante os longos períodos de elaboração da tese, e pelo companheirismo e amor demonstrado ao longo dos quatro anos (na verdade, sempre foi assim).

Agradeço à minha equipe de advogados e estagiários, profissionais dedicados que tornaram possíveis minhas ausências do escritório, trabalhando ainda com mais afinco para que nossos clientes continuassem bem atendidos.

Agradeço a meus sócios por compreenderem a necessidade de afastamento em alguns momentos para que esse projeto pudesse ser levado a cabo.

Agradeço, por fim, à Professora Misabel Derzi, minha orientadora, por quem eu já nutria profunda admiração enquanto jurista antes do início do doutorado, e que contribuiu muito para o resultado final deste trabalho.

RESUMO

O Processo de Convergência Contábil, consubstanciado na adoção de padrões contábeis aceitos internacionalmente (os International Financial Reporting Standards – IFRS), teve sua implementação legal iniciada, no Brasil, pela Lei nº 11.638/2007, e se desenvolveu, mundialmente, no contexto de uma crise de confiança nas demonstrações contábeis. As mudanças acarretadas, no âmbito deste processo, sobre as normas contábeis são notáveis, atingindo princípios que eram basilares, como o custo histórico. O princípio da essência sobre a forma e as avaliações a valor justo ganham em importância, mas aumentam a subjetividade na aplicação das normas contábeis. As mudanças na contabilidade são potenciais causadoras de efeitos tributários, especialmente no caso do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, para os contribuintes que apuram o tributo com base no lucro real, uma vez que a apuração da base de cálculo parte do lucro líquido contábil. O conceito de renda, derivado da Constituição Federal, e a definição de renda do CTN, ganham em importância como fonte de limites para as mudanças que podem advir das alterações na contabilidade. Para garantir a neutralidade tributária das mudanças contábeis, prometida desde o início do processo legislativo, o Poder Executivo tomou várias medidas em sequência, inclusive a adoção de um Regime Tributário de Transição – RTT que colocou as normas tributárias a salvo das alterações operadas na contabilidade. São estudados os limites que devem ser impostos à produção de efeitos tributários pelas alterações ocorridas na Contabilidade, tanto em função do conceito de renda derivado da Constituição e da definição de renda do CTN, quanto da aplicação do princípio da proteção da confiança. Conclui-se que o conceito constitucional de renda e a definição de renda do CTN impedem que as mudanças contábeis baseadas no princípio da essência sobre a forma produzam efeitos tributários, assim como também não permitem que, em determinados casos, as avaliações a valor justo gerem efeitos no campo da tributação. Conclui-se também que o princípio da proteção da confiança impede que o Fisco tome qualquer atitude, em relação a atos praticados na vigência do RTT, para aumento de carga tributária dos contribuintes, sendo, inclusive, o próprio RTT entendido como forma de proteção da confiança.

Palavras-chave: Renda; IRPJ; IFRS; RTT; Limites.

ABSTRACT

The Accounting Harmonization Process, based on the adoption of internationally accepted accounting standards (the International Financial Reporting Standards – IFRS), began to be legally implemented, in Brazil, with the enacting of Law #11.638/2007. The process occurred in a context of general lack of trust in the financial statements. The changes caused by this process on the accounting rules are remarkable and affect fundamental principles such as the historic cost. The substance over form principle and the fair value become more important but at the same time increase the subjectivity in the utilization of accounting rules. Changes in accounting rules have the potential to cause tax effects, specially in regard to taxpayers that use the real profit method for purposes of the Corporate Income Tax, since the assessment of the taxable basis begins with the accounting net income. The constitutional concept of income and the definition of income as per the National Tax Code – NTC become important sources of limits for the tax changes that may derive from the changes in accounting. To ensure that accounting changes would be tax neutral, as promised since the beginning of congressional procedures, Federal Government undertook several measures in a row, including the adoption of a Transitional Tax Regime – TTR which put tax rules safe from accounting changes. The analysis is focused on the limits that must be imposed to tax consequences derived from accounting changes, in view of the constitutional income concept and the definition of income given by NTC as well as per the protection of trust principle. It is concluded that the constitutional concept of income and the definition of income provided by the NTC prohibit accounting changes based on the substance over form principle to cause tax effects and also prohibit that, under certain circumstances, fair value generate tax effects. It is also concluded that protection of trust principle prohibits tax authorities to take any measure aiming at an increase of the taxpayers tax burden in regard to transactions occurred under the TTR, the TTR itself being construed as a form of protection of trust.

Keywords: Income; Corporate Income Tax; IFRS; TTR; Limits.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – diferenciação entre teorias de SCHANZ-HAIG e SIMONS	139
Figura 2 – Pirâmide de HOLMES para os conceitos de renda.....	143
Figura 3 – O valor contábil e as visões de passado e futuro.....	283
Figura 4 – Estrutura desejada – exemplo de situação de interação entre sistemas normativos do IRPJ e do IRPF	345
Figura 5 – Demonstração de KREIBICH para a relação entre princípios (proteção da confiança)	406
Figura 6 – Demonstração de DERZI para a relação entre princípios (proteção da confiança)	407

LISTA DE ABREVIATURAS

AAP	–	Ajuste de Avaliação Patrimonial
ABRASCA	–	Associação Brasileira das Companhias Abertas
ADIMC	–	Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade
APIMEC de Capitais	–	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado
BOVESPA	–	Bolsa de Valores de São Paulo
CFC	–	Conselho Federal de Contabilidade
CP	–	Código Penal
CPC	–	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CTN	–	Código Tributário Nacional
CSLL	–	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CVM	–	Comissão de Valores Mobiliários
ECBC	–	Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade
ECD	–	Escrituração Contábil Digital
ECF	–	Escrituração Contábil Fiscal
FCont	–	Controle Fiscal Contábil de Transição
FIPECAFI	–	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IAS	–	International Accounting Standard
IASB	–	International Accounting Standards Board
IASC	–	International Accounting Standards Committee
IFRS	–	International Financial Reporting Standards
IOSCO	–	International Organization of Securities Commissions
IN	–	Instrução Normativa
IBRACON	–	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IR	–	Imposto de Renda
IRPF	–	Imposto de Renda da Pessoa Física

IRPJ	–	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
JCP	–	Juros Sobre o Capital Próprio
LALUR	–	Livro de Apuração do Lucro Real
LSA	–	Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76)
MP	–	Medida Provisória
NBC	–	Norma Brasileira de Contabilidade
NPC	–	Norma e Procedimento de Contabilidade
OCPC	–	Orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis
PCB	–	Pronunciamento Conceitual Básico
PGFN	–	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
POC	–	Plano Oficial de Contabilidade (Portugal)
RE	–	Recurso Extraordinário
REsp	–	Recurso Especial
RFB	–	Receita Federal do Brasil
RIR	–	Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99)
RTJ	–	Revista Trimestral de Jurisprudência
RTT	–	Regime Tributário de Transição
S.A.	–	Sociedade Anônima
SRF	–	Secretaria da Receita Federal
STF	–	Supremo Tribunal Federal
STJ	–	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	15
1.1 O Contexto e a Relevância do Tema.....	15
1.2 As Opções Feitas e a Estrutura do Trabalho	33
2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO CONCEITO DE RENDA	38
2.1 Breves notas introdutórias sobre a posição atual dos princípios na ordem jurídica e sobre sua forma de atuação.....	41
2.1.1 A Técnica da Ponderação	50
2.1.2 A Fórmula da Ponderação de ALEXY	55
2.2 A igualdade e seu amplo conteúdo normativo	60
2.3 Generalidade e universalidade	64
2.4 Capacidade contributiva	66
2.4.1 A relação entre a capacidade contributiva e o princípio da igualdade ..	67
2.4.2 Conteúdo e alcance do princípio da capacidade contributiva	70
2.4.2.1 A Personalização ou Pessoaalidade dos Tributos	76
2.5 Praticabilidade	77
2.6 A progressividade	86
2.7 A aplicação dos princípios ao IRPJ apurado pelo Lucro Real	92
3. O CONCEITO DE RENDA NO BRASIL.....	95
3.1 As teorias sobre a Renda:	97
3.1.1 As teorias Econômicas	98
3.1.2 As teorias Fiscais.....	105
3.1.2.1 As teorias da Renda-Produto	105
3.1.2.2 As teorias da Renda-Acréscimo	115
3.1.3 As teorias legalistas.....	121
3.1.4 A posição final de BELSUNCE	123
3.1.5 A análise de QUEIROZ sobre os autores brasileiros mais recentes ...	124
3.1.6 A posição final de QUEIROZ	132
3.1.7 O Conceito Fundamental de Renda de HOLMES	132
3.2 Conceito-Paradigma de Renda Segundo a Economia – Confrontação com os Princípios Constitucionais	144
3.2.1 Diferenciação entre a renda-produto e a renda-acréscimo	145

3.3 A Constituição Federal e o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer natureza.	151
3.3.1 Sobre a existência de um conceito constitucional de renda	151
3.3.2 Sobre o alcance do conceito constitucional de renda	154
3.3.2.1 A possibilidade de inclusão das doações e heranças no conceito constitucional de renda	158
3.3.2.2 A possibilidade de inclusão dos lucros presumidos por eventos fora do mercado no conceito constitucional de renda	161
3.3.2.3 A possibilidade de enquadramento das mais-valias não concretizadas no conceito constitucional de renda	166
3.3.3 Conclusão: A definição de renda extraída da Constituição Federal	167
3.4 A Renda no Código Tributário Nacional	168
3.4.1 O que se deve entender por renda e proventos de qualquer natureza, na acepção do CTN?	169
3.4.2 A significação da expressão “disponibilidade jurídica ou econômica” no contexto do artigo 43 do CTN	176
3.4.2.1 A corrente unificadora	177
3.4.2.2 A corrente dicotômica atenuada	177
3.4.2.3 A corrente dicotômica radical	178
3.4.2.4 Crítica às posições adotadas pela doutrina	183
3.4.2.5 Disponibilidade Jurídica e Disponibilidade Econômica – Uma Proposta de Entendimento	188
3.4.2.6 A disponibilidade da renda e a permuta de bens	199
3.4.3 O Aspecto Temporal do Fato Gerador do Imposto de Renda – O Princípio da Realização da Renda	202
3.4.3.1 A Periodização da Renda	203
3.4.3.1.1 As Adições e Exclusões do Lucro Real e a Necessária Vinculação Entre os Períodos de Apuração do IRPJ	205
3.4.3.1.2 Prejuízos Fiscais e Periodização da Renda	210
3.4.3.2 O Princípio da Realização da Renda	214
3.4.4 A necessidade de liquidez da renda e o princípio contábil da competência	222
3.4.5 Definição proposta de Renda segundo o CTN	225
3.5 O conceito de Renda na Visão da Jurisprudência Brasileira	225

4. A CONTABILIDADE E O IMPOSTO DE RENDA	235
4.1 As variantes da interrelação entre a Contabilidade e o Imposto de Renda das Empresas.....	241
4.1.1 A classificação dos sistemas tributários	250
4.1.2 Detalhamento final das classificações	252
4.2 O caso Brasileiro	253
4.2.1 A heterointegração e as diferenças entre os períodos anterior e posterior ao processo de convergência contábil	261
4.2.2 A duplicidade normativa existente entre as regras contábeis e as regras do Imposto de Renda	265
4.2.2.1 O ágio na aquisição de participações societárias.....	266
4.2.2.2 As despesas pré-operacionais	269
4.2.2.3 Sobre as obrigações acessórias criadas em função do processo de convergência contábil	271
5. A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE RUMO AO IFRS	273
5.1 A contabilidade até a década de 1960 – tradição normativa	274
5.2 A contabilidade de acordo com os IFRS	280
5.2.1 O Princípio da Essência Sobre a Forma	284
5.2.1.1 Os Efeitos da Essência Sobre a Forma, de acordo com os IFRS.....	288
5.2.2 A Perda de Importância do Custo Histórico e da Prudência	290
5.2.3 O Princípio da Competência e da Realização da Receita no IFRS.....	293
5.2.4 O Valor Justo	298
5.2.4.1 Registro contábil dos efeitos do Valor Justo conforme os IFRS..	302
6. A ADOÇÃO DO IFRS NO MUNDO E NO BRASIL – A BUSCA DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA	306
6.1 No Mundo	306
6.2 No Brasil	310
6.3 As falhas na neutralidade tributária proposta pela Lei nº 11.638/2007.....	314
6.4 O RTT e Sua Abrangência.....	320
6.4.1 As possíveis falhas da neutralidade tributária do RTT	326
6.4.1.1 O Cálculo dos Juros Sobre o Capital Próprio	326
6.4.1.2 As Regras de Thin Capitalization	331
6.4.1.3 As Questões Relacionadas à Avaliação de Investimentos.....	334

6.4.1.3.1	Reflexos da Equivalência Patrimonial	334
6.4.1.3.2	Reflexos da Inter-Relação entre Sistemas Normativos	341
6.4.1.3.3	O ágio e seu aproveitamento fiscal	349
6.4.2	Conclusão sobre a abrangência do RTT	356
6.5	A extinção do RTT e a manutenção da neutralidade tributária presente e futura	357
7.	POSSÍVEIS REFLEXOS DOS IFRS SOBRE O IRPJ E OS LIMITES DERIVADOS DA DEFINIÇÃO DE RENDA.....	361
7.1	Os Ajustes do IFRS e a existência ou não de tratamento específico na Lei Tributária	362
7.2	Os Ajustes do IFRS e a Geração de Receitas e Despesas ou Requalificação.....	369
7.2.1	Os Ajustes Contábeis do IFRS na Etapa de Reconhecimento – Essência Sobre a Forma.....	372
7.2.2	Os Ajustes Contábeis do IFRS na Etapa de Mensuração – Valor Justo 380	
7.2.2.1	Caso prático – as permutas de imóveis.....	385
8.	A CONFIANÇA E A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA COMO PRINCÍPIO	390
8.1	Confiança	390
8.2	A Proteção da Confiança Legítima como Princípio	401
8.2.1	A Base da Confiança	409
8.2.2	A Existência Subjetiva da Confiança	413
8.2.3	O Exercício Concreto da Confiança	414
8.2.4	O Comportamento Estatal que Frustra a Confiança.....	415
8.2.5	A Configuração da Situação de Proteção da Confiança no Caso da Convergência para o IFRS.....	416
8.2.5.1	A configuração da base da confiança.....	416
8.2.5.2	A confiança subjetiva e sua manifestação concreta.....	421
8.2.5.3	Os atos estatais que podem frustrar a confiança	422
8.2.6	A Proteção da Confiança em Relação aos Fatos Ocorridos no período de vigência do RTT	422
8.2.6.1	O RTT como forma de proteção da confiança.....	425

8.2.6.2 Um Caso Prático de Utilização do RTT como Forma de Proteção da Confiança – A Tributação dos Lucros Distribuídos.....	428
8.2.7 A Proteção da Confiança em Relação aos Fatos que Vierem a Ocorrer Após o Período de vigência do RTT.....	434
8.2.8 Um exemplo de ponderação envolvendo o princípio da proteção da confiança e o fim do RTT	436
9. CONCLUSÕES.....	444
10. REFERÊNCIAS	456

1. INTRODUÇÃO

No passado, advogados e contadores viviam em mundos separados. “Advogados lidam com palavras, contadores lidam com números”, costumava-se dizer¹.

Já não é mais assim. No Brasil e no mundo, a ciência contábil e a ciência jurídica (especialmente no que diz respeito ao Direito Tributário) nunca foram tão citadas e estudadas conjuntamente. Entretanto, nem sempre as duas ciências vêm as mesmas situações da mesma forma.

Este novo estado de coisas decorre da adoção, ainda recente, no Brasil – e seguindo a tendência mundial –, das regras contábeis denominadas como International Financial Reporting Standards – IFRS ou, em tradução livre, os Princípios Contábeis de Reporte Internacionais. Ao longo deste trabalho, a nomenclatura utilizada será “IFRS”, simplesmente por ser a mais difundida. O processo de adoção dos IFRS, por sua vez, será aqui denominado de “processo de convergência contábil”.

A tese defendida no presente trabalho, que se pretende comprovar, é a de que há limites severos às possíveis alterações provocadas no campo tributário pelo processo de convergência contábil. Esses limites derivam tanto do conceito de renda, que não tem flexibilidade suficiente para admitir várias das alterações que podem derivar de tal processo, quanto do princípio da proteção da confiança, no caso específico do processo ocorrido no Brasil, em que a neutralidade tributária foi prometida e implementada, ainda que de forma imperfeita.

1.1 O Contexto e a Relevância do Tema

Os IFRS são um conjunto de normas (princípios e regras) de cunho **contábil** que visam facilitar o intercâmbio e a comparabilidade das informações em relação às entidades que os adotam, bem como a tomada de decisões dos participantes do

¹ GROSSFELD, Bernhard. International Financial Reporting Standards: European Corporate Governance, in SANCHES, J. L. Saldanha e GAMA, João Taborda da. O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 11-50 (12): “In the past, the worlds of lawyers and accountants seemed to be far away from each other: Lawyers deal with letters (they are “lettered”), accountants deal with numbers (they are “bean counters”)”.

mercado sobre estas entidades². Tornaram-se necessários a partir do imenso avanço que o processo de globalização sofreu nas últimas décadas, trazendo consigo a necessidade de que as empresas pudessem ser melhor conhecidas e comparadas pelo mercado, por meio de suas demonstrações financeiras, principal fonte de informação ao público, investidor ou não. Não é descabido, portanto, dizer que o processo de convergência contábil e os IFRS são “subprodutos”³ do processo globalizatório, hoje irreversível. Na verdade, essa intensa ligação entre o processo de convergência contábil e a globalização é identificada e ressaltada por juristas e contabilistas.

Apenas para citar alguns exemplos, dentre os juristas pátrios estão DERZI e FONSECA, afirmando que há uma “pressão pela harmonização contábil” em decorrência da competição internacional acirrada pelo processo globalizatório⁴. Dentre os estrangeiros, TAVARES diz que “as novas normas internacionais de

² Esta função pode ser facilmente identificada em várias normas do IFRS, a começar da própria Estrutura Conceitual, editada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, que diz, ao descrever seus objetivos, no início do texto, o seguinte:

“OB1. O objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral constitui o pilar da Estrutura Conceitual. Outros aspectos da Estrutura Conceitual – como o conceito de entidade que reporta a informação, as características qualitativas da informação contábil-financeira útil e suas restrições, os elementos das demonstrações contábeis, o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a evidenciação – fluem logicamente desse objetivo.

OB2. O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral¹ é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (reporting entity) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.”

³ Apenas um, ressalte-se, de muitos “subprodutos”. GIDDENS, por exemplo, pensa que os principais impactos sequer estão relacionados aos aspectos econômicos da globalização: “Entre todas as mudanças que estão se dando no mundo, nenhuma é mais importante do que aquelas que acontecem em nossas vidas pessoais – na sexualidade, nos relacionamentos, no casamento e na família. Há uma revolução global em curso no modo como pensamos sobre nós mesmos e no modo como formamos laços e ligações com outros. É uma revolução que avança de maneira desigual em diferentes regiões e culturas, encontrando muitas resistências.”, cfe. GIDDENS, Anthony. *Mundo em descontrole*. 4ª edição. Rio de Janeiro: Record, 2005, p. 61.

⁴ “(...) a pressão pela harmonização contábil não teve origem apenas em preocupações acerca dos aspectos tributários decorrentes da assimetria da informação, mas na busca pela harmonização das normas contábeis como fenômeno mundial,⁸ que vem crescendo em força e importância, dada sua intensa relação com aspectos econômicos e de investimentos em âmbito global. O número de empresas transnacionais comprova os efeitos desse fenômeno”. Cfe. DERZI, Misabel Abreu Machado e FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca da globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional – Em homenagem ao Professor Isaías Coelho* (mimeografado).

contabilidade explicam-se e fundem-se com a globalização”⁵, e adiciona que “a multiplicidade de sistemas de relato financeiro, cada qual com suas regras e especificidades, constitui uma natural barreira à globalização”⁶.

Pelo lado da Contabilidade, NOBES e PARKER ressaltam que a globalização tem diversas facetas, afetando os investimentos diretos de empresas multinacionais e também as operações comerciais entre empresas, multinacionais ou não⁷. Com base nos grandes e variados efeitos da globalização, os autores concluem que é adequado realizar um estudo comparativo sobre contabilidade internacional, e citam três grandes razões para tanto, sendo que a terceira delas é a de que este tipo de estudo explica porque o processo de harmonização contábil entre os diversos países tem sido considerado desejável, embora difícil de ser atingido⁸. Esta última razão é, certamente, aquela que mais se relaciona com o objeto do presente trabalho, já que trata de uma relação direta entre a globalização, como contexto, e a harmonização ou convergência contábil, como decorrência.

Não é difícil entender o motivo pelo qual o processo globalizatório acarretou a necessidade de harmonização contábil: a globalização é decorrência da mobilidade de capital e, ao mesmo tempo, o cenário perfeito para seu desenvolvimento. Essa facilidade de deslocamento do capital de um país para outro, como ensina AVI-YONAH⁹, leva os Estados a buscarem ser ágeis para competir pelos recursos disponíveis. A competição surge em várias frentes, como no campo da tributação, obrigando os Estados a tributar menos o capital e mais os rendimentos do trabalho e

⁵ TAVARES, Tomás Cantista. *IRC e Contabilidade: da Realização ao Justo Valor*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 433.

⁶ Id., p. 434.

⁷ NOBES, Christopher e PARKER, Robert. *Comparative International Accounting*. Essex: Pearson Education Limited, 2012, 12ª edição, pp 5-18.

⁸ Cfe. *Comparative International Accounting*, cit., p. 18. As duas razões anteriores são: (i) este estudo serviria para pontuar que não apenas os Estados Unidos e outros países de tradição anglo-saxônica contribuem para a prática da contabilidade atualmente; e (ii) demonstra que os elaboradores, usuários e reguladores das demonstrações financeiras de diferentes países podem aprender uns com os outros. No original: “Given the global context set out above, there are clearly strong arguments for studying international accounting. Moreover, there are at least three reasons why a comparative approach is appropriate. First, it serves as a reminder that the US and other Anglo-Saxon countries are not the only contributors to accounting as it is practiced today. Secondly, it demonstrates that the preparers, users and regulators of financial reports in different countries can learn from each others’ ideas and experiences. Thirdly, it explains why the international harmonization of accounting has been deemed desirable but has proved difficult to achieve (Parker, 1983).”.

⁹ AVI-YONAH, Reuven. *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*. In *Harvard Law Review*, vol. 113, 1999-2000, ps.1573-1676.

na seguridade social, levando a uma redução de benefícios sociais¹⁰. Além disso, há uma óbvia competição em função do ambiente econômico – leia-se “segurança” – pela atração de investimentos privados, especialmente dos chamados “investidores institucionais” e, neste ponto, torna-se extremamente relevante a qualidade da informação disponível – inclusive e, principalmente, a contábil – aos investidores, como uma das principais formas de garantir-lhes um bom ambiente de investimento¹¹.

A globalização, portanto, é o pano de fundo sobre o qual se desenvolve a necessidade das empresas, principalmente das que se internacionalizam (mas não apenas delas) de que os sistemas de regulamentação contábil sejam cada vez melhores e mais compatíveis entre si. Os custos de se “traduzir” a informação contábil gerada sob as normas de um país para as normas de outro país, ou para as normas de vários outros países, torna-se cada vez maior, em um mundo em que a competitividade inibe qualquer aumento de custo.

Na verdade, os três grandes temas em torno dos quais se estrutura este trabalho – o conceito de renda, o processo de convergência contábil e a proteção da confiança – começam a se entrelaçar quando o processo de convergência contábil se inicia. Isso porque todo o contexto histórico que leva a este processo decorre, exatamente pelo que se viu acima, da necessidade de que se possa confiar na informação contábil. Como muito bem apontam NOBES e PARKER,

Investidores e analistas financeiros precisam estar aptos a entender as demonstrações financeiras de companhias estrangeiras cujas ações eles podem querer comprar. Eles gostariam de ter **certeza** que as demonstrações de diferentes países são **confiáveis** e comparáveis ou, pelo menos, claras acerca da natureza e da magnitude das diferenças. Eles também precisam **confiar** na correção da auditoria.¹² (destaques não estão no original)

LUHMANN faz menção aos sistemas de conhecimento técnico como formas de suporte da confiança, baseadas na autoridade dos técnicos detentores do

¹⁰ Id. *ibid.*

¹¹ Cfe. TAVARES, *IRC e Contabilidade...*, cit., pp. 435-437.

¹² NOBES e PARKER, *Comparative International Accounting*, cit, p. 82. Tradução livre do original: “Investors and financial analysts need to be able to understand the financial statements of foreign companies whose shares they might wish to buy. They would like to be sure that statements from different countries are reliable and comparable, or at least to be clear about the nature and magnitude of the differences. They also need confidence in the soundness of the auditing.”

conhecimento¹³. A contabilidade – assim como o direito, a engenharia, etc. – é um desses sistemas de conhecimento técnico. Trata-se, no linguajar de GIDDENS, de um dos vários “sistemas peritos”, mecanismos decorrentes da modernidade e baseados na confiança¹⁴.

Assim, as pessoas, em geral, confiam – ou deveriam confiar – no sistema contábil porque se trata de um campo do conhecimento estruturado e estudado pelos profissionais que nele atuam, sejam reguladores, contadores ou auditores. E conseguem – ou deveriam conseguir – interagir com tais profissionais e se utilizar de seu conhecimento técnico nele confiando, ou seja, acreditando na informação produzida, apesar da falta de conhecimento técnico.

Por outro lado, várias crises financeiras, de maior ou menor intensidade e abrangência, no final do Séc. XX e na primeira década deste Séc. XXI¹⁵, levaram o mercado e os órgãos reguladores a se questionar exatamente sobre a qualidade da informação contábil que era produzida e divulgada e, principalmente, sobre os

¹³ LUHMAN, Niklas. *Confianza*. Barcelona: Anthropos, 2005, p. 89: “a cantidad ele complejidad que existe como socialmente disponible, es inmensamente grande. Por lo tanto, el individuo solamente puede hacer uso ele ella si se le presenta en una forma ya predispuesta, simplificada y reducida. En otras palabras, tiene que ser capaz ele depender y confiar en el proceso de información de otras personas. Él sabe, es decir, que otros saben cómo trabaja el motor de su auto, cómo puede tratarse mejor su gastritis; podría desconfiar ele los diarios, pero aun así supone que las noticias al menos son noticias; confía en el hecho de que los representantes de su aseguradora le dan en realidad la información correcta en materia ele seguros. En un entorno tan complejo este tipo ele confianza ya no puede tomar la forma ele la confianza personal, aunque esta forma existe todavía; por ejemplo, cuando nuestro doctor es también amigo ele la familia. Su forma típica es la confianza en las habilidades especializadas y demostrables para procesar información, en la autoridad funcional y finalmente en la habilidad de la ciencia para funcionar como un sistema de acción”.

¹⁴ GIDDENS, Antony. *As Consequências da Modernidade*. São Paulo: Unesp Editora, 1991, p. 30: “Por sistemas peritos quero me referir a sistemas de excelência técnica ou competência profissional que organizam grandes áreas dos ambientes material e social em que vivemos hoje. A maioria das pessoas leigas consulta ‘profissionais’ — advogados, arquitetos, médicos etc., — apenas de modo periódico ou irregular. Mas os sistemas nos quais está integrado o conhecimento dos peritos influencia muitos aspectos do que fazemos de uma maneira contínua. Ao estar simplesmente em casa, estou envolvido num sistema perito, ou numa série de tais sistemas, nos quais deposito minha confiança. Não tenho nenhum medo específico de subir as escadas da moradia, mesmo considerando que sei que em princípio a estrutura pode desabar. Conheço muito pouco os códigos de conhecimento usados pelo arquiteto e pelo construtor no projeto e construção da casa, mas não obstante tenho “fé” no que eles fizeram. Minha ‘fé’ não é tanto neles, embora eu tenha que confiar em sua competência, como na autenticidade do conhecimento perito que eles aplicam — algo que não posso, em geral, conferir exaustivamente por mim mesmo.”

¹⁵ V. JONES, Michael. *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. Sussex: Wiley, 2011, em que vários autores tratam de escândalos contábeis ocorridos entre 1980 e meados dos anos 2000, na Austrália, China, Alemanha, Grécia, Índia, Itália, Japão, Holanda, Espanha, Suécia, Reino Unido e Estados Unidos.

imensos problemas que poderiam surgir – e que, de fato, surgiram – das variações entre regulamentações contábeis de um país para outro.

A necessidade de mudanças ficou escancarada, principalmente, a partir dos casos “Enron”, nos Estados Unidos, e “Parmalat”, na Itália, ambos no início dos anos 2000¹⁶. O caso “Enron” se desenvolveu em torno de dois principais problemas contábeis: a utilização de investimento em Sociedades de Propósito Específico, ou SPE’s, que absorviam dívidas da investidora mas que não eram consolidadas em seu balanço, e a manipulação dos valores de contratos de venda de energia, que a empresa registrava pelo seu valor de mercado mas assumia uma obrigação de recompra. Na essência, tratava-se de um empréstimo, embora o que aparecesse, na contabilidade, fosse uma venda lucrativa¹⁷. No caso da Parmalat, diferentemente, não houve uma exploração de lacunas na regulamentação contábil para melhorar a qualidade dos balanços, mas, “na verdade, uma grande falsificação de contas corporativas”, com contas, fundos de investimento e documentos criados do nada, inteiramente falsos¹⁸. A diferença entre a Enron e a Parmalat, portanto, é de que, naquele caso, houve o que se pode chamar de “contabilidade criativa”, enquanto, neste último, ocorreu uma fraude simples¹⁹. A semelhança é que ambos os casos colocaram em dúvida a qualidade da informação contábil que era disponibilizada ao público e aos governos.

A partir de escândalos como este, e de vários outros ocorridos na mesma época²⁰, a confiança na qualidade das informações contábeis, por parte de todos os seus principais usuários, se esvaiu. Como bem explica TOFFLER, discorrendo sobre os efeitos para o público norte-americano:

¹⁶ GROSSFELD, Bernhard. International Financial Reporting Standards: European Corporate Governance, in SANCHES, J. L. Saldanha e GAMA, João Taborda da. *O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 11-50 (13 ss.).

¹⁷ SQUIRES, Susan E. et al. *Inside Arthur Andersen – shifting values, unexpected consequences*. Upper Saddle River: Financial Times Prentice Hall, 2003, pp. 8-10.

¹⁸ Cfe. JONES, *Creative Accounting*..., cit, cap. 13.3.

¹⁹ Id., Cap. 1.2.1, onde o autor distingue os dois tipos de problema, dizendo ser a contabilidade criativa uma forma de exploração da flexibilidade da regulamentação para manipulação da quantificação e apresentação dos números de forma a privilegiar os elaboradores em detrimento dos usuários das demonstrações financeiras, enquanto que a fraude seria uma representação equivocada e deliberada da realidade, de forma a induzir um terceiro a agir contra seu próprio interesse.

²⁰ Nos Estados Unidos, também ficaram muito famosos os escândalos envolvendo a WorldCom, grande empresa do ramo de comunicações que havia adquirido o controle da Embratel quando da privatização, na década de 1990, e a Waste Management, Inc. Sobre os escândalos contábeis, v. JONES, Michael. *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*, cit.

Nos Estados Unidos da América, quando as pessoas se separam de seu dinheiro – seja voluntariamente, para um investimento, ou compulsoriamente, como nos tributos – elas o fazem com a expectativa de que as mãos que o recebem vão usar o dinheiro responsabilmente e honrar sua confiança. Antes que fôssemos engolfados pela inundação de escândalos corporativos do final de 2001 e começo de 2002, a maioria de nós dava como certo que essa confiança seria honrada.

Não era mais o caso. No verão de 2002, o público americano, furioso e traído, abandonou o mercado acionário aos borbotões e colocou fim a uma ciranda financeira que tinha movimentado a economia pela maior parte dos anos 1990. Por quê, afinal de contas, qualquer um deveria confiar num sistema que permitiu que tantos líderes corporativos saqueassem suas empresas por tanto tempo? **Uma das mais claras quebras de confiança foi a falha do sistema contábil.**

²¹ (destaque não está no original)

A principal medida institucional tomada na tentativa de retomar a confiança dos investidores foi a edição da Lei Sarbanes-Oxley nos Estados Unidos, que criou inúmeras restrições para práticas que poderiam ser consideradas pouco saudáveis, do ponto de vista da gestão corporativa, mas que, como um nefasto “efeito colateral”, praticamente triplicou os custos para que uma empresa pudesse ser listada em bolsa nos Estados Unidos ²².

O caminho era quase óbvio: o primeiro passo a ser dado, no que diz respeito à qualidade da informação a ser disponibilizada para o público e para o governo, diante das crises, deveria ser, como foi, o de buscar uma harmonização, ou convergência, das normas de contabilidade de cada país para um padrão internacional. Com isso, seria mais fácil, para os usuários das demonstrações contábeis, analisá-las, compará-las e, finalmente, controlá-las, do ponto de vista de sua qualidade.

Resumindo o contexto descrito até aqui: num ambiente em que a globalização cria competição, que depende da informação, e demanda corte de custos, surge

²¹ TOFFLER, Barbara Ley. *Final Accounting: Ambition, greed and the fall of Arthur Andersen*. Nova York: Doubleday, 2004, pp 225-226. Tradução livre do original: “In the United States of America, when people part with their Money – be it voluntarily, as with investments, or forcibly, as with taxes-they do so with the expectation that the receiving hands will use the money responsibly and honor their trust. Before we were engulfed in the flood of business scandals in late 2001 and 2002, most of us took this trust for granted. Not anymore. In the summer of 2002, the American public, furious and betrayed, abandoned the stock market in droves and put an end to the free money that had lubricated the economy for most of the 1990s. Why, after all, should anyone have faith in a system that allowed so many business leaders to loot their companies for so long? One of the most glaring breaches of trust was the failure of the accounting system.”

²² GROSSFELD, cit., p. 15.

uma imensa crise de confiança em relação à informação contábil. A convergência contábil foi perseguida como a solução imediata para todos os problemas apontados.

Ocorre que as grandes mudanças na contabilidade têm consequências muito próprias e relevantes, principalmente, no que diz respeito ao Direito, no campo da tributação. Isso porque, ao se alterar a contabilidade, alteram-se receitas, despesas, custos, lucros, perdas, ativos e passivos, elementos essenciais para a formação do fato gerador e da base de cálculo dos tributos sobre a renda e sobre a receita. A depender do nível de vinculação das normas tributárias à contabilidade, os efeitos podem ser enormes e, se o processo não for conduzido com o devido cuidado, o resultado, ao invés de mais segurança, pode ser o contrário²³.

Como a principal variável é exatamente a forma pela qual se dá o vínculo entre contabilidade e Direito Tributário, a forma de tratamento de uma mudança

²³ SALDANHA SANCHES dá notícia dos problemas que surgiram, por exemplo, em Portugal, quando da adoção de regras contábeis – o POC, ou Plano Oficial de Contabilidade: “Mas como é que estas ‘directrizes’ se podem integrar no ordenamento jurídico português? Como fontes doutrinárias a considerar na decisão? Como princípios a aplicar por força de uma qualquer remissão normativa? Na verdade, as directrizes já publicadas pela Comissão de Normalização Contabilística levantam pelo seu conteúdo um grande número de questões sem resposta, criando mais problemas do que hipoteticamente procurarão resolver. Até pela completa inexistência de um qualquer documento (trabalhos preparatórios, relatório preambular) que contenha algumas explicações mínimas sobre as motivações que levaram à sua publicação ou que esclareça a posição que a Comissão de Normalização Contabilística considera que lhes deve ser atribuída no ordenamento jurídico português. E consistindo geralmente, em consequência de uma brusca e integral adesão às correntes contabilísticas anglo-americanas, de meras tentativas de tradução de *standards* contabilísticos têm sido publicadas igualmente desacompanhadas dos casos que os suscitaram ou de quaisquer outras notas de integração. Nem mesmo de uma eventual referência à sua origem material ou à sua fonte inspiradora. E a consequência destas práticas é um grau extremo de insegurança jurídica - por não se saber sequer o que está em vigor e o que não está em vigor - quanto ao que constitui e não constitui fonte de direito em matéria de decisão contabilística”. Cfe. SANCHES, J. L. Saldanha. *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 9. Posteriormente, quando da transição do POC para os IFRS, o autor vislumbrou uma grande melhora em termos de segurança e fundamentação dos conceitos: “A transição do POC para os IAS/ IFRS tem assim as vantagens de uma internacionalização explícita (contra a internacionalização implícita resultante da adesão ao modelo francês tal como feita a partir da década de 70), em que as normas decisórias/explicação de princípios - os IAS/IFRS - são acompanhadas por uma riquíssima doutrina. Este novo quadro permite dar à decisão contabilística uma outra transparência, criada pela maior possibilidade de fundamentação jurídica e pela melhoria da possibilidade de controlo dessa decisão”. Cfe. SANCHES, J. L. Saldanha. Do Plano Oficial de Contabilidade aos IAS/IFRS, in SANCHES, J. L. Saldanha e GAMA, João Tabor da. *O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp 63-64.

dessa magnitude varia de país para país, de acordo com a sua realidade²⁴. No Brasil, como a contabilidade, tradicionalmente, afeta vários tributos, principalmente o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e a CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, os efeitos do processo de convergência contábil na seara tributária seriam inevitáveis²⁵.

Do ponto de vista da formalização, o processo de convergência contábil teve início com a edição da Lei 11.638/2007, a qual, inclusive, legitimou as normas que viriam a “internalizar” os IFRS, editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, órgão criado pela Resolução nº 1.055/05 do CFC – Conselho Federal de Contabilidade²⁶ e que vem, desde então, implementando a parte regulatória do processo de convergência. O CPC é composto por várias entidades²⁷ de alguma forma ligadas ao tema da contabilidade, as quais indicam representantes que deliberam por dois terços do total de doze membros.

Do ponto de vista do conteúdo das mudanças, é de se notar que as diferenças entre os antigos princípios e regras contábeis brasileiros, vigentes anteriormente, e os IFRS não poderiam ser mais profundas. Trata-se, na verdade, de uma real mudança de paradigma, uma vez que princípios basilares e que

²⁴ SALDANHA SANCHES (*Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, cit., p. 19) : “As dificuldades inerentes a esta matéria se no sistema continental podem ser enfrentadas com tentativas de codificação - embora a lei possa ser apenas a expressão de determinados princípios tendo assim ele conservar um certo grau de abertura - pode também ser enfrentadas através dos já referidos sistemas de autoregulação profissional como sucede no espaço anglo-americano. E isto por que cada ordenamento jurídico recorre às formas que lhe são próprias para resolver o mesmo problema: tornar a informação financeira digna de crédito.”

²⁵ Há, no Brasil, um modelo de dependência formal e material entre as bases tributáveis e a contabilidade, cfe. Capítulo 4, abaixo, especialmente o tópico 4.2.

²⁶ O artigo 5º da Lei inseriu um artigo de número 10-A na Lei 6.385/76 (Lei de Mercado de Capitais), com o seguinte teor: “Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.”

²⁷ São elas: ABRASCA, APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (nacional), BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo, Conselho Federal de Contabilidade, FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras e IBRACON.

permeavam todo o sistema, principalmente no que diz respeito à qualificação contábil das operações e à mensuração de ativos e passivos, foram substituídos por outros, mais alinhados com a necessidade de reporte comparável que orienta todo o sistema criado pelos IFRS. Os exemplos mais relevantes, porque estruturalmente ligados às mudanças, são, provavelmente, dois: (i) a adoção do princípio da essência sobre a forma, que permite a requalificação de operações pela Contabilidade, em função de sua essência econômica, abandonando-se a natureza jurídica; e (ii) o do princípio do “custo como base de valor”, que norteava a forma como se registravam, e se mantinham registrados, todos os ativos da pessoa jurídica, e que foi, nos IFRS, abandonado ou, pelo menos, deixou de ser tido como vetor do sistema, sendo substituído, cada vez mais, pelo princípio da avaliação a valor justo (“fair value”)²⁸. Ambos os exemplos, a essência sobre a forma e o abandono do custo histórico, dotado de grande objetividade, em favor do valor justo, que depende intrinsecamente de avaliação com base em parâmetros outros que não o valor desembolsado no passado, acrescentam em subjetividade ao sistema das normas contábeis²⁹.

Estes exemplos demonstram o quanto são radicais as mudanças pelas quais passou e vem passando a Contabilidade brasileira. Independentemente de serem consideradas positivas ou negativas, é fato que os impactos, ao menos potenciais,

²⁸ ANTÔNIO MARTINS diz, sobre a profundidade da mudança: “A aplicação do custo histórico era permeada por procedimentos que visavam ajustar valores passados, aproximando-os de valores realizáveis (v.g, créditos de cobrança duvidosa, ou ajustamentos em existências), mas sempre no sentido da sua redução provável. Isto é, a aplicação da prudência obrigava ao reconhecimento de perdas potenciais mas impedia ganhos (e reconhecimentos de lucros) potenciais. O justo valor, ao permitir variações em ambos os sentidos, constitui, sem dúvida, elemento de mudança crítica no paradigma contabilístico”. Cfe. MARTINS, Antônio. *Justo Valor e Imparidade em Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis – aspectos financeiros, contabilísticos e fiscais*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 27.

²⁹ A tabela abaixo demonstra que as principais mudanças de estrutura da contabilidade atingiram as três etapas do processo contábil – Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação:

Etapa do Processo	Antigo (Pré-IFRS)	Novo (IFRS)
Reconhecimento	Forma Jurídica	Essência Econômica
Mensuração	Custo Histórico e Regras Fiscais	Valor Justo e Vida Útil Econômica
Evidenciação	Pobre	Full Disclosure

V. MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexandro Broedel. O Direito Contábil - Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. *Controvérsias Jurídico-Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 56-81 (77).

no campo tributário, que de perto interessa ao tema ora desenvolvido, são muito relevantes.

No caso do IRPJ, principalmente para as pessoas jurídicas que utilizam a sistemática do Lucro Real, por exemplo, o modelo brasileiro de dependência formal e material (v. Capítulo 4, abaixo, especialmente o tópico 4.2) cria uma situação na qual qualquer mudança, *a priori*, na apuração do lucro líquido contábil, pode gerar também uma mudança na apuração da base de cálculo do tributo, pois o cálculo do lucro real tem exatamente o lucro líquido contábil como seu ponto de partida, conforme o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77³⁰. Exatamente porque é nesses casos que ocorrem as interações e as consequências mais intensas, as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pela sistemática do lucro real são o universo ao qual se aplicam as análises e conclusões deste trabalho.

Entretanto, embora os efeitos sejam potencialmente variados e relevantes, é fato que as mudanças decorrentes da convergência para o IFRS nunca foram propostas ou discutidas sob a premissa de que causariam efetivamente grandes impactos tributários, antes o contrário. Sempre se disse, mesmo quando dos debates legislativos, que as mudanças seriam neutras tributariamente, o que, aliás, foi de fato tentado com a edição da própria Lei 11.638/2007, que iniciou e levou a cabo grande parte do processo legislativo de convergência para o IFRS. A Lei teve objetivo declarado de fazer com que as demonstrações financeiras fossem preparadas e publicadas de forma a privilegiar transparência e comparabilidade, inclusive com parâmetros utilizados internacionalmente³¹. Sobre efeitos tributários,

³⁰ Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

³¹ Vide Mensagem nº 1.657 (exposição de motivos da Lei): “A proposição tem por finalidade modernizar e harmonizar as disposições da lei societária em vigor com os princípios fundamentais e melhores práticas internacionais (...). Será melhorada a qualidade das informações contábeis e, por conseguinte, a consistência do processo decisório de alocação de recursos”.

contudo, pouco se discutiu, à época, segundo os relatos dos participantes³², exatamente porque a neutralidade tributária era, para todos, uma premissa básica da mudança.

O legislador chegou a incluir na Lei dispositivos que modificavam e acrescentavam regras à Lei das S.A. na tentativa de evitar os impactos tributários das mudanças. Foi nesse sentido que se modificou o parágrafo 2º e incluiu-se o 7º no artigo 177 da Lei nº 6.404/1976. O texto dos dispositivos legais em questão ficou da seguinte forma:

§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em

³² Em 18 de Março de 2008, em razão da polêmica que cercava o assunto, a Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA) decidiu emitir uma Nota Oficial afirmando sua posição sobre a Lei 11.638/07, que é a seguinte: "A Lei 11.638/07 teve origem em um projeto elaborado pela Comissão de Valores Mobiliários, com forte apoio das entidades representativas do mercado, para permitir a convergência das práticas contábeis brasileiras com o padrão internacional (IFRS), objetivando principalmente facilitar o ingresso de investimento estrangeiro na economia brasileira. A alteração da Lei 6.404/76 pela Lei 11.638/07 representou uma total mudança de enfoque no que se refere a procedimentos tradicionalmente contidos na Lei societária. Nesse sentido, uma das grandes alterações promovidas pela Lei 11.638/07 diz respeito à forma como se dará a escrituração contábil das companhias. Até a promulgação da Lei 11.638/07, a escrituração da companhia era mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e da Lei 6.404/76 e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Eventuais ajustes para contemplar aspectos tributários ou para fins de legislações especiais eram efetuados em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil. A Lei 11.638/07, ao dar nova redação ao parágrafo 2º do artigo 177 da Lei 6.404/76, inova por permitir que, alternativamente ao conceito anterior (que ainda permanece válido), a escrituração para fins tributários poderá ser a primeira a ser efetuada e, depois de apurados os correspondentes tributos (imposto de renda e contribuição social sobre o lucro), sejam feitos lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e divulgação das demonstrações financeiras com observância dos preceitos societários dispostos no mesmo artigo 177. O parágrafo 7º do artigo 177, da Lei 6.404/76, adicionado pela Lei 11.638/07, estabelece que tais lançamentos de ajustes efetuados exclusivamente para harmonização das normas contábeis e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários. Esse dispositivo reafirma a premissa de neutralidade fiscal que norteou o projeto que deu origem à Lei 11.638/07 durante sua tramitação no Congresso Nacional, assim como o objetivo de harmonizar o Brasil com os padrões contábeis internacionais. Essa importante evolução introduzida pela recente Lei 11.638/07 representa, portanto, uma quebra de paradigma na contabilidade brasileira e, apesar de explicitamente disposta, tem motivado freqüentes pedidos de confirmação de entendimento por uma autoridade incontestada no tema. A ABRASCA considera que é natural haver controvérsias quanto à interpretação do texto de uma nova Lei e entende que o concurso de diversas opiniões, notadamente, das autoridades competentes permitirá conduzir à pacificação desse entendimento. Nesse contexto, a entidade divulga a presente nota como uma contribuição e um convite ao debate de forma a confirmar o entendimento da neutralidade da Lei sob o ponto de vista tributário."

consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro:

I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou

II – no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

[...]

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

Entretanto, como se verá adiante (Tópico 6.3), a busca e proposta neutralidade tributária não resistia à simples interpretação sistemática do próprio texto da Lei. Não que a intenção não fosse clara, porque era, mas o alcance do texto era insuficiente. Por isso, diante da possibilidade iminente de uma verdadeira “revolução” no campo da tributação, o legislador federal, por meio da Lei nº 11.941/2009, artigos 15 e seguintes, tratou de colocar os tributos mais fortemente afetados pela contabilidade – IRPJ e CSLL, além das contribuições do PIS e da COFINS – a salvo das mudanças numa espécie de “cápsula do tempo”, que foi denominada de Regime Tributário de Transição, ou simplesmente RTT. O núcleo do RTT pode ser encontrado no artigo 16 da referida Lei, que estabelece:

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.

Trata-se, como nunca visto no Direito Tributário brasileiro, não de uma norma de caráter transitório, mas de todo um regime jurídico transitório, o que, aliás, fica patente com o estatuído pelo *caput* e § 1º do artigo 15:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

Diante deste cenário, dois grandes grupos de questões surgiram. De um lado, os debates sobre o real alcance do RTT, com várias questões levantadas quanto à capacidade do Regime de evitar todos ou apenas a maioria dos efeitos das mudanças contábeis. Dessas questões a doutrina vem se ocupando, pontualmente, desde então, como será amplamente visto ao longo deste trabalho. De outro lado, há a grande questão de quais serão os possíveis limites aos efeitos tributários que podem vir a existir quando o RTT for definitivamente retirado de cena, o que ainda não foi amplamente estudado e que se pretende analisar aqui. A discussão é bastante oportuna, ainda mais porque neste exato momento, o RTT agoniza, extinto provisoriamente a partir de 2014 ou 2015, a depender de opção a ser feita pelos contribuintes, conforme as normas constantes da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, ainda em tramitação no Congresso Nacional.

É interessante notar que o próprio legislador ordinário, ao instituir o RTT, declarou, no final do texto do § 1º, a “neutralidade tributária” como objetivo do sistema assim criado e, com isso, confirmou e corroborou, uma vez mais, toda a expectativa legítima, criada ao longo do processo legislativo da Lei no. 11.638/2007, de que as mudanças não afetariam a tributação.

Cabe aqui um parêntese: a expectativa de neutralidade, vista da perspectiva do sistema tributário como um todo, e não apenas do ponto de vista das leis ordinárias que regem os tributos, é mais do que justificada, uma vez que as duas principais matrizes normativas dos tributos, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, não sofreram qualquer mudança. Dito de outra forma: é legítimo esperar que o Imposto de Renda que existia antes do processo de convergência seja o mesmo que se tem depois. Não faria sentido que alterações feitas para um processo de convergência contábil viessem a tumultuar as relações jurídico-tributárias existentes entre os contribuintes e o Fisco.

Preocupa, entretanto, o fato de que, na jurisprudência nacional, em especial nos precedentes emanados do próprio Supremo Tribunal Federal – STF, a definição da base de cálculo do Imposto de Renda seja tida como matéria inteiramente

entregue à discricionariedade do legislador ordinário ³³, como será visto oportunamente, no Tópico 3.5.

Obviamente, como todo precedente do STF, os julgados em que o Tribunal entende que a lei ordinária pode (quase) tudo em matéria de Imposto de Renda tiveram e têm grande influência na jurisprudência posterior. Diante disso, é razoável supor que o legislador ordinário ou o Fisco, em seu duplo papel de editar normas complementares e de aplicar estas e as leis tributárias, possa se sentir “tentado” a ultrapassar limites que existem e devem ser respeitados, atinentes à definição do fato gerador e da base de cálculo do IRPJ.

É neste contexto que ganham relevância duas grandes questões, em torno das quais se estrutura este trabalho:

Em primeiro lugar, é importante buscar o conceito de renda que se pode extrair da Constituição e qual é a definição de renda dada pelo CTN para, utilizando ambos como paradigmas, verificar quais são os limites aos potenciais efeitos tributários dos IFRS.

Na verdade, o processo de convergência contábil e a interação da Contabilidade com o Imposto de Renda, principalmente no período pós-RTT, provavelmente terão um impacto muito grande na revisão da postura legalista que hoje se percebe na jurisprudência. Mesmo na vigência do RTT, surgiram questões intrincadas, mas após sua retirada de cena surgirão ainda muitas outras mais e, além disso, o campo poderá estar aberto para que conceitos carregados de subjetividade, como a essência sobre a forma e o valor justo, possam impactar a seara tributária.

³³ De fato, no julgamento do RE nº201.465-6/MG, o Ministro Nelson Jobim, no voto em que divergiu do Relator, Min. Marco Aurélio, e que foi vencedor, disse:

“Observo que a adjetivação ‘REAL’ é obra da legislação infraconstitucional ordinária. Não está na Constituição, nem na lei complementar - CTN. A definição de ‘LUCRO REAL’ está no DL 1.598, de 26.12.1977, como

Art. 6º ... o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. [...]

Vê-se, desde logo, que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa. [...] Isso tudo demonstra que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente da lei. Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de ‘LUCRO REAL’. Não tem nada de material ou essencialista. É um conceito legal. Não há um LUCRO REAL que seja ínsito ao conceito de RENDA [...]”

Com isso, o debate sobre a definição de limites ao que se pode considerar renda pelo CTN e pela própria Constituição Federal, hoje colocado em segundo plano, terá que ser reavivado. A partir do momento em que se vislumbra a quantidade e a magnitude dos efeitos que os IFRS podem ter no campo da tributação se o debate for inteiramente desenvolvido no nível da lei ordinária, pode-se dizer que “o rei está nu”, como no conto de Hans Christian Andersen. Insistir em uma postura legalista, ainda que com respaldo da jurisprudência, e admitir as mudanças sem confrontá-las com a Constituição e o CTN será agir como os súditos do conto – exceto a criança que a todos desmascara – e fazer de conta que está tudo bem.

Se os efeitos dos IFRS fossem integralmente absorvidos pela Lei tributária que regula a incidência do IRPJ, isso estaria correto? Os efeitos seriam aceitáveis? Se não, de onde viriam os limites, apenas do CTN ou também da Constituição? Cabe aos intérpretes e operadores do Direito responderem a essas perguntas, entendendo que há hoje uma postura legalista na jurisprudência e indicando os caminhos para sua superação. Por essa razão, aliás, de que se busca no presente trabalho a construção de bases teóricas para uma revisão prospectiva dos conceitos aplicáveis à definição do fato gerador e da base de cálculo do Imposto de Renda, a jurisprudência terá, aqui, um papel menor. Serve apenas para fins de demonstração da situação atual, que se entende, pelos argumentos que serão expostos, deve ser superada.

Em segundo lugar, há que se verificar o papel que tem o princípio da proteção da confiança, atuando como um vinculador necessário (e externo) da atividade estatal, fundado no princípio do Estado Democrático de Direito. MISABEL DERZI, citando MATTERN, afirma que “Estado de Direito não é apenas Estado das leis, pois administrar conforme a lei é antes administrar conforme o Direito, razão pela qual a proteção da confiança e a boa-fé são componentes indivisíveis da legalidade, do Estado de Direito e da Justiça”³⁴. A autora cita também INGO SARLETT, para quem,

³⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 377.

da mesma forma, o princípio da proteção da confiança é “diretamente deduzido do princípio do Estado de Direito”³⁵.

Segundo DERZI, são os seguintes os pressupostos para a aplicação do princípio da proteção da confiança³⁶:

(I) o pressuposto fático (o *Tatbestand*) da confiança, atribuível àquele que a gera, exigindo-se certa tipicidade da confiança, que não ocorre às cegas. No direito público, explica também a autora que o diferencial está no fato de que a confiança é gerada pelo Estado, através de uma manifestação sua³⁷;

(II) a boa-fé de quem confia;

(III) a confiança protegida, que não pode ser "interior", fruto singelo da consciência subjetiva de quem confia, mas deverá ter sido objetivada “em certa medida” por intermédio de atos que representem investimentos na confiança;

(IV) a responsabilidade pela confiança, que deve ser imputável ao responsável, caso haja relação direta, causal, entre o fato e as disposições ou os investimentos feitos por aquele que confiou.

No cenário que é o pano de fundo do presente trabalho, a manifestação estatal é multifacetada e claramente identificável: em várias oportunidades, como foi visto brevemente acima e será detalhado oportunamente, indicou-se, de forma indireta, ou declarou-se, diretamente, que as mudanças ocasionadas pela convergência das normas contábeis brasileiras aos IFRS não tinham por objetivo produzir efeitos tributários e que deveriam ser, neste particular, neutras. A confiança dos contribuintes que tenham agido, ou que venham agindo com base neste entendimento, caracteriza o liame mais-que-meramente-interior ao qual se refere DERZI.

Diante das legítimas expectativas criadas pelo legislador, em especial, e pelo Estado, de forma geral, nos contribuintes brasileiros, o princípio da proteção da confiança encontra no cenário do processo de convergência contábil campo amplo de atuação. No presente trabalho, duas serão as vertentes em que se fará a análise

³⁵ Id., p. 385.

³⁶ Id., p. 343.

³⁷ Id., p. 390.

das possibilidades de tal atuação: (i) em relação às situações ocorridas durante o tempo de vigência do RTT; e (ii) para as situações ocorridas após o término da vigência do regime transitório. Como se verá, existem possibilidades de aplicação do princípio para ambos os casos, embora sejam diferentes, em grau e amplitude.

A primeira grande oportunidade de manifestação do princípio, aliás, já surgiu e ele já foi aplicado: em 17 de setembro de 2013, a Receita Federal do Brasil – RFB fez publicar a IN/RFB 1.397/2013, que tratava, dentre vários outros assuntos, da tributação de dividendos que fossem derivados de lucros “criados” pela aplicação das normas contábeis decorrentes do processo de convergência. Os contribuintes, especialmente aqueles que distribuíram ou receberam tais lucros a partir de 2008, discordaram de tal posicionamento, obviamente. A questão era (é) tecnicamente complexa, com argumentos a sustentar ambas as posições, mas o fato é que a RFB apenas se manifestou neste sentido em 2013, ou seja, no sexto ano de vigência do RTT, potencialmente atingindo situações consolidadas durante toda a vigência do regime de transição.

Com isso, argumentou-se que a atitude da RFB contrariava a confiança dos contribuintes em uma ampla neutralidade, inclusive quanto aos dividendos. A RFB reconheceu expressamente que isso de fato ocorrera³⁸, e voltou atrás, fazendo inserir regras específicas sobre o tema na MP n° 627/2013 que tem o objetivo, dentre outros, de extinguir o RTT, embora ainda esteja em tramitação no Congresso Nacional.

A MP n° 627/2013 foi, portanto, nesse particular, mais um de vários atos a corroborar a neutralidade tributária das mudanças. E, além desse aspecto, mais um merece menção: o artigo 54 da MP tratou de criar, de uma só tacada, tantos regimes transitórios pontuais quantos sejam necessários para evitar a perda da neutralidade. O texto do dispositivo é o seguinte:

³⁸ Em entrevista à Agência Brasil, o secretário da RFB, Carlos Alberto Barreto, admitiu o prejuízo à segurança jurídica: “De acordo com o secretário, o governo optou por desistir da retroatividade porque a cobrança do imposto que as empresas deixaram de pagar nos últimos cinco anos provocaria insegurança jurídica. “Diversas empresas que operam na bolsa teriam de reabrir balanços de anos anteriores e refazer a contabilidade”, explicou. Ele também citou dificuldades operacionais para cobrar impostos sobre recursos repassados aos acionistas há vários anos.”. Íntegra disponível em <http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2013-10-02/receita-desiste-de-cobrar-imposto-de-grandes-empresas-que-distribuiram-lucros>. Acessado em 31.12.2013.

Art. 54. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Medida Provisória, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

Portanto, para cada nova norma de cunho contábil que vier a ser editada pelos órgãos responsáveis pela regulamentação contábil, deverá haver uma outra, de cunho tributário, expressa, dizendo qual será o efeito da mudança contábil no campo tributário. E a competência é da RFB para “dispor sobre procedimentos para anular os efeitos” que possam advir das mudanças. Veja-se, aliás, que a norma não apenas outorga a competência, mas vincula o agente público, ao dizer que ele deverá agir em prol da neutralidade tributária.

Mais uma vez, portanto, e de forma tão abrangente quanto possível, pois o Poder Executivo buscou alcançar até os atos administrativos futuros, a promessa de neutralidade foi reforçada.

1.2 As Opções Feitas e a Estrutura do Trabalho

Esclareça-se, em primeiro lugar, que, no presente trabalho, far-se-á a opção pelo estudo dos efeitos especificamente sobre o IRPJ e, dentre os sistemas que o CTN, em seu artigo 44, e a Lei ordinária prevêem para apuração deste tributo, o presente trabalho irá se dedicar ao estudo do Lucro Real, não do Lucro Presumido ou do Lucro Arbitrado. As limitações se justificam, a uma, em termos práticos, porque com a opção pelo IRPJ aborda-se automaticamente também a CSLL, visto que são tributos quase equivalentes, em relação aos aspectos quantitativos de seus fatos geradores; a duas, porque as contribuições para o PIS e para a COFINS, embora relevantes, não possuem a mesma complexidade do IRPJ e da CSLL em sua apuração e não são influenciadas na mesma medida; a três porque, optando-se pelo Lucro Real, escolhe-se automaticamente o campo onde a interação entre Contabilidade e Direito Tributário é mais intrincada e variada.

Uma segunda opção feita no presente trabalho foi a de não haver um aprofundamento no tratamento dado aos ajustes tributários pela MP nº 627/2013 por duas razões:

- a) a primeira, de ordem prática, é que a MP ainda está em tramitação e, por isso, seu texto pode ser alterado de forma relevante, ou até mesmo vir a não ser aprovado e convertido em lei pelo Congresso Nacional. Foram, inclusive, apresentadas 513 (quinhentas e treze) emendas ao texto original³⁹;
- b) a segunda, de ordem teórica, é que o estudo, caso por caso, das mudanças implementadas não influi nas conclusões do presente trabalho quanto ao conceito de renda, já que esse conceito é extraído, aqui, da Constituição Federal e do CTN.

Anote-se, contudo, que a opção pela não-inclusão do estudo detalhado da MP nº 627/2013 no escopo deste trabalho não impede que as normas da MP sejam utilizadas, pontualmente, para demonstração ou refutação de determinados argumentos, o que será feito ao longo do texto.

Do ponto de vista da estruturação do presente trabalho, o estudo será dividido em três partes distintas, além desta Introdução e da Conclusão.

A Primeira Parte trata do conceito e da definição de renda, iniciando pelos princípios aplicáveis ao tema, e passando por toda a construção do conceito e da definição, desde a concepção básica da ciência econômica, passando pela Constituição Federal de 1988 e chegando até o CTN.

A Segunda Parte trata da relação entre Contabilidade e Direito Tributário, ou, mais especificamente, entre a Contabilidade e o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Nesta Parte, serão analisadas as diversas formas pelas quais as duas disciplinas interagem, qual é o formato adotado pela Lei brasileira, tanto no período pré-IFRS quanto no período posterior à adoção das novas normas contábeis. Será analisada também a forma pela qual evoluiu a Contabilidade e quais são as principais mudanças derivadas do processo de convergência contábil. Por fim, esta Parte compreende também uma análise da forma adotada pela Lei brasileira para implementar a neutralidade tributária, e das possíveis falhas que podem advir das normas que visam a neutralidade. Serão avaliados, finalmente, os possíveis efeitos

³⁹ Conforme pode ser verificado no sítio do Senado Federal, disponível em http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=115216. Acessado em 30 de dezembro de 2013.

do IFRS sobre o IRPJ, na falta do RTT, de forma a avaliar quais são os efeitos dos IFRS admissíveis para fins tributários e quais não o são.

Na Terceira Parte, avaliam-se as possibilidades de aplicação do princípio da proteção da confiança sobre a legítima expectativa de neutralidade criada pelos contribuintes. As possibilidades de aplicação do princípio são avaliadas para o período de vigência do RTT e para o período posterior.

Por fim, uma observação: o fio condutor de todo o raciocínio que estrutura o presente trabalho, embora não de forma aparente, é a idéia de complexidade.

É por conta da complexidade derivada de um mundo globalizado, com sistemas diferentes de país para país, e da complexidade das transações realizadas pelas pessoas jurídicas, que a Contabilidade optou por buscar uma forma de harmonização que culminou com a adoção, hoje ampla, dos IFRS.

A complexidade das interações entre a Contabilidade e o Direito Tributário, no que diz respeito ao Imposto de Renda, fez surgir e crescer uma “teia” de interrelações entre os dois sistemas, com tratamentos específicos dados a muitas situações individuais. Também por isso os efeitos das mudanças no campo da Contabilidade afetam muito, pelo menos potencialmente, as regras do Imposto de Renda, e forçam a busca de uma forma de neutralizar estes efeitos. Essa mesma complexidade fez com que a primeira forma pela qual se buscou essa neutralização, na Lei nº 11.638/2007, fosse insuficiente, e ainda causa dúvidas quanto à abrangência do sistema que foi implantado em seu lugar pela Lei nº 11.941/2009, o RTT.

A complexidade do mundo atual fez também o Direito, visto com os olhos do positivismo, ficar muito pequeno diante das necessidades sociais. A proliferação de “casos difíceis” é reflexo disso, e a reaproximação do Direito com a moral, com a consequente maior importância dada aos princípios e o desenvolvimento de mecanismos alternativos ao método clássico da subsunção para sua aplicação, vem também da complexidade que é inerente às relações humanas do mundo atual.

E, por fim, complexidade é exatamente aquilo que a confiança busca reduzir, nas palavras de LUHMANN⁴⁰. Daí deriva o princípio da proteção da confiança, que se torna necessário precisamente porque a complexidade do mundo atual afasta o Direito cada vez mais da possibilidade de regular todos os tipos de manifestações e interações entre as pessoas.

Feitas todas essas considerações, repita-se: a tese defendida no presente trabalho, que se pretende comprovar, é a de que há limites severos às possíveis alterações provocadas no campo tributário pelo processo de convergência contábil. Esses limites derivam tanto do conceito de renda, que não tem flexibilidade suficiente para admitir várias das alterações que podem derivar de tal processo, quanto do princípio da proteção da confiança, no caso específico do processo de convergência ocorrido no Brasil, em que a neutralidade tributária foi prometida e implementada, ainda que de forma imperfeita.

⁴⁰ LUHMANN, *Confianza*, cit., pp. 39 e 40. V. nota 825, página **Error! Bookmark not defined.**, e o texto a que ela se refere.

PRIMEIRA PARTE – O CONCEITO DE RENDA

2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO CONCEITO DE RENDA

Para que se possa pavimentar corretamente o caminho para as conclusões que se pretende sejam alcançadas no presente trabalho, é crucial identificar os principais princípios constitucionais que podem influenciar o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, tanto no que diz respeito ao conceito e à definição de renda quanto à interrelação entre Direito Tributário e Contabilidade.

Os tributos sobre a renda são o campo mais fértil para aplicação do princípio da igualdade tributária, em especial por força do princípio da capacidade contributiva e da progressividade. Essa facilidade de aplicação dos princípios decorre da grande possibilidade de apreensão da situação do contribuinte, em relação aos elementos que compõem sua renda, tanto bruta como líquida. A personalização dos tributos sobre a renda é potencialmente muito maior do que nos tributos sobre o patrimônio, ou nos tributos sobre o consumo.

A personalização, aliás, é a marca registrada dos tributos sobre a renda. A possibilidade de que sejam identificadas as fontes de renda como um todo, inclusive ganhos por valorização e movimentação do próprio patrimônio, e os gastos que devem ser deduzidos permitem que o resultado final – a renda líquida – se aproxime bastante da efetiva capacidade contributiva do contribuinte. Da mesma forma, nos países onde os valores e princípios constitucionais dão amparo à aplicação dos tributos com fins redistributivos – como é o caso do Brasil –, a aplicação da progressividade é facilitada pela maior possibilidade de apreensão das características particulares de cada contribuinte.

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, objeto deste trabalho, obedece, também, aos princípios da universalidade e da generalidade, além da progressividade. Os rendimentos das pessoas jurídicas são, desde o advento da Lei no. 9.249/1996 ⁴¹, tributados em bases mundiais, e todas as pessoas jurídicas, via

⁴¹ Diz o *caput* do artigo 25 da referida Lei que “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.

de regra ⁴², estão sujeitas ao tributo com regras mais ou menos padronizadas. Ao mesmo tempo, os residentes no exterior que auferem ganhos no país estão, em muitos casos ⁴³, sujeitos aos tributos nacionais, observadas, obviamente, as disposições dos tratados internacionais que sejam porventura aplicáveis.

Como o lucro real, por definição, parte do lucro líquido contábil, que, segundo a LSA ⁴⁴, compreende todas as receitas e despesas da pessoa jurídica⁴⁵, já se dá

⁴² O Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º, reproduzido no artigo 146, parágrafo 1º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, estabelece que são contribuintes do imposto “todas as firmas e sociedades, registradas ou não”. Obviamente, existirão tratamentos diferenciados, como é o caso das Instituições Filantrópicas, mas essas exceções não devem ser tratadas nesse tópico, até porque, por si, não representam uma quebra do princípio da generalidade.

⁴³ O artigo 18 da Lei no. 9.249/1995 estabelece que “O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País”. O artigo 7º da Lei no. 9.779/1999 estabelece que “Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.”. Essa alíquota foi posteriormente reduzida para 15%.

⁴⁴ Lei no. 6.404/1976.

⁴⁵ Da mesma forma que para o Imposto de Renda das Pessoas Físicas, QUEIROZ e CARRAZZA entendem que, para as pessoas jurídicas também há uma série de despesas que têm que ser necessariamente dedutíveis, sob pena de desrespeito ao princípio da capacidade contributiva e ao conceito constitucional de renda. QUEIROZ afirma que “a regra geral é a de que todos os fatos-acrécimos e aqueles fatos-decrécimo considerados necessariamente dedutíveis devem informar a apuração do fato Renda, independentemente de terem ou não ocorrido os fenômenos da ‘perda de capital’ ou do ‘ganho de capital’.” Segundo o autor, todos os fatos-acrécimo, ou seja, tudo que pode representar efetivo aumento de patrimônio, pode integrar a base de cálculo do imposto de renda. Com relação aos fatos-decrécimo, a situação é um pouco diferente, já que apenas aqueles que se relacionam diretamente à manutenção da existência da própria pessoa jurídica, ou à realização de suas finalidades (objeto social), direta ou indiretamente, é que têm que ser deduzidos. Cfe. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto Sobre a Renda*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003., pp. 276-280. Já CARRAZZA diz que “tratando-se de pessoa jurídica deve a lei autorizar venham deduzidos da base de cálculo do IR os gastos e despesas necessários, usuais e normais à manutenção do patrimônio da empresa.”. Cfe. CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto Sobre a Renda – Perfil Constitucional e Temas Específicos*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 113. Para um exemplo emblemático de uma das inúmeras discussões ocorridas entre Fisco e contribuinte acerca da dedutibilidade de uma despesa determinada, veja-se o acórdão do STJ, no julgamento do REsp no. 670.079, que trata da possibilidade (no caso, da impossibilidade) de se deduzir, da base de cálculo do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica, a despesa relativa à própria Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido: “TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. LUCRO REAL. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA. INDEDUTIBILIDADE. ART. 1º DA LEI N. 9.316/1996. LEGALIDADE. 1. O art. 1º da Lei n. 9.316/1996 não ofende o conceito de renda estabelecido no art. 43 do CTN, de forma que o valor referente à CSLL não pode ser, na apuração do lucro real, deduzido da base de cálculo do imposto de renda. 2. O Código Tributário Nacional define genericamente a base de cálculo do imposto de renda, competindo à lei ordinária seu detalhamento. Dessa forma, não há empecilho para que o legislador ordinário imponha limites à dedução da verba dispensada no pagamento de tributos, pois a forma de apuração do lucro real ficou a seu encargo. 3. Recurso especial improvido.”

um grande passo para a personalização do tributo, e o consequente respeito ao princípio da capacidade contributiva⁴⁶ e da igualdade.

A doutrina também menciona outros princípios, com variações, mas a referência à igualdade e à capacidade contributiva – e a seus sub-princípios – é ponto comum a todos os estudos que relacionam o Imposto de Renda aos princípios constitucionais.

GISELE LEMKE trata da igualdade em primeiro lugar⁴⁷ e dedica um capítulo separado à capacidade contributiva⁴⁸. Trata também da pessoalidade, generalidade e universalidade, que serão aqui estudados como sub-princípios dos dois primeiros. Trata da repartição de competências como princípio, assunto que será analisado mais adiante quando do estudo da definição de renda, no tópico 3.3. Finalmente, estuda também o princípio da vedação de confisco, que não se pode dizer que tenha nenhuma relação especial com o imposto de renda, motivo pelo qual não será aqui estudado.

LUÍS CÉSAR QUEIROZ fala dos “princípios constitucionais que apresentam especial importância para a produção da norma do IR”⁴⁹ e elenca, em primeiro lugar, a igualdade e, em segundo lugar, a capacidade contributiva. O princípio da praticabilidade é analisado por QUEIROZ como uma possível limitação aos dois

⁴⁶ Podem acontecer também distorções – peculiaridade do sistema brasileiro – em função das regras de limitação de compensação de prejuízos fiscais, que estabelecem que os prejuízos somente podem ser compensados até o limite de 30% do lucro tributável apurado no período. As limitações são as mesmas para as bases negativas de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Sobre os problemas derivados da limitação à compensação de prejuízos fiscais na Lei brasileira, inclusive quanto à constitucionalidade de tais regras, v. QUEIROZ, *Imposto Sobre a Renda...*, cit., pp 283-289. O STF, até hoje, não enxergou inconstitucionalidade nesta limitação, nos julgamentos de mérito sobre o tema, como se pode ver, por exemplo, da ementa do acórdão proferido quando do julgamento do Agravo Regimental em RE no. 433.878: “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. Medida Provisória 812/94. Lei 8.981/95. I. - Medida Provisória publicada em 31.12.94, a tempo, pois, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado: não-ocorrência, quanto ao imposto de renda, de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade. Precedentes do STF. II. - Voto vencido do Ministro Carlos Velloso: ofensa ao princípio da irretroatividade, conforme exposto no julgamento dos RE 181.664/RS e 197.790/MG, Plenário, 19.02.97. III. - Precedentes do STF. IV. - Agravo não provido.”. Todavia, é de se ressaltar que a matéria está submetida ao crivo do Plenário (RE 344.994), e o Tribunal tem concedido efeito suspensivo a diversos Recursos Extraordinários, enquanto não há julgamento definitivo.

⁴⁷ LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda – Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo, Dialética, 1998, pp. 31-33.

⁴⁸ *Imposto de Renda...*, cit., pp. 38 ss.

⁴⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de, *Imposto Sobre a Renda*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003, p. 60.

primeiros⁵⁰. Os demais princípios analisados pelo autor são menos relevantes para o tema que é objeto deste trabalho⁵¹.

De fato, como menciona QUEIROZ, ainda que o faça de maneira sucinta, o princípio da praticabilidade opera como um contraponto à capacidade contributiva e, portanto, à igualdade, dando ao Estado instrumentos para simplificação e, porque não dizer, viabilização, em alguns casos, da imposição tributária.

São estes, portanto, os princípios que mais de perto se relacionam com a definição e os limites do fato gerador e da base de cálculo do IRPJ, e que, por isso, serão estudados neste capítulo: a igualdade, com seus subprincípios da universalidade e generalidade, a capacidade contributiva e seu sub-princípio da personalização, a progressividade, que também tem relação direta com a igualdade, e a praticidade ou praticabilidade.

Ao final do capítulo, será feita uma análise mais detalhada da inter-relação destes princípios em abstrato, de forma a demonstrar, na medida do possível, como devem os mesmos atuar em conjunto nos casos em que uma ponderação entre eles se fizer necessária.

2.1 Breves notas introdutórias sobre a posição atual dos princípios na ordem jurídica e sobre sua forma de atuação

Hoje em dia, diferentemente do que ocorria há algumas décadas, os princípios ocupam lugar de destaque na ordem jurídica. Com a chamada “virada kantiana”, houve uma reaproximação entre Direito e Moral, trazendo consigo estudos como o de RAWLS, preocupado com a elaboração de uma teoria da justiça⁵² que fosse além da mera aplicação das normas jurídicas conforme pregava o modelo positivista.

Temas como os direitos fundamentais, sua forma de legitimação e de aplicação passam a ocupar posição central no debate jurídico. No Brasil, destacam-

⁵⁰ *Imposto Sobre a Renda...*, cit., pp. 84 ss.

⁵¹ São eles: o princípio do mínimo existencial, que se relaciona com as pessoas físicas e que, portanto, é de pouca relevância para o IRPJ, que é o objeto deste estudo; o princípio da vedação de efeito de confisco e a anterioridade, que são princípios aplicáveis a todos ou vários tributos, sem especial relação com o Imposto de Renda; os princípios da universalidade e generalidade, que são tratados neste estudo como sub-princípios da igualdade, e a progressividade.

⁵² RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2ª ed., 2002.

se as obras de RICARDO LOBO TORRES ⁵³, MARCO AURÉLIO GRECO ⁵⁴ e HUMBERTO ÁVILA ⁵⁵, no campo dos direitos humanos e do direito tributário, e de LUÍS ROBERTO BARROSO ⁵⁶, INGO SARLET ⁵⁷ e ANA PAULA DE BARCELLOS ⁵⁸, dentre outros, no campo do direito Constitucional. No exterior, a temática dos direitos fundamentais encontra eco nas obras de ROBERT ALEXY ⁵⁹, de RONALD DWORKIN ⁶⁰ – ambos autores de fundamental importância para o tema dos princípios –, de KLAUS TIPKE ⁶¹, no que diz especificamente com o direito tributário, e de inúmeros outros.

Há uma tendência de se chamar de “pós-positivismo” essa visão mais influenciada pelos valores que tem sido colocada como candidata natural a ocupar o espaço deixado pela retração do positivismo, que vinha em inevitável declínio desde sua utilização como instrumental jurídico-filosófico da plataforma ideológica do

⁵³ Ver, dentre outras: (i) TORRES, Ricardo Lobo. A Legitimação dos Direitos Humanos e os Princípios da Ponderação e da Razoabilidade. In *Legitimação dos Direitos Humanos*. Org. Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, pp. 397-449; (ii) TORRES, Ricardo Lobo. A Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos. In *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Org. Ricardo Lobo Torres, Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pp. 243-341.

⁵⁴ O autor afirma que “não há como raciocinar sobre direitos fundamentais sem os equivalentes deveres entre os quais, o dever de ratear o custo de financiamento do Estado que queremos. Primeiro se queremos um Estado que não seja proprietário de tudo, e que faça alguma coisa, o dinheiro que vai estar disponível deve vir de algum lugar, ou seja, através da figura tributária”. GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006. (Currículo Permanente. Caderno de Direito Tributário: módulo 1).

⁵⁵ Ver, por exemplo: ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. Em especial, o capítulo denominado “Liberdade de Configuração e Direitos Fundamentais”, pp. 171-178.

⁵⁶ Ver, dentre outros: BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, tomo III.

⁵⁷ Ver, dentre outros: SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2003, 3ª edição.

⁵⁸ Ver, dentre outros: BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais. O princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

⁵⁹ ALEXY, Robert. *Teoría de Los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

⁶⁰ Principalmente em DWORKIN, Ronald. *A Virtude Soberana – A teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

⁶¹ O autor tem grande produção científica relacionando direitos fundamentais e tributação. Mencionam-se aqui: (i) TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de Los Contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002; (ii) TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002; (iii) TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário. In *Estudos Em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. Brandão Machado (coord.). São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 517-527; e (iv) TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris ed., 2008. Tradução da 18ª edição Alemã, totalmente refeita, de Doria Furquim;

nazismo. Como disse BARROSO, “o Direito, a partir da segunda metade do século XX, já não cabia mais no positivismo jurídico” ⁶².

EROS GRAU ⁶³ afirma que a fragilidade do positivismo foi posta a descoberto por quatro aspectos: a incapacidade de aceitar lacunas, a dificuldade insuperável para explicação dos conceitos indeterminados, a inoperância diante dos conflitos entre princípios e a impossibilidade de se tratar da questão da legitimidade do direito porque a legalidade é colocada no lugar da legitimidade. CELSO DE ALBUQUERQUE MELLO vai além na crítica ⁶⁴:

O positivismo, ou o formalismo é o direito dos conservadores, ou melhor, dos reacionários, uso esta última palavra no seu sentido técnico e não depreciativo. No final do século XX assistimos o desmoronamento do socialismo e a pseudo-vitória do capitalismo com o desemprego, a miséria e tudo que daí decorre. Só nos resta uma ‘ideologia’, como já foi afirmado, os direitos humanos no sentido global desta afirmação. (...) A verdadeira revolução neste final de milênio tem que ter como motivação os direitos humanos.

Os direitos fundamentais, por sua vez, encontram ambiente propício para seu desenvolvimento no Estado Democrático de Direito, que surge como superação do Estado Social (ou Estado do bem-estar social, ou ainda *Welfare State*), que por sua vez foi adotado como uma superação do Estado Liberal. No Brasil, como diz LENIO STRECK, “a modernidade é tardia e arcaica. O que houve (há) é um simulacro de modernidade” ⁶⁵. BARROSO identifica o mesmo problema de fundo ao afirmar que

O discurso acerca do Estado atravessou, ao longo do século XX, três fases distintas: a pré-modernidade (ou Estado liberal), a modernidade (ou Estado social) e a pós-modernidade (ou Estado neo-liberal). A constatação inevitável, desconcertante, é que o Brasil chega à pós-modernidade sem ter conseguido ser liberal nem moderno. Herdeiros de uma tradição autoritária e populista, elitizada e excludente, seletiva entre amigos e inimigos – e não entre certo e

⁶² BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro, in *A nova Interpretação Constitucional*, cit., p. 28.

⁶³ GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 2002, 4ª edição, pp. 31-32.

⁶⁴ MELLO, Celso Albuquerque. O § 2º do art. 5º da Constituição Federal. In *Teoria dos Direitos Fundamentais*, cit., pp. 1-33(3-4).

⁶⁵ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 4ª edição revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 25.

errado, justo ou injusto –, mansa com os ricos e dura com os pobres, chegamos ao terceiro milênio atrasados e com pressa.⁶⁶

Com isso, o movimento de resgate de valores e, com eles, da colocação dos princípios no centro do sistema, demorou um pouco mais a ser iniciado no Brasil. Ainda que com algum atraso, todavia, o processo começou e avançou bastante, de forma que hoje, à disposição do intérprete e do aplicador do direito, encontram-se instrumentos além da tradicional técnica de subsunção, operada de forma dedutiva – premissa maior, premissa menor, consequência. ANA PAULA DE BARCELLOS diz que há atualmente uma “ampliação do espaço no qual a interpretação jurídica e o intérprete estão autorizados a transitar”, e que

é fácil perceber que existe um vínculo entre essa ampliação e a reaproximação com os valores e a moral: tendo em conta sua abertura e abstração características, a aplicação de valores a casos concretos, ainda que veiculados sob a forma de princípios, exigirá do intérprete um esforço considerável de integração.⁶⁷

ALEXY, por sua vez, afirma que:

a vigência das normas jusfundamentais significa que o sistema jurídico é um sistema aberto para a moral. Isso fica muito claro nos conceitos básicos jusfundamentais materiais, de dignidade, liberdade e igualdade. Esses são, ao mesmo tempo, conceitos básicos da filosofia prática. Com eles foram incorporados à Constituição e, assim, ao Direito Positivo, os princípios mais importantes do Direito racional moderno. A precisão desses princípios e a ponderação entre eles conduz aos problemas de justiça.⁶⁸

O autor afirma que a abordagem dos tribunais⁶⁹ para tratar dos assuntos relativos aos direitos fundamentais depende, dentre outros requisitos, de uma *fundamentação jusfundamental* adequada, a qual, em última análise, depende de uma *argumentação* adequada⁷⁰. Não é o caso, aqui, de adentrar os detalhes da obra de ALEXY sobre argumentação, mas vale dizer que essa é a forma encontrada pelo

⁶⁶ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 5ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 306.

⁶⁷ BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 9.

⁶⁸ Cfe. *Teoría de Los Derechos...*, cit., pp. 525-526.

⁶⁹ O autor se refere ao Tribunal Constitucional Alemão, em particular, mas isso não invalida o raciocínio para fins deste trabalho.

⁷⁰ A argumentação é, aliás, tema estudado à exaustão por aquele autor. V. ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica*. São Paulo: Landy, 2005.

autor para dar racionalidade aos casos difíceis, onde as valorações estão necessariamente presentes⁷¹. Trata-se, portanto, de dar racionalidade à aplicação do direito. Em um “Estado de direito, republicano e democrático”, a finalidade última dessa racionalidade é, por sua vez, a legitimação das decisões⁷².

A busca da racionalidade do discurso de aplicação do Direito nos casos difíceis torna necessário que se vá além dos métodos utilizados pelos operadores do Direito no positivismo. A subsunção, que opera por meio de operações lógicas de dedução⁷³, “continua a ser a lógica ordinária de aplicação do direito”⁷⁴, pois há, sem dúvida, um grande número de situações onde a solução pode ser alcançada por seu intermédio⁷⁵. Nos casos difíceis, entretanto, pode ocorrer de não existir uma norma que se possa aplicar por subsunção ou, ainda, pode ser que a subsunção apresente mais de uma solução e que as soluções alcançadas sejam conflitantes entre si, pois é possível que haja mais de uma norma aplicável, apontando cada uma um caminho.

Daí a necessidade de uma alternativa que permita a manutenção da racionalidade do discurso que, no caso da subsunção, já foi provada na teoria e na prática⁷⁶. Essa alternativa, segundo a maior parte da doutrina, é a **ponderação**.

BARCELLOS a define como sendo “a técnica jurídica de solução de conflitos normativos que envolvem valores ou opções políticas em tensão, insuperáveis pelas formas hermenêuticas tradicionais”⁷⁷ e diz que seu maior campo de aplicação são os princípios, embora reconheça que, em determinadas situações, também pode se

⁷¹ Cfe. *Teoría de Los Derechos...*, cit., p. 530: “En todos los casos más o menos problemáticos, se requieren valoraciones que no pueden ser tomadas sin más del material dado y dotado de autoridad. La racionalidad del discurso jurídico depende, pues, esencialmente de si y en qué medida estas valoraciones adicionales son racionalmente controlables”.

⁷² BARCELLOS, *Ponderação...*, cit., p. 48.

⁷³ ALEX, Robert. On Balancing and Subsumption. A Structural Comparison. *Ratio Juris*, Vol. 16, No. 4. Oxford: Blackwell, Dezembro de 2003, pp. 433–449 (434-435).

⁷⁴ Cfe. *Ponderação...*, p. 30.

⁷⁵ ALEX, Robert. On Balancing..., cit., p. 436.

⁷⁶ On Balancing..., cit., p. 433: “há duas formas básicas de aplicação da Lei: subsunção e ponderação. Enquanto a subsunção já foi bastante esclarecida nas últimas décadas, no que diz respeito à ponderação ainda há mais perguntas do que respostas. A mais importante delas é se a ponderação é um procedimento racional” (trad. Livre). No original: “There are two basic operations in the application of law: subsumption and balancing. While subsumption has been clarified to a considerable degree in the last decades, where balancing is concerned there are still more questions than answers. The most important of these questions is whether or not balancing is a rational procedure.”

⁷⁷ Cfe. BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação...*, cit., p. 23.

aplicar a regras⁷⁸. Adverte que, em toda hipótese de antinomia que obedeça à lógica da subsunção, os métodos clássicos de harmonização do sistema e de solução de antinomias aparentes (critérios hierárquico, cronológico e da especialidade, interpretação sistemática e teleológica, etc) continuam válidos e aplicáveis. A ponderação é a alternativa que se apresenta para os casos onde os métodos clássicos de solução de antinomias não conseguem fornecer um resultado adequado. ALEXY tem a mesma opinião, inclusive no que diz respeito à aplicação dos métodos de solução de antinomias que normalmente são associados à subsunção⁷⁹.

ALEXY é, aliás, um dos maiores responsáveis pela difusão da técnica da ponderação. O autor, em uma classificação hoje amplamente difundida, divide as normas em regras e princípios⁸⁰, introduzindo a idéia de que princípios seriam mandados de otimização, ou seja, seriam **normas que buscam a maior realização possível de um determinado estado ideal de coisas**. Com isso, deve existir a

⁷⁸ *Ponderação...*, cit., pp. 35-36: “De fato, a maioria absoluta dos conflitos normativos que exige ponderação envolve princípios, já que boa parte deles ocupa-se exatamente de veicular valores ou opções e fins políticos. (...) [o]s conflitos normativos não resolvidos pela subsunção podem, ainda que em caráter excepcional, envolver regras.”

⁷⁹ *On Balancing...*, cit, p. 434 (trad. Livre): “é sempre possível que outra norma, requerendo outra solução, seja aplicável. Se for este o caso, surge a questão da precedência. A resposta a esta questão pode envolver ponderação, mas não necessariamente. É comum que metanormas como *lex superior derogat legi inferiori*, *lex posterior derogat legi priori*, ou *lex specialis derogat legi generali* sejam aplicáveis. Para se chegar a uma solução, uma segunda subsunção deve ser realizada sob uma metanorma deste tipo. Essa segunda subsunção pode ser chamada de ‘meta-subsunção’. Enquanto os conflitos de normas forem resolvidos por meta-subsunções, ainda estamos no domínio da subsunção.”. No original: “it is always possible that another norm, requiring another solution, is applicable. If this is the case, the question of precedence arises. The answer to this question may involve balancing, but it must not do so. Often meta-rules like *lex superior derogat legi inferiori*, *lex posterior derogat legi priori*, or *lex specialis derogat legi generali* are applicable. In order to arrive at a solution, a second subsumption has to be performed under such a meta-rule. One might call this second subsumption meta'-subsumption.’ So long as conflicts of norms are resolved by meta-subsumption, we remain within the realm of subsumption.”

⁸⁰ Cfe. *Teoría de Los Derechos...*, cit., pp. 81 e seguintes.

possibilidade de que esse estado de coisas ideal seja realizado em maior ou menor medida⁸¹.

As regras, por outro lado, são normas que só podem ser cumpridas ou não, ou seja, sem espaço para gradação em seu cumprimento⁸². ALEXY distingue entre colisões de princípios e colisões de regras, pois entende que em cada um dos casos as opções levam a resultados distintos: o conflito de regras se resolve de forma que uma se afasta e a outra se aplica, o que significa que se resolve em uma dimensão de validade, pois uma norma será considerada válida para o caso enquanto a outra somente poderá ser considerada como inválida⁸³. De outro lado, a solução do conflito entre princípios não pressupõe a invalidade de um deles⁸⁴, mas se dá numa dimensão de peso, por intermédio da proporcionalidade⁸⁵, é dizer: as condições de fato que levam a precedência de um princípio são o pressuposto de fato de uma regra que determina a aplicação desse princípio. Ou seja, existirão tantas regras quantas sejam possíveis as combinações de conflitos e circunstâncias de fato. Para cada combinação de princípios em jogo e de condições de fato, a ponderação produzirá uma regra que se deve aplicar ao caso concreto.

⁸¹ ALEXY expressa essa posição também em outras obras: “rules may be called ‘definitive commands’. The characteristic form of their application is subsumption. By contrast, principles are optimizing commands. As such, they are norms commanding that something be realized to the greatest possible extent relative to the factual and legal possibilities at hand. This means that principles can be realized to varying degrees and that the commanded extent of their realization is dependent on not only factual potential but also legal potential. The legal possibilities for realizing a principle, besides being determined by rules, are essentially determined by competing principles, implying that principles can and must be balanced against one another. The characteristic form for applying principles is the balancing of one against another.”. Cfe. ALEXY, Robert. *The Argument From Injustice – a reply to legal positivism*. New York: Oxford, 2002, p. 70.

⁸² Cfe. *Teoría de Los Derechos...*, cit., pp. 81 e seguintes.

⁸³ Cfe. *Teoría de Los Derechos...*, cit., p. 88: “si se constata la aplicabilidad de dos reglas con consecuencias recíprocamente contradictorias em el caso concreto y esta contradicción no puede ser eliminada mediante la introducción de una cláusula de excepción, hay entonces que declarar inválida, por lo menos, a una de las reglas.”

⁸⁴ Cfe. *Teoría de Los Derechos...*, cit., p. 89: “cuando dos principios entran en colisión (...) uno de los principios tiene que ceder ante el otro. Pero, esto no significa declarar inválido al principio desplazado ni que em el principio desplazado haya que introducir una cláusula de excepción.”

⁸⁵ Cfe. *Teoría de Los Derechos...*, cit., pp. 89 e seguintes. Ver, do mesmo autor, *On Balancing and Subsumption. A Structural Comparison. Ratio Juris*. Vol. 16, No. 4, Dezembro de 2003, pp. 433–49 (436): ALEXY entende a ponderação como um dos subprincípios da proporcionalidade, que seria o princípio mais amplo: “Balancing can be considered as a part of what is required by a more comprehensive principle, the principle of proportionality. This principle, which—either implicitly or explicitly—is applied nearly everywhere where constitutional review powers are exercised, is of considerable internal complexity. It comprises three sub-principles: the principle of suitability, of necessity, and of proportionality in the narrower sense. Here only the last of these principles is of interest. It can be expressed as a rule, termed the ‘Law of Balancing.’”.

A distinção de ALEXY entre princípios e regras é bastante conhecida, e se relaciona com a teoria de DWORKIN sobre o mesmo tema⁸⁶. DWORKIN afirma que “A diferença entre princípios e regras jurídicas é de natureza lógica. (...) As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada”⁸⁷, enquanto que um princípio “enuncia uma razão que conduz o argumento em uma certa direção, mas [ainda assim] necessita uma razão particular”⁸⁸. Deriva daí, na teoria de DWORKIN, que “os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão de peso ou importância”⁸⁹.

As teorias são muito semelhantes, mas não chegam a ser iguais. O próprio ALEXY se encarrega de demonstrar onde sua teoria diverge da de DWORKIN, apontando que o cerne da divergência se encontra na posição de DWORKIN no sentido de que, para cada problema, existe uma única resposta correta, posição da qual ALEXY discorda. ALEXY explica que existem dois tipos de ordem de princípios, uma “forte” e outra “fraca”. Enquanto esta última seria representada por uma “simples relação entre princípios”⁹⁰, sem nada dizer acerca de seu peso relativo, aquela primeira “seria um teoria que contivesse, além de todos os princípios, todas as relações de prioridade abstratas e concretas entre eles, e, por isso, determinaria univocamente a decisão para cada um dos casos.”⁹¹. Arremata dizendo que “se fosse possível uma teoria dos princípios da forma mais forte, seria sem dúvida acertada a tese de Dworkin de uma única resposta correta”^{92 93}.

⁸⁶ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

⁸⁷ Op. cit., p. 39.

⁸⁸ Id., p. 41.

⁸⁹ Id., p. 42.

⁹⁰ ALEXY, Robert. *Derecho y Razón Práctica*. México: Ediciones Coyoacán, 2002, p. 15: “simple relación de principios”.

⁹¹ Id. Ibid: “sería una teoría que contuviera, además de todos los principios, todas las relaciones de prioridad abstractas y concretas entre ellos y, por ello, determinara unívocamente La decisión en cada uno de los casos”.

⁹² Id. Ibid.: “Si fuera posible una teoría de los principios de La forma más fuerte, sería sin duda acertada la tesis de Dworkin de la única respuesta correcta.”

⁹³ Na doutrina brasileira faz-se uma distinção algo diferente, que não deve ser confundida com esta que acaba de ser exposta. Trata-se da classificação das teorias que diferenciam princípios e regras entre teorias “fortes” e “fracas”, o que não se confunde com a diferenciação feita por ALEXY, que distingue entre duas ordens de princípios. Sobre a distinção das teorias que tratam de princípios e regras entre fortes e fracas, ver JANE REIS GONÇALVES PEREIRA, *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais – uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 90-115; ANA PAULA DE BARCELLOS, *Ponderação...*, cit., p. 169.

ALEXY afirma que a relação entre princípio e a “máxima de proporcionalidade” é a mais estreita possível⁹⁴: o caráter de princípio implica proporcionalidade e vice-versa⁹⁵. Ou seja, é possível dizer que, para o autor, a proporcionalidade, com suas três vertentes de (i) adequação, (ii) necessidade e (iii) proporcionalidade em sentido estrito, pode ser logicamente derivada do caráter de princípio de uma norma. Sempre que se lida com princípios, nesta linha, e com a possibilidade de interação entre eles, como é o caso do presente trabalho, a proporcionalidade também se apresenta como um instrumento necessário.

No direito brasileiro, além da já mencionada obra de ANA PAULA DE BARCELLOS, vários outros autores já se debruçaram sobre o tema. É o caso, para citar alguns, de LUÍS ROBERTO BARROSO⁹⁶, RICARDO LOBO TORRES⁹⁷, HUMBERTO ÁVILA⁹⁸ e JANE REIS⁹⁹. Com foco no direito tributário, podemos citar novamente RICARDO LOBO TORRES¹⁰⁰ e HUMBERTO ÁVILA¹⁰¹, e ainda HELENILSON CUNHA PONTES¹⁰² e LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹⁰³.

Há um razoável consenso no sentido de que a proporcionalidade e a razoabilidade se encaixam na lógica da ponderação. Entretanto, como é normal, os diversos doutrinadores adotam posições um pouco diferentes entre si. RICARDO LOBO TORRES¹⁰⁴ e HUMBERTO ÁVILA¹⁰⁵, por exemplo, este último adotando

⁹⁴ Cfe. *Teoría de Los Derechos...*, cit., p. 111: “Ya se ha insinuado que entre la teoría de los principios e la máxima de proporcionalidad existe una conexión. Esta conexión no puede ser más estrecha: el carácter de principio implica la máxima de la proporcionalidad, y ésta implica aquélla.”.

⁹⁵ Cfe. *Teoría de Los Derechos...*, cit., pp. 111 e seguintes.

⁹⁶ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição* 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. A Legitimação dos Direitos Humanos e os Princípios da Ponderação e da Razoabilidade. In *Legitimação dos Direitos Humanos*. Org. Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, pp. 397-449.

⁹⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 3ª ed., 2004.

⁹⁹ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais – uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

¹⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

¹⁰¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

¹⁰² PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

¹⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

¹⁰⁴ Cfe. *A legitimação...*, cit.

¹⁰⁵ Cfe. *Teoria dos Princípios*, cit.

posição bastante analítica, segregam a razoabilidade e a proporcionalidade. ÁVILA trabalha com a proporcionalidade identificada com os casos em que está em jogo uma relação meio-fim, enquanto aplica a razoabilidade aos casos de congruência interna da norma¹⁰⁶. Como diz o autor, citando ALBRECHT, “enquanto com a ajuda da proporcionalidade focaliza-se um relação meio-fim, a razoabilidade aprecia a proporção de uma (já considerada proporcional pelas circunstâncias) obrigação de acordo com a situação pessoal do atingido”¹⁰⁷. De outro lado, LUÍS ROBERTO BARROSO trata ambos os princípios como variantes “culturalmente diferentes” de um mesmo conteúdo¹⁰⁸.

Conquanto a distinção entre proporcionalidade e razoabilidade seja de menor importância para o presente trabalho, a forma como se estrutura um juízo de ponderação poderá ser útil. Nessa linha, analisam-se, a seguir a técnica da ponderação, seguindo a sequência proposta por BARCELLOS como critério orientador, e a fórmula da ponderação idealizada por ALEXY.

2.1.1 A Técnica da Ponderação

Sugere BARCELLOS que a ponderação se dê em três etapas. Resumidamente, uma etapa onde se identificam todos os enunciados normativos aplicáveis ao caso, uma segunda etapa onde se identificam todos os fatos relevantes, e, por fim, uma etapa onde ocorre a atribuição dos pesos aos enunciados normativos e fatos em jogo para que se possa decidir qual o melhor caminho a seguir¹⁰⁹. ÁVILA agrupa as duas primeiras etapas naquilo que chama de “preparação da ponderação”, dizendo que

Nessa fase devem ser analisados todos os elementos e argumentos, o mais exaustivamente possível. É comum proceder-se a uma ponderação sem indicar, de antemão, o que, precisamente, está sendo objeto de sopesamento. Isso, evidentemente, viola o postulado científico da explicitude das premissas, bem como o

¹⁰⁶ Cfe. *Teoria dos Princípios*, cit., p. 110.

¹⁰⁷ Cfe. *Sistema...*, cit., p. 102.

¹⁰⁸ A expressão “culturalmente diferentes” não está na obra de BARROSO, mas é uma expressão voltada à explicação de sua posição: o autor identifica a razoabilidade como uma derivação do *substantive due process*, no direito americano, e a proporcionalidade com sua variante no direito germânico. Afirma que a “proporcionalidade (...) em linhas gerais mantém uma relação de fungibilidade com o princípio da razoabilidade”. Cfe. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição* 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 224.

¹⁰⁹ *Ponderação...*, cit., p. 91 ss.

princípio jurídico da fundamentação das decisões, insito ao conceito de Estado de Direito.¹¹⁰

Em relação à primeira etapa, é relevante apontar que são os enunciados normativos, não as normas que podem ser construídas a partir deles, que devem ser identificados. BARCELLOS explica a necessidade desse cuidado dizendo que as normas aplicáveis são, exatamente, o que se vai construir por meio da ponderação, mas devendo levar em conta todos os outros elementos. As normas, assim, são o ponto de chegada, não o ponto de partida¹¹¹. Os enunciados identificados devem ser agrupados conforme se relacionem ou suportem as diversas soluções vislumbradas para a questão.

Quanto aos fatos relevantes, BARCELLOS explica que podem tanto “atribuir um peso maior ou menor”¹¹² a alguma das soluções indicadas pelos elementos normativos da primeira etapa, quanto podem também “informar o grau de restrição que a escolha de cada uma das soluções possíveis pode impor sobre as demais naquele caso concreto”¹¹³. A autora dá como exemplo o caso da cantora Gloria Trevi, que, presa e grávida, acusou os policiais da carceragem de estupro. Quando a criança nasceu, os acusados solicitaram o exame de DNA e a cantora se opôs. O STF autorizou o procedimento partindo do fato de que o exame se daria a partir da placenta, sendo, portanto, indiferente para a integridade física da mãe e da criança, de um lado, e importante para a possível restauração da honra dos policiais, de outro.

A terceira etapa, que é a da decisão propriamente dita, é onde se examinam “os diferentes grupos de enunciados, a repercussão dos fatos sobre eles e as diferentes normas que podem ser construídas”. O objetivo, aqui, é que seja possível atribuir pesos aos elementos que estejam em disputa¹¹⁴.

¹¹⁰ *Teoria dos Princípios...*, cit., pp. 95-96.

¹¹¹ *Ponderação...*, cit., p. 107: “a observação parece óbvia e de fato o é: se a ponderação é uma técnica pela qual se vai decidir qual a solução do caso – ou seja, qual a norma que se deve extrair do conjunto de diferentes enunciados que incidem na hipótese –, não se pode, evidentemente, iniciar o processo a partir do fim.”

¹¹² *Ponderação...*, cit., p. 120.

¹¹³ *Ponderação...*, cit., p. 121.

¹¹⁴ *Id.*, p. 123.

A terceira etapa deve se preocupar com dois aspectos fundamentais, em paralelo à atribuição dos pesos para fins da decisão. Na verdade, são dois critérios de orientação:

O primeiro deles é que a decisão deve ter uma “pretensão de universalidade”¹¹⁵. Esse critério é decorrência lógica da própria exigência de racionalidade do discurso, e tem duplo significado. Em primeiro lugar, significa que os argumentos utilizados para fundamentar a decisão devem ser argumentos universais, que façam sentido para a sociedade como um todo. Um juiz não pode fundamentar sua decisão em uma crença partilhada por um grupo restrito, como uma religião específica ou uma etnia. Obviamente, “essa exigência será mais facilmente atendida quando o intérprete esteja lidando com argumentos predominantemente jurídicos, derivados de enunciados normativos.”¹¹⁶ Em segundo lugar, o intérprete ou aplicador da Lei não pode se conformar com uma solução que se aplique muito bem ao caso concreto mas que não se possa reproduzir em circunstâncias semelhantes. Se a decisão não pode ser reproduzida para casos similares, a isonomia não será respeitada.

O segundo critério orientador da etapa de decisão é a concordância prática. O objetivo é que todos os enunciados em questão sejam respeitados no máximo grau possível, ou seja, “o intérprete deve escolher a solução que produz o melhor equilíbrio, impondo a menor quantidade de restrição à maior parte de elementos normativos em discussão”¹¹⁷. É necessário ressaltar, entretanto, que a medição da restrição é tarefa complexa e muitas vezes não será possível executá-la com precisão, além do que “alguns elementos normativos poderão ter maior relevância em abstrato ou em concreto do que outros e sua restrição, mesmo que pequena, seria ainda assim inaceitável.”¹¹⁸

Dois parâmetros gerais para qualquer ponderação são ainda citados por BARCELLOS:

¹¹⁵ Id., pp. 125 ss.

¹¹⁶ Id., p. 128.

¹¹⁷ BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação...*, cit., p. 136.

¹¹⁸ Id., p. 137.

Em primeiro lugar, o de que as regras têm preponderância sobre os princípios, em caso de conflito. Embora isso seja contra-intuitivo, dado que os princípios são colocados, tradicionalmente, como pilares do sistema jurídico, o exame mais detido da questão mostra que o parâmetro faz sentido.

De fato, as regras são, como bem diz ÁVILA, “razões entrincheiradas”:

[A] regra consiste numa espécie de decisão parlamentar preliminar acerca de um conflito de interesses e, por isso mesmo, deve prevalecer em caso de conflito com uma norma imediatamente complementar, como é o caso dos princípios. Daí a *função eficaz de trincheira* das regras.¹¹⁹

É certo, portanto, que negar aplicação a uma regra é mais difícil do que negar aplicação a um princípio, mesmo porque este admite uma negação “parcial”, e aquela não.

Não há, entretanto, consenso entre os autores sobre a possibilidade de ponderação de regras. BARCELLOS entende que a possibilidade existe mas que os casos são limitadíssimos e excepcionalíssimos, quase chegando a inviabilizar a hipótese. A primeira das exceções é a de que a aplicação da regra crie uma situação tão injusta que chegue a ser insustentável, e a segunda é a existência de um conflito entre regras que não possa ser resolvido pelos métodos normais de solução de antinomias. Ambas as hipóteses previstas por BARCELLOS, em especial a segunda, são de difícil verificação na prática, como a própria autora admite¹²⁰.

ÁVILA e PECZENIK convivem melhor com a idéia de ponderação de regras. O primeiro diz que

As regras também podem ter seu conteúdo preliminar de sentido superado por razões contrárias, mediante um processo de ponderação de razões. Ademais, isso ocorre nas hipóteses de relação entre a regra e suas exceções. A exceção pode estar prevista no próprio ordenamento jurídico, hipótese em que o aplicador deverá, mediante ponderação de razões, decidir se há mais razões para a aplicação da hipótese normativa da regra ou, ao contrário, para a de sua exceção.
(...)

¹¹⁹ *Teoria dos Princípios*, cit., p. 83. BARCELLOS utiliza também a expressão, em *Ponderação...*, cit., p. 207.

¹²⁰ *Ponderação...*, cit., p. 212.

E a exceção pode não estar prevista no ordenamento jurídico, situação em que o aplicador avaliará a importância das razões contrárias à aplicação da regra, sopesando os argumentos favoráveis e os argumentos contrários à criação de uma exceção diante do caso concreto.

(...)

O importante é que o processo mediante o qual as exceções são constituídas também é um processo de valoração de razões: em função da existência de uma razão contrária que supera axiologicamente a razão que fundamenta a própria regra, decide-se criar uma exceção. Trata-se do mesmo processo de valoração de argumentos e contra-argumentos – isto é, de ponderação.¹²¹

E PECZENIK, por sua vez, afirma que “não apenas os princípios, mas também algumas regras criam deveres apenas *prima facie*”. Afirma, como faz ÁVILA, que é possível identificar exceções, e diz que “o modo natural de se identificar essas exceções é ponderando razões diversas”¹²². Complementa, afirmando que

o balanceamento no Direito diz respeito tanto aos princípios quanto às regras. Todas as normas legais socialmente estabelecidas, expressadas em códigos, precedentes, etc., têm apenas um caráter *prima facie*. A passagem de regras legais *prima facie* para obrigações legais (e morais) do tipo todos-os-aspectos-considerados envolve interpretação avaliativa, isso é, ponderação e sopesamento. Por isso, pode-se colocar em dúvida a importância da distinção entre princípios e regras.

É possível concluir, assim, que a ponderação envolvendo regras é viável, embora apresente um obstáculo maior para os princípios em jogo. É necessário que se justifique com vigor a não-aplicação de uma regra, pela criação de uma exceção por meio da ponderação¹²³.

¹²¹ *Teoria dos Princípios*, cit., pp. 45-46.

¹²² PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Law and Philosophy Library, vol. 8. United States: Springer, 2009, p. 66.

¹²³ ÁVILA (*Teoria dos Princípios...*, cit., p. 66), afirma que “quando há uma divergência entre o conteúdo semântico de uma regra (...) e a justificação que a suporta, o intérprete, em casos excepcionais e devidamente justificáveis, termina analisando razões para adaptar o conteúdo da própria regra. Nessa hipótese, a investigação da finalidade da própria norma (rule’s purpose) permite deixar de enquadrar na hipótese normativa casos preliminarmente enquadráveis. Isso significa (...) que é preciso ponderar a razão geradora da regra com as razões substanciais para seu não-cumprimento, diante de determinadas circunstâncias, com base na finalidade da própria regra ou em outros princípios. Para fazê-lo, porém, é preciso fundamentação que possa superar a importância das razões de autoridade que suportam o cumprimento incondicional da regra.”

Em segundo lugar, BARCELLOS afirma que há um parâmetro de que normas que realizam diretamente direitos fundamentais devem ter preferência sobre normas que o fazem apenas indiretamente.

A etapa de decisão “é sem dúvida a fase mais complexa de toda a operação”, porque nesta fase surgem questões difíceis como qual peso deve ser atribuído a cada elemento normativo, porque uns têm peso maior do que outros, etc.¹²⁴ Nessa linha, é interessante voltar os olhos para a teoria de ALEXY que busca estabelecer uma fórmula da ponderação, exatamente com vistas a lançar luzes sobre essa etapa complexa do processo.

2.1.2 A Fórmula da Ponderação de ALEXY

ALEXY, em uma de suas muitas incursões no tema, na qual a preocupação é demonstrar que a ponderação é uma forma racional de aplicação do Direito, explica quais são as diferenças entre as formas de aplicação das normas jurídicas por subsunção, e quais são as formas de aplicação por ponderação¹²⁵. Segundo o autor, enquanto a subsunção já foi bastante explorada pela doutrina, a ponderação ainda está sujeita a “mais perguntas do que respostas”, sendo que “a mais importante delas é se a ponderação é um procedimento racional”¹²⁶.

O ponto central do argumento de ALEXY para extremar os dois métodos é que, enquanto a subsunção é operada por meio de operações lógicas de dedução¹²⁷, a ponderação funciona com base em operações aritméticas¹²⁸.

A aplicação das normas por subsunção, na visão de ALEXY, se dá por meio do seguinte modelo, que ele chama de “a fórmula da subsunção”¹²⁹:

¹²⁴ BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação...*, cit., p. 124.

¹²⁵ ALEXY, Robert. On Balancing and Subsumption. A Structural Comparison. *Ratio Juris*, Vol. 16, No. 4. Oxford: Blackwell, Dezembro de 2003, pp. 433–49.

¹²⁶ On Balancing..., cit., p. 433: “há duas formas básicas de aplicação da Lei: subsunção e ponderação. Enquanto a subsunção já foi bastante esclarecida nas últimas décadas, no que diz respeito à ponderação ainda há mais perguntas do que respostas. A mais importante delas é se a ponderação é um procedimento racional” (trad. Livre). No original: “There are two basic operations in the application of law: subsumption and balancing. While subsumption has been clarified to a considerable degree in the last decades, where balancing is concerned there are still more questions than answers. The most important of these questions is whether or not balancing is a rational procedure.”

¹²⁷ On Balancing..., cit., pp. 434-435.

¹²⁸ On Balancing..., cit., p. 445.

(1) $(x)(Tx \rightarrow ORx)$

(2) $(x)(M^1x \rightarrow Tx)$

(3) $(x)(M^2x \rightarrow M^1x)$

(4) M^2a

(5) ORa (1)-(4)

Traduzindo a linguagem de ALEXY para um exemplo de caso prático, tem-se:

- (1) Quem comete homicídio qualificado (T) está sujeito a uma pena de reclusão que varia de doze a trinta anos (OR) (art. 121 do CP, *caput* e § 2º);
- (2) Quem usa de um meio que dificulta ou torna impossível a defesa do ofendido (M^1) comete homicídio qualificado (T) (art. 121 do CP, § 2º, inciso IV);
- (3) Quem mata durante o sono uma vítima indefesa (M^2) usa de um meio que dificulta ou torna impossível a defesa do ofendido (M^1);
- (4) “a” matou uma pessoa indefesa durante o sono (M^2);
- (5) “a” está sujeito a uma pena de reclusão que varia de doze a trinta anos (OR). (1)-(4)

Com essa fórmula, o autor demonstra claramente como funciona o método de aplicação da Lei por subsunção, associando-o, como dito acima, a uma operação de dedução e, portanto, de natureza lógica.

¹²⁹ On Balancing..., cit., p. 434. Do mesmo autor, v. *Teoria da Argumentação Jurídica – A teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. São Paulo: Landy, 2005, 2ª ed., traduzida por Zilda Silva e revisada por Cláudia Toledo. Nesta obra, aliás, ALEXY explica em detalhes a simbologia com a qual descreve a aplicação das regras (pp. 218 ss), que é o que será visto em seguida.

No caso da ponderação, que ALEXY diz se aplicar aos “casos difíceis”, em que “há razões contra e a favor qualquer solução que seja considerada”, o autor constrói uma fórmula de aplicação que é descrita da seguinte maneira¹³⁰:

$$W_{a,b} = \frac{I_a \cdot W_a \cdot C_a}{I_b \cdot W_b \cdot C_b}$$

Onde:

- $W_{a,b}$ é o peso relativo de dois princípios P_a e P_b em uma situação concreta. Na aplicação da fórmula, vai favorecer P_a se o numerador for superior ao denominador, ou seja, se o resultado da fração for superior a 1, e favorecerá P_b se ocorrer o inverso, ou seja, se o resultado da fração for inferior a 1;
- I_a e I_b representam a interferência sofrida pelos princípios P_a e P_b no caso concreto. ALEXY gradua esse fator conforme uma escala de três níveis – interferência leve, moderada e grave, e atribui a cada um dos três níveis um valor de uma escala exponencial de 2, ou seja: leve= $2^0=1$, moderada= $2^1=2$, e grave= $2^2=4$.¹³¹
- W_a e W_b representam o peso que os princípios P_a e P_b têm em relação a outros princípios em abstrato, ou seja, sem relação com nenhum caso concreto. ALEXY explica que muitos casos não envolvem princípios que tenham precedência entre si, mas alguns casos, sim. “O direito à vida, por exemplo, tem um peso abstrato maior do que a liberdade de ação genérica”¹³². O autor sugere a utilização da mesma escala de três níveis utilizada para I_a e I_b ;

¹³⁰ As letras foram substituídas pelas equivalentes em português, para facilitar o entendimento, exceto pelo W (de *weight*, ou peso), que seria substituído pelo P , mas o P , na doutrina de ALEXY, também é usado para designar um princípio determinado e poderia causar confusão. No original, a fórmula é a seguinte:

$$W_{i,j} = \frac{I_i \cdot W_i \cdot R_i}{I_j \cdot W_j \cdot R_j}$$

¹³¹ On Balancing..., cit., pp. 440 ss.

¹³² On Balancing..., cit., p. 440.

- C_a e C_b representam a confiabilidade das premissas empíricas sobre a não-concretização dos princípios P_a e P_b no caso concreto. ALEXY sugere a utilização de uma escala de três níveis, como nos casos anteriores, mas os níveis seriam outros: certo, plausível e não evidentemente falso. A escala, neste caso, seria exponencial inversa de 2, ou seja: certo= $2^0=1$, plausível= $2^{-1}=1/2$, e não evidentemente falso= $2^{-2}=1/4$.¹³³

ALEXY chama esta fórmula de “fórmula de sopesamento” e se utiliza de exemplos para ilustrar sua aplicação. Um dos exemplos trata de um caso onde há, de um lado, o direito à liberdade de expressão de um órgão de imprensa, que se referiu a um veterano de guerra, paraplégico, utilizando-se das expressões “assassino de nascença” e “aleijado”. Do outro lado, obviamente, está o direito geral de personalidade (imagem) do indivíduo, que ajuizou uma ação pedindo indenização pela agressão ao seu direito.

Os dois direitos, no caso, não têm precedência, em abstrato, um sobre o outro. Pode-se considerar que ambos são princípios de igual importância. Portanto, as variáveis W_a e W_b terão o mesmo valor e se cancelam mutuamente.

O tribunal, no caso narrado por ALEXY, entendeu que a condenação do jornal ao pagamento de uma indenização representava uma interferência grave na liberdade de expressão, pois poderia levar o órgão de imprensa, inclusive, a agir de forma diferente dali por diante, ou seja, poderia afetar toda a sua linha editorial. Portanto, a agressão ao direito de imagem do indivíduo teria que ser, no mínimo, tão grave quanto.

No caso da expressão “assassino de nascença”, o tribunal entendeu que a agressão era, no máximo, moderada, talvez até leve, uma vez que várias expressões similares, com o “de nascença” ao final, haviam sido usadas corriqueiramente de maneira bem-humorada, mas não agressiva.

No caso da expressão “aleijado”, por outro lado, o tribunal entendeu que a agressão ao direito de imagem era grave, pois a expressão era “humilhante” e

¹³³ On Balancing..., cit., pp. 446-447.

“desrespeitosa, e que era “desnecessário” utilizar tal expressão. Neste caso, portanto, o jornal foi condenado a pagar a indenização.

O tribunal, no caso, não fez – ou pelo menos não houve referência a tanto – nenhuma consideração sobre a confiabilidade das premissas. Ou seja, em ambos os casos, assumiu-se que era “certo” que a agressão ao direito de liberdade de expressão ocorreria, e que havia uma agressão ao direito de imagem do indivíduo em questão.

O tribunal poderia, entretanto, ter questionado se a agressão ao direito de imagem do indivíduo seria tão grave caso se tratasse de um jornal de bairro, por exemplo. Ou poderia ter sido colocado em questão, se fosse esse o caso, que o jornal já havia sido condenado anteriormente em casos semelhantes e continuava agindo da mesma forma, o que poderia fazer com que a premissa de que a liberdade de expressão seria gravemente afetada fosse não “certa”, mas apenas plausível”.

Embora não seja necessário realizar longa explanação sobre cada uma das hipóteses de aplicação, e avaliar vários exemplos, a teorização levada a cabo por ALEXY permite vislumbrar algumas características essenciais do processo de ponderação. São elas:

- a) quando dois princípios são colocados em conflito, quanto mais a satisfação de um deles for afetada pelo outro, maior deverá ser a importância de satisfazer esse outro. A essa afirmativa ALEXY chama “Lei Material da Ponderação”;
- b) quanto maior for o peso de uma interferência na satisfação de um princípio, maior deve ser a certeza sobre as premissas em que a determinação dessa interferência se baseia. A essa afirmativa ALEXY chama “Lei Epistemológica da Ponderação”;

E, de tudo, o mais importante é o objetivo primário do artigo escrito por ALEXY é a demonstração de que tanto a subsunção quanto a ponderação são **métodos racionais de aplicação da Lei**, a primeira pelo recurso à classificação e a segunda pelo recurso a uma gradação. A expressão em números se justifica pela busca de objetividade, mas não é o mais relevante, serve apenas na medida em que

demonstra como operam os julgamentos sobre os graus de interferência e importância dos princípios e de confiabilidade das premissas.

Demonstrado, portanto, o mecanismo de funcionamento da ponderação, passa-se ao estudo dos princípios que têm maior afinidade com o tema da definição do fato gerador e da base de cálculo do imposto de renda. Posteriormente, o tema da ponderação será novamente abordado, diante destes princípios específicos e do tema em questão.

2.2 A igualdade e seu amplo conteúdo normativo

A igualdade é um caso singular tanto na Filosofia quanto no Direito. Tem lugar de destaque em passagens variadas de uma e outra ciência e as acepções de utilização do termo são igualmente cambiantes.

No caso do Direito, em especial, a igualdade tem várias formas de manifestação, com conteúdos normativos diferentes e, conseqüentemente, com aplicações diferentes. Essas variantes serão identificadas e segregadas a seguir.

O termo *norma* abrange, segundo ALEXY, os *valores*, os *princípios* e as *regras*¹³⁴. Além dessas categorias normativas existem ainda, segundo ÁVILA¹³⁵, os *postulados normativos aplicativos*. Para verificar o conteúdo normativo da igualdade, portanto, é necessário passar por essas quatro categorias.

A maioria da doutrinas estrangeira e brasileira enxerga a igualdade como um *valor*. BOBBIO, por exemplo, para definir que a generalidade e a abstração são características inerentes à norma justa, sustenta que o que inspira esses dois atributos é o *valor* da igualdade¹³⁶. CANARIS, por seu turno, coloca a igualdade como o *valor* do qual decorrem as duas características que dão estrutura ao sistema jurídico - ordenação e unidade -, com ele (sistema jurídico), inclusive, confundindo-se¹³⁷. BATISTA JÚNIOR, da mesma forma, afirma que “o valor ‘igualdade’, consagrado e ‘juridicizado’ desde o Preâmbulo da CRFB/88, permite distinguir

¹³⁴ Cfe. *Teoría de Los Derechos...*, cit., p. 145.

¹³⁵ Cfe. *Teoria dos Princípios*, cit., p. 101.

¹³⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo: EDIPRO, 2ª edição revista, 2003, p. 182.

¹³⁷ Cfe. *Pensamento Sistemático...*, cit., p. 18-23 e p. 8-13.

‘igualdade perante a norma’ (igualdade formal) de ‘igualdade na norma’ (igualdade material).”¹³⁸

ÁVILA, por sua vez, qualifica a igualdade como uma “super-norma”, que corresponderia não apenas a um *valor*, mas a um valor que tem preponderância axiológica sobre as demais normas e que deve orientar a sua aplicação¹³⁹. Já TORRES afirma que a igualdade “tem, no seu espectro normativo, o status de idéia supraconstitucional”, acrescentando que “a aceitação da igualdade como valor é essencial ao Estado Democrático de Direito, eis que, mesmo destituído de conteúdo prévio, imanta todos os outros valores”.¹⁴⁰

Segundo TORRES, a igualdade, enquanto valor, apresenta todas as características inerentes a este, quais sejam¹⁴¹: (i) interação com outros valores; (ii) caráter analógico, porque dela se deduzem princípios e regras; e (iii) grau máximo de generalidade e abstração. Além disso, a igualdade tem também características próprias: (i) ser vazia; e (ii) ser bipolar¹⁴².

As duas últimas características acima - vazia e bipolar - podem ser evidenciadas no seguinte exemplo: toda pessoa deve ter liberdade de ação (no sentido de poder fazer o que quiser). Quando essa liberdade é inserida em um sistema onde as liberdades de ação de todas as pessoas interagem entre si, porém, surge a questão: há um limite? A resposta deve ser positiva. De onde vem tal limite? Do fato de que a liberdade de ação de cada um não pode ser tamanha que asfixie ou elimine a liberdade de ação dos demais¹⁴³. O homem pode agir livremente, sem dúvida, mas todos os homens têm que poder fazer o mesmo, o que automaticamente coloca limites à liberdade de ação de cada um. A afirmação de que “todos os homens têm que poder fazer o mesmo” revela a forma pela qual a igualdade opera *por dentro do sistema*. Tendo em vista, assim, que a igualdade

¹³⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações Administrativas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

¹³⁹ Cfe. *Teoria da Igualdade Tributária*, cit., pp. 136-137 e p. 146 e ss. e *Teoria dos Princípios*, cit.

¹⁴⁰ Cfe. *Tratado...*, vol. II, cit., p. 143.

¹⁴¹ Cfe. *Tratado...*, vol. II, cit., pp. 144-145.

¹⁴² Id. Ibid.

¹⁴³ Diz HANNAH ARENDT que “A igualdade, em contraste com tudo o que se relaciona com a mera existência, não nos é dada, mas resulta da organização humana, porquanto é orientada pelo princípio de justiça. Não nascemos iguais, tornamo-nos iguais como membros de um grupo por força da nossa decisão de nos garantirmos ***direitos reciprocamente iguais***” (destaque não está no original). Cfe. *Origens do Totalitarismo*. Trad. Roberto Raposo. São Paulo: Companhia das Letras, 1989, p. 335.

carece de um *complemento*, ela é um valor *vazio*. Porque ela pode, por outro lado, realizar-se pela imposição de uma desigualdade, a igualdade é um valor *bipolar*.

Além de ser percebida como *valor*, a igualdade também é identificada pela doutrina majoritária enquanto *princípio*¹⁴⁴, assumindo feição deontológica e determinando um estado de coisas a ser atingido¹⁴⁵. Funciona, utilizando as palavras de ALEXY, como um mandado de otimização.

No caso do Direito Brasileiro, não há qualquer dúvida quanto à igualdade como princípio, uma vez que, nesta condição, está prevista na Constituição Federal em três lugares distintos:

- (i) como objetivo fundamental da República, no artigo 3º, inciso III;
- (ii) no *caput* e no inciso I do artigo 5º;
- (iii) no capítulo dedicado ao sistema tributário, artigo 150, inciso II.

A compreensão da igualdade enquanto *regra*, por outro lado, não é objeto de consenso na doutrina, embora a maioria dos doutrinadores reconheça que a

¹⁴⁴ Os exemplos são tão variados que não vale a pena enumerá-los todos. Apenas para citar alguns dos mais importantes e atuais, veja-se, na doutrina estrangeira, ALEXY, Robert. *Teoría de Los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 398; CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.; DWORKIN, A *Virtude Soberana*, cit. BOBBIO, *Teoria da Norma Jurídica*, cit. Em relação ao Direito Tributário, TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris ed., 2008. Tradução da 18ª edição Alemã, totalmente refeita, de Doria Furquim; TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de Los Contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002; NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974. No Brasil, MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2005. 3ª ed; BARROSO, Luís Roberto. A igualdade perante a lei, *Revista de Direito Público* 78/65, 1986. No Direito Tributário brasileiro, TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, e *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, 3ª edição; *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*. Rio de Janeiro: Renovar, 2ª ed, 1998, p. 12.

¹⁴⁵ Cfe. ALEXY, Robert. *Teoría de Los Derechos Fundamentales*, cit.. p. 147.

igualdade está presente nas regras ¹⁴⁶. É o caso, por exemplo, de ALEXY, que reconhece a existência de “regras de igualdade”, afirmando que de cada ponderação extrai-se uma regra que é adscrita aos princípios que lhe informam, bem como específica para a situação ponderada. Entende-se, no entanto, que as regras de igualdade poderiam ser, nesse sentido, regras de qualquer outro princípio submetido à ponderação, tais como “regras de liberdade”, “regras de segurança jurídica” ou “regras de capacidade contributiva”. Logo, a doutrina de ALEXY não conteria, verdadeiramente, a classificação da igualdade como regra, mas a entende como integrante do sistema de forma intensa e, por isso, participante ativa na formação de todas as regras.

Por fim, a igualdade é vista como um *postulado normativo aplicativo* por ÁVILA, entendidos os postulados como “metanormas”, isto é, como normas que criam normas para a aplicação de outras normas ¹⁴⁷. No mesmo sentido é a doutrina de TIPKE, para quem “o princípio de igualdade [...] exige que os princípios estabelecidos sejam aplicados coerentemente” ¹⁴⁸. SOUTO MAIOR BORGES

¹⁴⁶ A compreensão da igualdade enquanto *regra* e o reconhecimento de que a igualdade está presente nas regras, todavia, constituem posições distintas. A compreensão da igualdade como regra é defendida por HUMBERTO ÁVILA, para quem, nos casos em que a constituição proíbe determinada discriminação, como, por exemplo, a proibição de discriminação em função de raça, sexo, cor e idade (artigo 3º, inciso IV ¹⁴⁶), ou a proibição de discriminação de contribuintes em função da ocupação profissional ou função (art. 145, § 1º da CR/1988), existe uma “igualdade-regra”, que, nesse caso, “descreve aquilo que o ente estatal não pode fazer (ou deve fazer)”. Esse entendimento não parece correto. De fato, a regra em questão – não se discute que seja uma regra – limita o campo de atuação do legislador. No entanto, há outra forma de ver a questão, que parece ajustar-se mais ao caráter vazio e bipolar do princípio da igualdade: a regra em questão expressa um juízo de igualdade (como qualquer regra, como já se viu), de forma negativa (porque impõe uma proibição), mas para dar vazão a outros valores ou princípios, que não a própria igualdade. Não discriminar em função do sexo, por exemplo, é algo que hoje se admite, porque a atual compreensão da *dignidade humana* assim impõe. O mesmo ocorre com discriminação entre escravos e pessoas livres. Nos dois casos, nem sempre foi assim. Nas épocas em que essas discriminações eram aceitas, isso ocorria porque os valores da época assim permitiam. É dizer: não era o valor igualdade que determinava a discriminação (isso seria um absurdo), mas a concepção fraca – no sentido de limitada – que se tinha da dignidade da pessoa humana. Portanto, a regra que determina a não utilização de determinada característica, intrínseca à pessoa, para discriminá-la, o faz porque essas características (sexo, raça, cor, idade) não são valorativamente significativas frente ao princípio da dignidade da pessoa humana, é dizer: ninguém será mais ou menos digno porque tem esta ou aquela raça, esta ou aquela cor, e assim por diante. Tais regras são, portanto, condensações positivas não do princípio da igualdade, mas do princípio da dignidade da pessoa humana. Por essa razão, entende-se que a igualdade não tem conteúdo normativo de regra, o que não exclui a possibilidade de juízos de igualdade estarem presentes em todas as regras.

¹⁴⁷ Cfe. *Teoria dos Princípios*, cit., p. 88.

¹⁴⁸ TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário, in *Estudos Em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. Brandão Machado(coord.). São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 517-527 (520).

também tem opinião semelhante, colocando a igualdade na posição de “protoprincípio” ou “o mais originário dos princípios”¹⁴⁹.

2.3 Generalidade e universalidade

O art. 153, § 2º, I da CR/1988 elencou os princípios da generalidade e da universalidade como corolários do Imposto de Renda, estabelecendo que este tributo “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

A generalidade se refere ao aspecto puramente formal da igualdade, isto é, à sujeição de *todas* as pessoas à tributação. Repudia a existência de privilégios fundados em critérios estranhos aos tributos, sendo este o caráter mais óbvio da igualdade. Segundo TIPKE, a generalidade – e a universalidade – da tributação devem ser vistas como o significado primeiro da igualdade:

[...] todos os indivíduos tributariamente capazes de contribuir devem ser tributados sem consideração de sua pessoa; [...] devem ser tributadas todas as unidades econômicas sem consideração de sua forma jurídica, que, ademais, também para determinados grupos de poder no Estado (como deputados, funcionalismo, clero, nobreza, etc.) não deve haver nenhum privilégio [...].¹⁵⁰

No mesmo sentido, NEUMARK entende que do princípio de generalidade da tributação decorre a exigência que todas as pessoas (naturais e jurídicas), dotadas de capacidade contributiva e que se enquadrem numa das razões legais que dão nascimento à obrigação tributária devem ser submetidas ao gravame tributário, não se admitindo nessa equação a consideração de variáveis extraeconômicas, tais como nacionalidade (jurídica), classe social, religião, raça, etc. Por outro lado, o autor defende que o princípio da generalidade tem também o papel de limitar as hipóteses de não-tributação, as quais devem restringir-se aos casos que pareçam

¹⁴⁹ BORGES, José Souto Maior. Relação entre tributos e direitos fundamentais. In FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p 218: “A isonomia, melhor dito: legalidade isônoma (CF, art. 5º, caput e itens I e II) é até mais que simples princípio fundamental. É o protoprincípio (archê), o mais originário dos princípios no elenco dos direitos e garantias individuais. Supressa que fosse a isonomia, todos os demais direitos do art. 5º estariam erradicados do sistema como consequência dessa supressão. Até a dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III), está condicionada pela isonomia.”

¹⁵⁰ Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário, in *Estudos Em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. Brandão Machado (coord.). São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 517-527 (517-518).

indispensáveis por razões de política econômica, social, cultural e sanitária ou por imperativos da técnica tributária¹⁵¹.

Essa forma de interpretar a generalidade (*todos* e *tudo* têm que estar sujeitos à tributação, exceto por razões de ordem política ou técnica) evidencia uma noção mais abrangente desse princípio, que termina por abarcar também a *universalidade*¹⁵². CASALTA NABAIS chega a tratar a generalidade e a universalidade como sinônimos, entendendo que a generalidade, pelo seu aspecto subjetivo, seria a “universalidade em sentido estrito” e, pelo aspecto objetivo, a “totalidade”¹⁵³.

Em sentido estrito, entende-se que a universalidade diz com a abrangência de todas as *situações* que mereçam ser tributadas, não com os *sujeitos* que as praticam ou em que nelas se encontrem. PERAGÓN afirma, nessa esteira, que a universalidade (por ele denominada *generalidade*) impõe o gravame de forma objetiva de “todas aquelas situações que sejam reveladoras de uma determinada capacidade econômica [...]”, exigindo a tipificação de todas as hipóteses de incidência dos distintos tributos até que, na medida do possível, dentro dos limites constitucionais, atinja toda manifestação de riqueza¹⁵⁴.

Assim como ocorre com o princípio da generalidade, do princípio da universalidade também decorre a exigência de identificação de critérios restritos para se afastar a tributação. Como corolário da igualdade, da qual decorre, uma quebra da generalidade ou da universalidade tem que ser justificada, ou seja, a exclusão de alguém ou de alguma renda do campo de incidência do imposto deve estar baseada em um critério de discriminação que tem que (i) representar um aspecto ínsito às situações discriminadas, (ii) guardar pertinência com a

¹⁵¹ Cfe. NEUMARK, *Principios...*, cit., pp. 109-110.

¹⁵² Ver, nesse sentido: PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de Justicia tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2003, pp. 203 ss.

¹⁵³ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 438.

¹⁵⁴ Op. cit., p. 205: “objetivamente, todas aquellas situaciones que sean reveladoras de una determinada capacidad económica, susceptible de sujetarse a gravamen. A tal efecto, debe tipificar los hechos imposables de los distintos tributos hasta que, en la medida de lo posible, dentro de los limites constitucionales, macere toda manifestación de riqueza”.

discriminação pretendida e (iii) privilegiar os valores constitucionalmente protegidos¹⁵⁵.

2.4 Capacidade contributiva

Alguns consensos existem em relação ao princípio da capacidade contributiva (ou capacidade econômica¹⁵⁶), seja no que diz com seu âmbito de aplicação, seja no que diz com seu conteúdo.

Primeiramente, entende-se que a capacidade contributiva tem seu principal campo de aplicação nos impostos diretos, bem como que sua forma de atuação em relação às taxas e contribuições, quando aceita, é mais limitada do que em relação aos impostos. Em segundo lugar, é assente que a adoção do princípio da capacidade contributiva surgiu como (mais) uma tentativa de adequar a carga tributária à realidade de cada contribuinte, de forma que este não venha a arcar com um fardo acima de suas possibilidades¹⁵⁷.

Aliás, é por conta desse segundo aspecto que a doutrina estrangeira já se referiu ao princípio da capacidade contributiva como *proporcionalidade*¹⁵⁸, termo muito utilizado na doutrina norte-americana¹⁵⁹, visando esta acepção à diferenciação da cobrança de tributo de forma *proporcional* à capacidade contributiva dos casos em que a tributação ocorre de forma *desproporcional* (progressiva ou regressiva).

¹⁵⁵ A título de exemplo, se duas situações, poupança e rendimento de investimento em ações, exprimem renda, o Imposto de Renda somente poderá deixar de incidir sobre uma delas se houver uma justificativa válida, que poderá refletir razões de política fiscal, social ou econômica. No caso da não tributação dos ganhos de cadernetas de poupança e da tributação dos rendimentos de investimento em ações, a justificativa é o estímulo à poupança. Essa justificativa também pode ser, a depender da situação, a liberdade e a propriedade privada, densificadas na regra de legalidade prevista constitucionalmente.

¹⁵⁶ Alguns autores fazem diferença entre capacidade contributiva e capacidade econômica. No presente trabalho, os termos são utilizados como sinônimos.

¹⁵⁷ Ver, dentre outros, PALAO TABOADA, Carlos. *Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva*. In Estudios en Homenaje al profesor Federico de Castro. Madrid, 1976, Vol. II, pp. 377-426; PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Las Cargas Publicas: Principios para su Distribucion*. In Hacienda Publica Española, no. 59, 1979, pp 87-112; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, capítulos XIV, XV, XVI; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*. Rio de Janeiro: Renovar, 2ª ed, 1998.

¹⁵⁸ Cfe. NEUMARK, *Principios...*, cit., pp. 161 ss.

¹⁵⁹ Como exemplo, v. FRIED, Barbara. The Puzzling Case for Proportionate Taxation. *Chapman Law Review*, Spring, 1999, pp. 157-195.

2.4.1 A relação entre a capacidade contributiva e o princípio da igualdade

A igualdade e o princípio da capacidade contributiva relacionam-se intimamente, sendo tal a sua proximidade que alguns autores chegaram, no passado, a sustentar que se tratavam da mesma coisa¹⁶⁰.

Esse exagero na interpretação do conteúdo, alcance e eficácia do instituto ocasionou diversos problemas – por exemplo, o modelo que identifica capacidade contributiva e igualdade não fornece uma justificativa adequada à utilização extrafiscal dos tributos –, tendo ensejado severas críticas, o que, durante um período, levou à retração da defesa do princípio pela doutrina.

Essa retração, por sua vez, levou ao surgimento de posições que segregavam capacidade contributiva e igualdade, atribuindo a disciplina do plano normativo aos “princípios de igualdade” e a do plano fático aos “princípios da justiça distributiva”. Esse é o caso de GAFFURI e LA ROSA, citados por TABOADA:

Qualquer que possa ser a solução do problema filosófico da definição da justiça, no plano do direito positivo, princípios de justiça distributiva e princípios de igualdade parecem ter funções profundamente diversas e, portanto, apresentam-se como irreduzíveis a uma categoria comum. Os princípios de igualdade se apresentam em função da paridade formal de tratamento (e veremos mais adiante como esta deve ser entendida), assumida como valor digno de tutela autônoma, independentemente do conteúdo, da disciplina jurídica e tendem somente a excluir que determinadas situações de fato possam ser distinguidas no plano normativo [...]. Os princípios de justiça distributiva tendem, ao invés, a inspirar, segundo um mesmo critério, a disciplina jurídica de situações de fato muito parecidas, impondo a observância de uma constante proporção entre uma determinada realidade e a medida dos benefícios e dos sacrifícios que se distribuem. Ditos princípios predeterminam (de forma mais ou menos completa) o conteúdo do tratamento que se há de dar aos casos particulares (diferentemente do que se passa com

¹⁶⁰ Ver, a esse respeito, a excelente monografia de PALAO TABOADA, *Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva*, cit.; do mesmo autor, *Isonomia e Capacidade Contributiva*, RDT no. 4, pp. 125 ss.; no Brasil, JOSÉ MARCOS DOMINGUES OLIVEIRA, *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*, cit., obra na qual se reúnem inúmeras referências ao princípio. Inúmeras referências à positivação do princípio podem ser encontradas em UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 2ª ed, 1999, pp 79-81. RICARDO LOBO TORRES faz excelente apanhado da evolução histórica do princípio, incluindo sua legitimação atual, e de seus desdobramentos, em *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, Vol. II, cit., pp 287 ss.

os princípios de igualdade) e se apresentam em função de uma certa uniformidade na distribuição dos prêmios e das punições.¹⁶¹

LOBO TORRES¹⁶² também dá notícia desse movimento histórico: a partir da década de 80, “com a perda de substância do Estado de Bem-Estar Social e com a dissolução do mito da inesgotabilidade dos recursos públicos”, entram em “refluxo as teorias que procuravam fortalecer as relações entre igualdade e capacidade contributiva”. A partir daí, na esteira de uma renovação da teoria do benefício - vista não mais como explicação econômica ou como causa jurídica do tributo -, mas como “fundamento ético da própria tributação”, começa a se delinear uma nova maneira de se compreender a capacidade contributiva¹⁶³.

Em linha com a retomada dos valores e a reaproximação entre ética e direito, no contexto da chamada “virada kantiana”¹⁶⁴ e da construção do pós-positivismo¹⁶⁵, as manifestações mais recentes sobre o tema são no sentido de que a capacidade contributiva estaria integrada ao princípio da igualdade, todavia não mais como um critério único de justiça¹⁶⁶.

PALAO TABOADA é um representante dessa corrente, que vislumbra na igualdade uma proibição de arbitrariedade¹⁶⁷, contudo sem possuir, *a priori*, critério ou conteúdo material¹⁶⁸. De acordo com o autor, o critério ou conteúdo material será

¹⁶¹ Id., pp. 400-401.

¹⁶² Cfe *Tratado...*, vol. II, cit., p. 240.

¹⁶³ RICARDO LOBO TORRES, *Tratado...*, vol. II, cit., p. 300-301.

¹⁶⁴ RICARDO LOBO TORRES, *Tratado...*, vol II, cit., pp. 136-142. O autor identifica como expoentes desse movimento RAWLS, TIPKE, BUCHANAN e DWORKIN.

¹⁶⁵ BARROSO, Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. In *A nova Interpretação Constitucional*. Organizador: Luís Roberto Barroso. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp 1-48. O autor afirma que “o pós-positivismo identifica um conjunto de idéias difusas que ultrapassam o legalismo estrito do positivismo normativista, sem recorrer às categorias da razão subjetiva do jusnaturalismo. Sua marca é a ascensão dos valores, o reconhecimento da normatividade dos princípios e a essencialidade dos direitos fundamentais. Com ele, a discussão ética volta ao Direito. O pluralismo político e jurídico, a nova hermenêutica e a ponderação de interesses são componentes dessa reelaboração teórica, filosófica e prática que fez a travessia de um milênio para o outro.”

¹⁶⁶ PEREZ DE AYALA, José Luis, Las Cargas Publicas: Principios para su Distribución, in *Hacienda Publica Española* no. 59, 1979, p. 90: “En nuestra opinión, la noción de ‘capacidad económica’, dentro de la teoría de los principios de justicia social, no integra o da contenido a un principio autónomo, sino que es el presupuesto lógico o conceptual para elaborar desde las diversas modalidades de la justicia los principios de justicia fiscal propiamente dichos: el de progresividad, el de igualdad y el de no confiscatoriedad impositivas”. Na mesma linha, CASADO OLLERO, Gabriel. El Principio de Capacidad y El control constitucional de la imposición indirecta (I). In *Revista Española de Derecho Financiero*, no. 32, 1981., pp 572-574.

¹⁶⁷ *Apogeo y Crisis...*, cit., p. 411.

¹⁶⁸ Id., p. 418.

determinado no caso concreto, por meio do recurso à tópica e à argumentação ¹⁶⁹, passando a capacidade contributiva a ser um dos critérios que podem, para tanto, ser adotados.

LOBO TORRES ¹⁷⁰, por sua vez, entende que a capacidade contributiva é derivada da justiça, mas se relaciona com a igualdade enquanto princípio de legitimação. Propõe também um conceito que será informado por valores através da argumentação:

O conceito de capacidade contributiva, a nosso ver, só pode ser obtido com a intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com a reflexão sobre o seu fundamento ético e jurídico e com a consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar e das possibilidades fáticas da mensuração da riqueza de cada qual, tudo o que leva à procura de uma saída procedimentalista e discursiva. ¹⁷¹

ZUBILLAGA também se posiciona nesse linha:

Pode ser que nos tributos extrafiscais, por sua própria configuração, o princípio de capacidade econômica seja levado em conta de forma diferente, ou até mesmo que seja excepcionado, o que é legítimo e admissível, sempre que, em primeiro lugar, essa exceção ao princípio de capacidade econômica esteja justificada pelos fins de interesse público e constitucional que se pretendam perseguir – o que não é difícil dada a amplitude da formulação constitucional – e, em segundo lugar, que essa exceção respeite as regras do princípio da proporcionalidade. ¹⁷²

¹⁶⁹ Id., p. 412.

¹⁷⁰ Cfe. *Tratado...*, vol. II, cit., pp. 287 ss. Sobre a argumentação como forma de construção do conceito de capacidade contributiva, ver ZILVETI, Fernando Aurélio, *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, Quartier Latin, São Paulo, 2004, pp. 321 ss. O autor afirma que “hoje, verifica-se que o direito premia a justiça na mesma medida que a liberdade (direitos humanos). Compete à igualdade equilibrar as forças na conturbada relação entre fisco e contribuinte. Assim, a argumentação contribui para a demonstração de que as premissas legais se deduzam numa conclusão verdadeira, que a aproxime do dever de contribuir com os limites humanos do contribuinte, representados pela capacidade contributiva, mínimo existencial e renda líquida.”

¹⁷¹ Ob. cit., p. 292.

¹⁷² ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao, Serviço Editorial de la Universidad del País Vasco, 2001, p. 148.: “Puede ser que en los tributos extrafiscales, por su propia configuración, el principio de capacidad económica se tenga en cuenta de modo diferente, o incluso que se excepcione, ello es legítima y lícitamente admisible, siempre que, primero, esa excepción del principio de capacidad económica esté justificada por los fines de interés público y constitucional que se pretendan perseguir – lo cual no es difícil dada la amplitud de la formulación constitucional – y, segundo, que esa excepción respete las reglas del principio de proporcionalidad”.

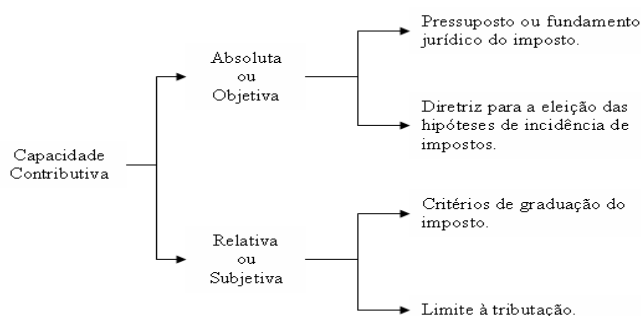
Esse parece ser o entendimento mais acertado, apresentando-se a capacidade contributiva como um dos possíveis critérios para que a igualdade opere, ou seja, um dos princípios que, *dentre outros*, devem ser utilizados em uma argumentação pautada pela *razoabilidade* e pela *proporcionalidade*.

2.4.2 Conteúdo e alcance do princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva tem duas faces: uma objetiva e outra subjetiva¹⁷³.

Em sua vertente objetiva, a capacidade contributiva, atuando na condição de princípio¹⁷⁴, exerce influência em situações diversas, em especial na determinação da possibilidade de escolha de determinadas situações para configuração dos fatos geradores e bases de cálculo dos impostos constitucionalmente previstos. Por essa razão é que, *sempre que possível* – para utilizar a feliz expressão do art. 145, § 1º da CR/1988 –, os impostos deverão ser graduados segundo a capacidade econômica de cada contribuinte.

¹⁷³ Essa distinção já foi objeto de comentário por diversos autores. JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, op. cit., p. 57: “capacidade contributiva é conceito que se compreende em dois sentidos, um objetivo ou absoluto e outro subjetivo e relativo”; DERZI, nos comentários de atualização da obra de BALEEIRO (cit., pp 691-192), menciona: “[...] a capacidade objetiva absoluta obriga o legislador a tão-somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, seja indícios de capacidade econômica. [...] Não obstante, a capacidade relativa ou subjetiva refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.”. A jurista cita ainda a obra de REGINA HELENA COSTA (Princípio da Capacidade Contributiva. 2ª ed. São Paulo, Malheiros, 1996, p. 29), onde se encontra um gráfico bastante ilustrativo das diversas potencialidades do conceito de capacidade contributiva:



¹⁷⁴ São inúmeros os autores, brasileiros e estrangeiros, que enxergam na capacidade contributiva um princípio. Apenas para citar alguns, temos: RICARDO LOBO TORRES, *Tratado ...*, vol. II, cit., pp. 288 ss.; JOSÉ MARCOS DOMINGUES, *Direito Tributário...*, cit.; HUMBERTO ÁVILA, *Sistema Constitucional Tributário*, cit., pp. 366 ss.; TIPKE e YAMASHITA, *Justiça Fiscal...*, cit., pp. 27 ss.; TIPKE, *Moral Tributária ...*, cit., p. 33.

Considerando que os princípios são a concretização e expressão dos valores ¹⁷⁵ ¹⁷⁶ que, por sua vez, vinculam tais princípios e lhes dão fundamento, percebe-se que a natureza principiológica da capacidade contributiva impactará na sua relação direta com os valores constitucionalmente protegidos. Nesse sentido, a capacidade contributiva assume o caráter de mandado de otimização (o que reforça, novamente, o acerto da expressão *sempre que possível* contida no art. 145, § 1º da CR/1988).

Relacionando-se de forma direta com os valores justiça e liberdade, o princípio da capacidade contributiva funciona como um passo intermediário para a concretização definitiva de tais valores nas regras criadoras de tributo, fazendo com que, em respeito a esses valores, os fatos geradores e bases de cálculo sejam, sempre que possível, situações que revelem a possibilidade de incidência do tributo sem seu afastamento. Por essa razão é que a capacidade contributiva, em sua vertente objetiva, tem aplicação direta, em maior ou menor medida, às regras de instituição de tributos, em especial no que diz com a materialidade e a base de cálculo dos mesmos, atuando, enquanto princípio, como um critério orientador do legislador e do aplicador da lei. Não será diferente no Imposto de Renda.

Noutra volta, em sua vertente subjetiva, a capacidade contributiva também pode ser vista por dois prismas distintos.

A primeira forma de se enxergar a capacidade contributiva subjetiva é a que considera o indivíduo como um todo (doravante *capacidade contributiva subjetiva total*), respondendo à pergunta: qual é a capacidade contributiva total do contribuinte, tendo em vista a sua realidade (patrimônio total, renda total, despesas totais, preferências, opções que tem à sua disposição)? A capacidade contributiva vista por esse prisma tem o objetivo de funcionar como limite à tributação, limite este que é percebido por MARCO AURÉLIO GRECO como “ontológico”: na sua ausência, não pode haver tributo¹⁷⁷.

¹⁷⁵ *Tratado...*, vol. II, cit., pp 197-198.

¹⁷⁶ ALEXY faz a distinção entre princípios e valores dizendo que “lo que en el modelo de los valores es prima facie mejor es, en el modelo de los principios, prima facie debido; y lo que en el modelo los valores es definitivamente lo mejor es, en el modelo de los principios, definitivamente debido. Así pues, los principios y los valores se diferencian sólo en virtud de su carácter deontológico y axiológico, respectivamente”. Cfe. *Teoría de Los Derechos Fundamentales*, cit., p. 147.

¹⁷⁷ Cfe. *Contribuições (Uma Figura “Sui Generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 188.

A segunda forma de se enxergar a capacidade contributiva subjetiva é em relação ao índice de capacidade contributiva definido em lei, porém sob a perspectiva do contribuinte (doravante *capacidade contributiva subjetiva parcial*). Essa faceta da capacidade contributiva responde à pergunta: em relação a determinado signo presuntivo de capacidade contributiva (propriedade de automóvel, renda, propriedade de imóvel urbano, etc.), qual é a capacidade do contribuinte? Essa forma de se trabalhar a capacidade contributiva particulariza¹⁷⁸ o princípio visto por sua vertente objetiva ou absoluta.

É interessante notar que a capacidade contributiva é recorrentemente tomada como critério de repartição de carga tributária entre contribuintes, mas muitos autores¹⁷⁹ o fazem a partir da *capacidade contributiva subjetiva total* (tributo como sacrifício, redução de utilidade¹⁸⁰), quando o mais correto seria utilizar a *capacidade contributiva subjetiva parcial*.

¹⁷⁸ Este aspecto relaciona-se com a exigência da pessoalidade posta no art. 145, § 1º da CR/1988, segundo o qual “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. Tratando da capacidade contributiva, esse dispositivo enfatiza a necessidade de que os impostos tenham *caráter pessoal*. É observando o caráter pessoal que se consegue aproximar ao máximo a grandeza abstrata e objetiva eleita pela lei como signo de presunção de capacidade contributiva da situação real, concreta e pessoal do contribuinte. A personalização do tributo é, portanto, um mandamento constitucional no sentido da concretização efetiva e prática do princípio da capacidade contributiva. Poderia ser considerada, nessa linha, um subprincípio da capacidade contributiva. A personalização vai influenciar, principalmente, a definição correta das bases de cálculo dos tributos, havendo tributos sobre os quais terá grande aplicação (como é o caso do Imposto de Renda, cuja apuração permite deduções para que se possa aproximar bastante da realidade de cada contribuinte) e sobre os quais a personalização é mais difícil (como é o caso dos tributos sobre o consumo, que atendem à capacidade contributiva de forma apenas indireta, pelo princípio da seletividade).

¹⁷⁹ Ao longo da história, o direito tributário recorreu a diversas medidas de comparação para determinar a distribuição da carga tributária (princípios distributivos dos ingressos, no dizer de GRIZIOTTI (GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. MADRID: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 9); ou operadores da equidade vertical para “distribuição dos ônus fiscais”, conforme MURPHY e NAGEL (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 18 e ss.). Os mais relevantes são: (i) os benefícios recebidos do estado (princípio do benefício); (ii) a capacidade contributiva (princípio da capacidade contributiva), com as seguintes subdivisões: (ii.a) tributação na medida dos talentos; (ii.b) tributação na medida da capacidade de suportar o sacrifício, que por sua vez compreende as seguintes vertentes: (ii.b.1) sacrifícios absolutos; (ii.b.2) sacrifícios proporcionais; (ii.b.3) sacrifícios marginais ou sacrifício mínimo; e (iii) capacidade demonstrada pelo índice legalmente escolhido.

¹⁸⁰ Essa forma de se encarar a capacidade contributiva depende da possibilidade de que sejam aferidos todos os parâmetros que podem compor a utilidade total do contribuinte – há que se identificar e valorar os bens, rendas, despesas, preferências, opções, etc. As dificuldades de se apreender essa realidade dos contribuintes foram expostas pelo plenário do STF no julgamento da ADIMC no. 2.010.

É fato que a fundamentação do rateio da tributação com base na *capacidade contributiva subjetiva total* encontra empecilhos num sistema tributário como o brasileiro, que pulveriza a tributação possível entre as diversas entidades da Federação, tornado difícil, para não dizer impossível, a apreensão da real capacidade contributiva do contribuinte quando se tem em vista um fato gerador isolado (é impossível por exemplo, apreender a capacidade contributiva de determinado sujeito tendo em vista somente a propriedade de seu automóvel, como fazem os Estados quando instituem e cobram o IPVA).

Não é que *capacidade contributiva subjetiva total* não tenha aplicação neste sentido: a escolha de um índice de capacidade contributiva para fins de tributação encerra uma presunção de que ali se encontra uma riqueza apta a sofrer a tributação.¹⁸¹ Essa presunção, entretanto, não deve ser absoluta, admitindo prova em contrário no sentido de que a presunção não corresponde à realidade. A relativização do signo presuntivo de riqueza nada mais é do que a conjugação da *capacidade contributiva subjetiva parcial* com a *capacidade contributiva subjetiva total*, pois permite que o contribuinte demonstre a ausência de capacidade contributiva para pagar IPVA em vista de sua situação como um todo. Essa demonstração, entretanto, deverá ser feita diante das circunstâncias do caso concreto.

Por essa razão, entende-se ser essa a opção que melhor se adequa ao sistema tributário brasileiro.

Anote-se, ainda, que a utilização da *capacidade contributiva subjetiva parcial* como vetor para a repartição da carga tributária - temperada, como visto, pela identificação, no caso concreto, da capacidade *total* do contribuinte quando a presunção não corresponder à realidade –, depende, para para que se possa privilegiar o princípio da igualdade, da obediência a três critérios, quais sejam: (a) eleição correta dos índices de capacidade contributiva; (b) correta valoração dos

¹⁸¹ “A capacidade contributiva deve ser concreta. Isso não quer dizer que não possa essa concretude ser presumida” (Cfe. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 371).

índices eleitos pela lei ¹⁸² e (c) correta conjugação dos índices dentro do sistema. Os dois primeiros são mais relevantes para o presente trabalho. O terceiro critério é mais importante para fins de configuração do sistema tributário como um todo.

Com relação ao primeiro critério, é esclarecedora a posição de HUMBERTO ÁVILA, para quem “esse princípio permite a tributação somente daqueles fatos que sejam indicativos de capacidade econômica”¹⁸³. REGINA HELENA COSTA tem pensamento semelhante, ensinando que

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza.¹⁸⁴

Do segundo critério decorre que o legislador deve escolher uma forma de valoração dos índices de capacidade contributiva que guarde uma relação fundada e conjugada¹⁸⁵ com o fato ou situação em questão. Nessa linha, pode-se tomar como exemplo um imposto sobre a circulação de mercadorias: uma vez aceite que a circulação é em si um fato representativo de capacidade contributiva (restando atendido o primeiro critério), é ainda necessário que se estabeleça uma forma

¹⁸² O legislador deve escolher uma forma de valoração dos índices de capacidade contributiva que guarde uma relação fundada e conjugada com o fato ou situação em questão. Nessa linha, pode-se tomar como exemplo um imposto sobre a transferência de bens imóveis: uma vez aceite que a transferência é em si um fato representativo de capacidade contributiva – com o que se atende ao primeiro critério (a) – é ainda necessário que se estabeleça uma forma razoável e coerente de se valorar a transferência. Uma lei que, nessa linha, presuma o valor com base em uma tabela de valores para os bens conforme a área, o padrão de construção e a vizinhança onde estejam situados tende a não ser uma forma de valorização razoável, pois que desconsidera a alternativa que se apresenta muito clara – o preço de venda. Principalmente considerando que a transação entre partes não relacionadas é a melhor medida do valor do bem no mercado e que, em última análise, seria essa a melhor medida da potencial capacidade contributiva externada pela transação. Nesse exemplo, a relação entre a pauta de valores e o índice de capacidade contributiva representado pela venda de imóveis é fundada, mas não conjugada. Será conjugada a relação entre o preço de venda e o índice de capacidade contributiva referido, pelos motivos expostos acima. O contraponto dessa noção será o princípio da praticabilidade tributária, estudado adiante.

¹⁸³ Cfe. *Sistema...*, cit., p. 368.

¹⁸⁴ Cfe. *Praticabilidade...*, cit., p. 114.

¹⁸⁵ O sentido dos termos “fundada” e “conjugada” é o dado por ÁVILA, cfe. *Teoria da Igualdade Tributária*, cit., quando trata da relação entre a medida de comparação e o elemento indicativo correspondente. A relação é *fundada* porque há um vínculo de correspondência estatística entre a medida de comparação e o elemento indicativo (op. cit., p 48) e *conjugada* porque o elemento indicativo escolhido foi o mais significativo dentre todos os possíveis (op. cit., p 51).

razoável e coerente de valorá-la. Uma lei que, nessa linha, artificialize o preço da mercadoria praticado na operação presumindo o custo e a margem de lucro dos contribuintes, tende a não ser razoável, pois desconsidera a alternativa que se apresenta muito clara: o preço praticado na venda. O contraponto dessa noção será o princípio da praticabilidade tributária, estudado no tópico 2.5.

Por fim, o terceiro critério exige que os índices eleitos pela lei sejam conjugados de forma eficiente para que a tributação imposta sobre cada contribuinte, como um todo, ocorra da forma mais justa possível. A questão tem ligação direta com os princípios da generalidade e da universalidade, acima tratados, e da praticabilidade, simplicidade e eficiência do sistema, que serão vistos no tópico 2.5. Esse critério orienta a doutrina de NEUMARK, que defende a necessidade de instituição de *compensações* quando o sistema tributário comporta em sua estrutura tanto tributos que atendem à idéia de capacidade contributiva quanto tributos que, por sua natureza, não o fazem. Essa forma de compensação, segundo o autor, pode ser a progressividade, para compensar os efeitos de tributos que são naturalmente regressivos, como é o caso dos tributos sobre consumo. NEUMARK traz como exemplo o sistema tributário da época em que escreveu sua obra, o qual havia sido analisado por MUSGRAVE, onde a existência de impostos estaduais e municipais com efeitos preponderantemente regressivos levava à necessidade de que o imposto de renda federal tivesse uma progressividade mais acentuada do que seria natural ¹⁸⁶.

O sistema tributário brasileiro também poderia ser um bom exemplo para a situação descrita, pois a presença de determinados tributos muito regressivos, bem como sua relevância na composição da carga total, fazem com que o sistema seja, como um todo, regressivo.

No caso do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a medida de comparação eleita pela constituição para dividir entre elas a carga tributária é a renda auferida, signo presuntivo de capacidade contributiva subjetiva parcial, e o

¹⁸⁶ Cfe. *Principios...*, cit., pp. 170-171. Diz o autor que “El sistema general de los Estados Unidos” proporciona una impresionante demostración de esto: dado que los impuestos de cada Estado en particular y de los municipios son de efectos preferentemente regresivos, el impuesto federal sobre la renta ha de tener, a fin de compensar aquellos efectos, una estructura más progresiva de lo que sería necesario desde la perspectiva del principio de la capacidad de pago”.

elemento indicativo é o lucro real, que mais de perto interessa ao presente trabalho, ou o lucro presumido ou arbitrado.

2.4.2.1 A Personalização ou Pessoaalidade dos Tributos

Diz a Constituição Federal, em seu artigo 145, parágrafo 1º:

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

Esse dispositivo trata, portanto, da capacidade contributiva, mas enfatizando a necessidade de que os impostos tenham **caráter pessoal**. ÁVILA afirma que “quando a norma tributária referir-se a elementos pessoais do contribuinte, deve ser observada, **até o fim**, a pessoaalidade na tributação”¹⁸⁷ (destaque não está no original).

Vale frisar a expressão utilizada pelo autor: “até o fim”. Significa dizer que a personalização do tributo deve, “sempre que possível” – como manda a CF/1988 – ser levada às últimas consequências. É dessa forma que se consegue aproximar ao máximo a grandeza abstrata e objetiva eleita pela lei como signo de presunção de capacidade contributiva da situação real, concreta e pessoal do contribuinte. A personalização do tributo é, portanto, um mandamento constitucional no sentido da concretização efetiva e prática do princípio da capacidade contributiva. Pode ser considerada, nessa linha, um subprincípio da capacidade contributiva.

A personalização vai influenciar, principalmente, a definição correta das bases de cálculo dos tributos. Obviamente, existirão tributos onde o princípio tem grande aplicação e outros nos quais a obediência à personalização é mais difícil. Exemplo clássico do primeiro grupo é exatamente o IR, onde a amplitude da base tributária somada à permissão das deduções corretas torna possível uma grande aproximação da realidade de cada contribuinte. Exemplo do segundo grupo pode ser encontrado nos tributos sobre o consumo, nos quais a capacidade contributiva é respeitada de forma apenas indireta, pelo princípio da seletividade.

¹⁸⁷ Cfe. *Sistema...*, cit., p. 367.

Assim, na medida em que o legislador logre identificar índices presuntivos de capacidade contributiva, e o faça de forma a aproximar-se tanto quanto possível da realidade, estará dando eficácia ao princípio da capacidade contributiva. E, na medida em que faça isso sem discriminações não-fundamentadas entre os contribuintes, estará dando concretude ao princípio da igualdade.

No que diz respeito especificamente ao Imposto de Renda, não é difícil identificar a imensa aptidão do tributo para respeito aos princípios até aqui mencionados, da igualdade e da capacidade contributiva, com seus sub-princípios da universalidade, generalidade e personalização. O Imposto de Renda, especialmente o das pessoas jurídicas, quando apurado com base na sistemática do Lucro Real, tem essa vocação, na medida em que parte do lucro líquido contábil e, com isso, captura todas as receitas e despesas passíveis de integrar o fato gerador.

A limitação à dedutibilidade de certas despesas pode representar um afastamento da capacidade contributiva e da personalização. A falta de tributação de uma receita determinada, em função de sua natureza ou do contribuinte que a aufera, por outro lado, pode representar um desrespeito à universalidade ou à generalidade. Em ambos os casos, a igualdade termina sendo afetada.

Cada caso, obviamente, deve ser analisado especificamente, mas é razoável assumir como premissa que a aplicação dos princípios mencionados ao IRPJ leva a uma preferência pela abrangência do fato gerador e da base de cálculo, tanto no que diz respeito às receitas, quanto no que diz respeito às despesas.

2.5 Praticabilidade

O princípio da praticabilidade, também chamado praticidade ou simplicidade, tem seu estudo fundado na afirmação singela de que as leis são feitas para serem aplicadas em massa, como diz MISABEL DERZI¹⁸⁸. Na acepção jurídica do termo,

¹⁸⁸ DERZI, Misabel. Legalidade material, modo de pensar 'tipificante' e praticidade no direito tributário, in *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 638: "os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são abrandados (e frequentemente violados) por meio do Princípio da Praticidade ou Praticabilidade. Por meio desse último princípio devem ser evitadas as execuções muito complicadas da lei, especialmente naqueles casos em que se deve executar a lei em massa."

praticabilidade é “o conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”¹⁸⁹.

Há várias técnicas e instrumentos de que pode se valer o legislador para operacionalizar o princípio, tais como: (i) presunções, (ii) ficções, (iii) indícios, (iv) normas de simplificação, que consistem em “padronizações, esquemas, quantificações, somatórios”, (v) conceitos jurídicos indeterminados, (vi) cláusulas gerais, (vii) normas em branco, (viii) analogia, (ix) privatização da gestão tributária, (x) meios alternativos de solução de conflitos tributários¹⁹⁰.

O princípio da praticabilidade foi analisado, no exterior, por NEUMARK - já no início da década de 70¹⁹¹ - e por TIPKE, para quem existe toda uma categoria de normas voltadas à aplicação do princípio, que são as “normas de função simplificadora”¹⁹². No Brasil, foi analisado, principalmente, por MISABEL DERZI¹⁹³, REGINA HELENA COSTA¹⁹⁴ e HUMBERTO ÁVILA¹⁹⁵.

Todos os autores relacionam a praticabilidade à igualdade, sustentando que apenas a norma de fácil aplicação poderá (a) atingir a todos e (b) realizar as igualações e/ou desigualações necessárias visando à distribuição da carga tributária total. HUMBERTO ÁVILA, por exemplo, afirma que

na tributação padronizada, não se abandona a realização do princípio da igualdade (medido por considerações de justiça individual) [...]. A generalização, por meio da tipificação, em vez de

¹⁸⁹ Cfe. REGINA HELENA COSTA. *Praticabilidade...*, cit., p. 52.

¹⁹⁰ Id., pp. 158 ss. Outros autores utilizam descrição menos pormenorizada, como é o exemplo de CASALTA NABAIS, que se refere, de forma mais ampla, a “presunções legais” e à “técnica de tipificação” (Cfe. *O Dever Fundamental...*, cit., p. 622). TIPKE afirma que “o legislador trabalha com tipificações e liquidações por cálculo aproximativo (Pauschalierungen) (=tipificação de bases calculatórias), taxas médias, isenções simplificadoras, quotas isentas e limites de isenção” (Cfe. *Direito Tributário*, cit., p. 132).

¹⁹¹ “[...] el postulado de que se configure la Política Fiscal, en sus principios generales y en sus particularidades, de manera que sus medidas y los objetivos que con ellas se persiguen satisfagan la comprensión intelectual y las tendencias políticas del contribuyente medio (típico), por una parte, y las atribuciones institucionales y materiales de los órganos de exacción, recaudación y control, por otra, resultando así eficazmente aplicables y practicables”. (*Principios...*, cit., p. 424)

¹⁹² Cfe. *Direito Tributário*, cit. O autor afirma ainda que “mesmo uma ordem jurídica impregnada de princípios adequados ao caso precisa ser prática. Especialmente uma administração de casos massificados como a administração tributária não passa sem normas de finalidade simplificadora” (Cfe. Teoria da Igualdade Tributária, cit. p. 232).

¹⁹³ Cfe. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

¹⁹⁴ Cfe. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

¹⁹⁵ Cfe. Teoria da Igualdade Tributária, cit.

contradizer o princípio da igualdade, serve precisamente de instrumento para sua realização¹⁹⁶.

Em trabalho dedicado precisamente à relação existente entre a igualdade e a praticabilidade no direito tributário, REGINA HELENA COSTA afirma que estão

indissoluvelmente ligadas as noções de isonomia, capacidade contributiva e praticabilidade. A primeira, diretriz mais relevante de todo o ordenamento jurídico; a segunda, princípio dela derivado, orientador dos impostos; e a terceira, impositiva da adoção de mecanismos que, de um lado, viabilizam a execução das leis tributárias e, de outro lado, não comprometam a realização das duas primeiras¹⁹⁷.

Até mesmo os economistas identificam essas características do sistema tributário (embora com nomenclatura diversa - eficiência, equidade e simplicidade):

Todo sistema tributário tem três aspectos. Em primeiro lugar, ele muda os preços relativos, e por isso influencia e muitas vezes distorce a alocação de recursos na economia. Em segundo lugar, eles são instrumento para a distribuição da carga dos programas de governo entre os cidadãos. Finalmente, eles são vastas burocracias administrativas envolvidas no processo de arrecadação e de distribuição de créditos tributários. Esses três aspectos correspondem aproximadamente aos três critérios clássicos para avaliação de sistemas tributários: eficiência, equidade e simplicidade.¹⁹⁸

A *praticabilidade* impõe-se, portanto, diante da necessidade de se facilitar a interpretação, a aplicação e o controle (político, social e até judicial) da lei, possibilitando uma melhor depuração de elementos arbitrários ou injustos.

Outra questão associada ao princípio em questão é a da transparência fiscal, como tratada por RICARDO LOBO TORRES, para quem “A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito”, que sinaliza no sentido de que “a atividade

¹⁹⁶ Cfe. *Teoria da Igualdade...*, cit., p. 89.

¹⁹⁷ Cfe. *Praticabilidade...*, cit., p. 109.

¹⁹⁸ SLEMROD, Joel. Tax systems (three aspects of tax systems). Artigo publicado no NBER Reporter, em 22 de junho de 2002, pp. 8-14. National Bureau of Economic Research, Inc. pp. 8-14: “In All tax systems have three aspects. First, they change relative prices, and thus influence and often distort the allocation of resources in the economy. Second, they are instrumental in assigning the burden of government programs among citizens. Finally, they are vast administrative bureaucracies involved in collecting and enforcing the remittance of tax monies. These three aspects loosely correspond to the three classic criteria for evaluating tax systems: efficiency, equity, and simplicity.”

financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade” ¹⁹⁹.

Isso ocorre justamente porque um sistema tributário simples é mais acessível ao cidadão médio, de forma que seu entendimento não fica restrito apenas àqueles que se dedicam ao estudo do tema ou que podem colocar a seu serviço quem o faça. Essa característica envolve, como de resto qualquer outra, uma opção entre um sistema que seja o mais “constante” possível, ou seja, que varie pouco, em termos abstratos, de um tipo para outro de renda e de pessoa para pessoa, e um sistema que busque apreender, de forma tão acurada quanto seja possível, a realidade de cada contribuinte. No primeiro caso, salta aos olhos que o sistema é mais simples e acessível do que no segundo, exatamente porque este último demandará sempre um número maior de hipóteses legalmente previstas de tipos de renda, de isenções, de deduções, etc. O segundo tipo de sistema tem a vantagem de buscar individualizar a carga tributária, aproximando-a da capacidade contributiva de cada um, mas, inegavelmente, torna-se mais complexo e dificulta a compreensão do cidadão médio, ou seja, é menos acessível.

O estudo das formas pelas quais se podem buscar sistemas tributários mais simples já foi realizado em inúmeras ocasiões na doutrina alienígena. Disso são exemplos, dentre outros, a obra de KALDOR ²⁰⁰, SLEMROD e BAKIJA ²⁰¹, e HALL e RABUSHKA ²⁰², dentre outros. Esses últimos afirmam, sobre sua proposta de um “tributo plano” (*flat tax*):

Acreditamos que a **simplicidade** de nosso sistema é uma característica central. Complexos formulários e leis tributárias fazem mais do que simplesmente desmatar a América. Tributos complicados demandam consultores caros para os contribuintes e fiscalizações igualmente caras por parte do governo. Um tributo complicado convida o contribuinte a buscar por uma forma de explorar uma falha do sistema em desfavor de todos nós. E tributos complicados diminuem a confiança no governo, convidando a uma

¹⁹⁹ Cfe. *Tratado...*, cit., vol. II, p. 243.

²⁰⁰ KALDOR, Nicholas. *An Expenditure Tax*. London: Allen & Unwin, 1955.

²⁰¹ BAKIJA, Jon; SLEMROD, Joel. *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes*. Cambridge: The MIT Press, 2004. 3a edição.

²⁰² HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. Putting the Flat Tax into Action, in *Fairness and Efficiency in the Flat Tax*. Washington, DC: American Enterprise Institute, 1996.

quebra de cooperação com o sistema tributário e a uma disseminação da evasão ilícita.²⁰³ (destaque não está no original)

Em relação à *eficiência*, esta é, não sem razão, relacionada à própria simplicidade do sistema, ou seja, quanto mais simples, mais eficiente um sistema tributário. Essa relação pode ser vista na própria passagem acima transcrita de HALL e RABUSHKA, quando mencionam o fato de que um tributo simples desestimula a evasão, obviamente maximizando a eficiência do sistema. Na passagem de SLEMROD, transcrita alguns parágrafos atrás²⁰⁴, a eficiência também está subjacente, quando o autor afirma que a pouca elasticidade da base tributária desestimula a evasão fiscal ou as condutas elisivas.

Fato é que a praticabilidade funciona, por vezes, como contraponto do princípio da igualdade, entendida como a justiça no caso concreto²⁰⁵. A grande questão que se coloca é (como em qualquer ponderação típica): até onde o princípio da praticabilidade tributária pode afetar a aplicação da igualdade, afastando a obtenção de todas as particularidades do contribuinte e, com isso, limitando as possibilidades de obtenção da justiça no caso concreto? Para usar a expressão de TIPKE, pode-se admitir que o lucro da praticabilidade seja obtido através da perda considerável em justiça do caso concreto?²⁰⁶

Os autores adotam formas diversas de abordar a questão.

ÁVILA lista um grande número de requisitos para que uma norma fundada na praticabilidade possa ser aceita. São eles: a necessidade, a generalidade, a compatibilidade, a neutralidade, a não-excessividade, e a ajustabilidade²⁰⁷. Ensina que:

²⁰³ Op. cit., p. 5: "We believe that the simplicity of our system is a central feature. Complex tax forms and tax laws do more harm than just deforesting America. Complicated taxes require expensive advisers for taxpayers and equally expensive reviews and audits by the government. A complex tax invites the taxpayer to search for a special feature to exploit to the disadvantage of the rest of us. And complex taxes diminish confidence in government, inviting a breakdown in cooperation with the tax system and the spread of outright evasion.". Advirta-se, como os próprios autores fazem questão, que o tributo por eles proposto não é plano apenas na alíquota – trata-se, na verdade, de um tributo regressivo – mas também em função da simplicidade levada ao extremo.

²⁰⁴ V. nota 198, na página 33.

²⁰⁵ ÁVILA, in *Teoria da Igualdade...*, cit., p. 84, fala em "conflito entre a igualdade geral e a igualdade individual".

²⁰⁶ TIPKE, in *Direito Tributário*, cit., p. 131

²⁰⁷ Cfe. *Teoria da Igualdade...*, cit., pp. 94 ss.

[...] a padronização só é válida se necessária (for adotada quando não for possível empregar o modelo de igualdade particular), geral (provocar efeitos desiguais de diminuta extensão, alcance e intensidade), compatível (manter vinculação com a realidade antes e depois da formação do padrão), neutra (considerar diferenças estruturais entre os grupos profissionais atingidos), não excessiva (não atingir bens jurídicos essenciais à realização de qualquer direito fundamental) e ajustável (conter cláusulas de retorno ao modelo particularista de modo criterioso e procedimentalizado).²⁰⁸

REGINA HELENA COSTA também menciona uma série de limites à aplicação da praticabilidade: (i) veiculação dos instrumentos de praticabilidade tributária por lei, (ii) observância do princípio da capacidade contributiva e subsidiariedade da utilização de técnicas presuntivas, (iii) impossibilidade de adoção de presunções absolutas ou ficções para a instituição de obrigações tributárias, (iv) transparência na adoção de técnicas presuntivas, (v) observância do princípio da razoabilidade, (vi) respeito à repartição constitucional de competências tributárias, (vii) justificação das normas de simplificação, (viii) caráter opcional e benéfico aos contribuintes dos regimes normativos de simplificação ou padronização, (ix) limitação do recurso às cláusulas gerais, conceitos jurídicos indeterminados e de competências discricionárias, pelo princípio da especificidade conceitual (ou tipicidade), (x) equilíbrio na implementação da privatização da gestão tributária, e (xi) respeito aos direitos e princípios fundamentais.²⁰⁹

Há características básicas das idéias subjacentes a esses ensinamentos que podem nortear o entendimento da interação entre praticabilidade e igualdade tributária.

A lei tributária, quando trata de igualar ou desigualar contribuintes, o faz em função de diferenças fáticas existentes entre estes. Essas diferenças, que “podem ser comuns a um grupo de pessoas ou podem ser individuais” (cfe. DERZI ²¹⁰), devem ser relevantes para que a lei as leve em consideração.

Em outras palavras, é possível que, utilizando como critério características que dizem respeito a um grupo de pessoas – deve-se aqui adicionar também um grupo de situações – o legislador consiga se aproximar bastante do resultado que

²⁰⁸ Cfe. *Teoria da Igualdade...*, cit., p. 113.

²⁰⁹ Cfe. *Praticabilidade...*, cit., pp. 216-220.

²¹⁰ Cfe. *Direito Tributário...*, cit., p. 101.

teria se mirasse apenas o caso concreto em toda a sua riqueza de detalhes. TIPKE trabalha essa noção quando diz que “todas [as] normas de finalidade simplificadora devem fixar uma normalidade média”. Utilizar características comuns a um grupo, ou utilizar uma “normalidade média” significa, em última análise, buscar uma “base empírica”²¹¹ para que as normas simplificadoras se afastem o mínimo possível da capacidade contributiva.

A Constituição Federal de 1988 adotou essa idéia de “afastamento mínimo” da capacidade contributiva positivando-o no art. 145, § 1º, cuja redação vale reproduzir novamente:

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

Essa primeira diretriz interpretativa põe às claras que o parâmetro continua sendo, em todos os casos, e na maior medida possível, a capacidade contributiva, personalizada até o limite das possibilidades. Apenas se admitem ajustes na forma de cálculo para se buscar uma maior simplicidade da norma.

Outra diretriz interpretativa é a retirada da justificação do princípio da praticabilidade nos casos em que a adoção de padronizações causa algum prejuízo muito severo à igualdade ou à capacidade contributiva no caso concreto. Ocorre que, como visto acima, a adoção de técnicas de praticabilidade visam exatamente *proteger o conteúdo mínimo da igualdade*²¹². É que, no geral, a busca da apreensão detalhada e inflexível da realidade dos casos concretos levaria a uma maior complexidade do sistema tributário. Essa complexidade, como já se viu acima, pode acabar levando a um *déficit* de aplicação das normas em relação a todos e tudo,

²¹¹ A expressão é de HUMBERTO ÁVILA, cfe. *Teoria da Igualdade...*, cit., p. 90.

²¹² TIPKE e YAMASHITA dizem que “se o princípio da capacidade contributiva fosse minuciosamente aplicado por leis altamente diferenciadas, as leis tributárias não poderiam mais ser aplicadas isonomicamente pelas autoridades fazendárias com o emprego razoável de pessoal e tempo, uma vez que tais autoridades têm milhões de contribuintes para fiscalizar. O princípio da isonomia da tributação seria violado”, cfe. *Justiça Fiscal...*, cit., p. 38. REGINA HELENA COSTA afirma, de maneira claríssima, que “o princípio da praticabilidade promove atenuações na diretriz maior da isonomia e, por consequência, em seu desdobramento – a capacidade contributiva –, com vistas a possibilitar, em concreto, a realização desses valores”, cfe. *Praticabilidade...*, cit., p. 124.

prejudicando a igualdade no seu sentido mais básico, que é o da generalidade. É por isso, e apenas por isso, que se admite o afastamento *parcial* da capacidade contributiva ²¹³.

Por essa razão é que, nos casos de padronizações, ÁVILA afirma que o princípio da capacidade contributiva não pode ser visto como *prima facie*: seu afastamento completo é proibido, pois ele constitui uma razão que não pode ser afastada por completo, recebendo um peso **que se mantém** mesmo diante das razões que justificam a utilização de valores presumidos ²¹⁴.

Ora, se a função da praticabilidade é proteger o conteúdo mínimo da igualdade, garantindo obediência à universalidade e à generalidade, é forçoso concluir que, sempre que a própria igualdade estiver ameaçada pela adoção de normas simplificadoras, estas deverão ceder lugar à efetiva capacidade contributiva, como medida de comparação daquela. E mais: sempre que for possível demonstrar, no caso concreto, que as medidas de simplificação afastaram-se da efetiva capacidade contributiva além do que seria razoável, deve-se permitir o retorno à realidade dos fatos ^{215 e 216}.

Chega-se, assim, a mais uma diretriz de interpretação, que pode instrumentalizar um juízo de ponderação que vise demonstrar a necessidade da padronização adotada, sua adequação e sua proporcionalidade em sentido estrito: *a praticabilidade entra na ponderação em desvantagem, quando comparada com a*

²¹³ Como se viu antes, a medida de comparação continua sendo a capacidade contributiva, mas padroniza-se o elemento indicativo. Por isso que ÁVILA afirma que o princípio da capacidade não pode ser visto, nesse caso, como *prima facie*: seu afastamento completo é proibido, pois “ele constitui uma razão que não pode ser afastada por completo, recebendo um peso que se mantém – repita-se, porque este ponto é importantíssimo – que se mantém – mesmo diante das razões que justificam a utilização de valores presumidos”. Cfe. *Teoria da Igualdade...*, cit., p. 87. NEUMARK somente admite a adoção de *standards* no caso de países subdesenvolvidos, onde os sistemas tributários são deficientes, mas faz questão de deixar claro que “com isso se originam desigualdades e injustiças”, já que se afasta o princípio da capacidade contributiva, cfe. *Princípios...*, cit., p. 210.

²¹⁴ Cfe. *Teoria da Igualdade...*, cit., p. 87.

²¹⁵ Neste sentido, veja-se o trecho da obra de HUMBERTO ÁVILA que trata da ajustabilidade da padronização, *Teoria da Igualdade...*, cit., pp. 105 ss.

²¹⁶ RICARDO LOBO TORRES, tratando do tema não da praticabilidade propriamente dita, mas da equidade, afirma que “a lei, pelo seu caráter de generalidade, não prevê todos os casos singulares a que se aplica; a falta não reside nem na lei nem no legislador que a dita, senão que decorre da própria natureza das coisas. A equidade consiste precisamente em restabelecer a lei nos pontos em que se enganou, em virtude de sua fórmula geral”. Cfe. *Tratado...*, vol. II, cit., pp. 376-377.

*capacidade contributiva*²¹⁷; do embate entre as duas, deve surgir uma solução que privilegie a igualdade tributária.

Dessa mesma diretriz retira-se a conclusão óbvia de que nenhuma presunção poderá ser absoluta em matéria de direito tributário²¹⁸.

O que se percebe, pois, é que a adoção de medidas de padronização ou simplificação representa o estabelecimento de uma *igualdade de direito* – uma regra que trata a todos de uma mesma forma – quando se sabe que, em maior ou menor medida, *existirão desigualdades de fato*²¹⁹. O ônus argumentativo, nesse caso, precisa pesar sobre a padronização, no âmbito da atuação do legislador, que fica, assim, obrigado a justificar a adoção de medidas de padronização²²⁰. A partir do momento em que a norma está positivada, o ônus argumentativo volta-se novamente contra a desigualdade²²¹, cabendo ao contribuinte, daí por diante, demonstrar que seu caso concreto está distante o suficiente da padronização adotada, de forma a permitir o recurso à realidade dos fatos²²².

Diante do exposto, conclui-se que o princípio da praticabilidade é, na verdade, um aliado do princípio da igualdade tributária, devendo, enquanto tal, ser aplicado

217 O entendimento majoritário da doutrina é no sentido de que a praticabilidade não tem o mesmo status dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, como se pode ver em MISABEL DERZI (apud. REGINA HELENA COSTA, *Praticabilidade...*, cit., p. 122), e TIPKE, *Direito Tributário*, cit., p. 233, quando afirma que “o princípio da praticabilidade não tem – como princípio primário de oportunidade – a mesma validade dos princípios éticos”.

218 Neste sentido, REGINA HELENA COSTA, *Praticabilidade...*, cit., p. 218; RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, *Tributos e Preços de Transferência*, in *Tributos e Preços de Transferência*. Coord. ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo : Dialética, 1997, p. 81; GILBERTO DE ULHOA CANTO, *Presunções no Direito Tributário*, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, 1984, vol. 9, p. 11.

219 A nomenclatura “igualdade de direito” e “igualdade de fato” está aqui utilizada no mesmo sentido que lhes deu ALEXY em *Teoría de Los Derechos Fundamentales*, cit.

220 REGINA HELENA COSTA coloca como um dos limites à praticabilidade a necessidade de “justificação”, cfe. *Praticabilidade...*, cit., p. 219.

221 Afinal de contas, as regras são, como bem diz ÁVILA, “razões entrincheiradas”: “a regra consiste numa espécie de decisão parlamentar preliminar acerca de um conflito de interesses e, por isso mesmo, deve prevalecer em caso de conflito com uma norma imediatamente complementar, como é o caso dos princípios. Daí a *função eficaz de trincheira* das regras.” (*Teoria dos Princípios*, cit., p. 83). ANA PAULA DE BARCELLOS utiliza também a expressão (*Ponderação...*, cit., p. 207).

222 Esta parece ser uma hipótese de ponderação de regras, na linha do que diz ANA PAULA DE BARCELLOS (*Ponderação...*, cit., pp 201 ss.). Se for possível resolver o conflito dentro das possibilidades semânticas do texto, seria o caso de aplicação da equidade; se não, a hipótese seria de declaração de inconstitucionalidade da norma produzida pela incidência da regra sobre uma determinada situação específica. Não parece ser o caso de aplicar a teoria da imprevisão, pois o próprio recurso à padronização parte da premissa de que está ocorrendo um afastamento do princípio da capacidade contributiva, e o legislador, como se viu, tem contra si um ônus de argumentação para justificação racional da adoção da padronização.

apenas na medida em que facilite a obediência ao princípio da igualdade, neste caso representado por seus sub-princípios da universalidade e da generalidade. Sempre que sua aplicação acarretar um afastamento excessivo do princípio da capacidade contributiva, deverá ser permitido aos contribuintes a recondução da regra de tributação à realidade dos fatos, respeitando-se, assim, o princípio da capacidade contributiva.

2.6 A progressividade

A progressividade, assim como a universalidade e a generalidade, é um dos “critérios” – na verdade, princípios – que informam o Imposto de Renda, no Brasil, conforme determina o artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Embora possa ser encontrada em tempos bastante remotos ²²³, a progressividade tributária teve seu apogeu, sem nenhuma dúvida, no decorrer do Século XX. LOBO TORRES dá conta de que “a progressividade chegou aos seus patamares mais elevados no período do Estado de Bem-Estar Social, ou mais especificamente nas décadas de 1960 e 1970” ²²⁴. Ao longo de todo esse período, uma das questões mais recorrentes na doutrina, quando se trata de progressividade, é a identificação de seus fundamentos.

No início, fundamentava-se a progressividade tributária na idéia de utilidade marginal do capital de JOHN STUART MILL ²²⁵, e, a partir da década de 80 do século XX, “a questão do fundamento da progressividade perdeu substância, até porque se chegou à convicção de que inexistia fundamento ético ou jurídico na fixação de alíquotas”. Elaborando um histórico detalhado – ambos baseados em obra de

²²³ Ver, a esse respeito, PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2003, p. 137. O autor se refere a Roma para informar que o *tributum ex censu* chegou a ser graduado em função da categoria do cidadão. Fala também de um exemplo oriundo das comunidades muçulmanas, onde existia um tributo denominado *saquí* que se cobrava à razão de uma cabeça de gado para cada quarenta do rebanho, até o total de cem cabeças; a partir daí, cobravam-se duas cabeças de gado para cada quarenta.

²²⁴ Cfe. *Tratado...*, cit., p. 314.

²²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado...*, cit., pp. 314-315. Outra detalhada evolução da história do instituto pode ser encontrada em UCKMAR, Víctor. *Principios Comuns...*, cit., pp. 87 ss.

FAGAN²²⁶ –, PEREZ DE AYALA²²⁷ e PERAGÓN²²⁸ dão notícia da existência de diversas teorias a sustentar a progressividade ao longo da história. São elas:

- a) A teoria do igual sacrifício de JOHN STUART MILL, também chamada “marginalismo”, referida acima, estruturada sobre a premissa de que, uma vez satisfeitas as necessidades básicas do indivíduo, cada porção de renda adicional tem menor utilidade (vale menos) para aquele que a percebe, de forma que, à medida que cresce a renda, o tributo tem que se tornar desproporcionalmente maior, sob pena de não se manter o mesmo nível de sacrifício de cada contribuinte;
- b) A teoria da “faculdade de ganhar”, segundo a qual quem tem mais renda tem uma possibilidade mais do que proporcional de auferir nova renda, o que se expressa pelo dito popular “dinheiro chama dinheiro”²²⁹;
- c) A teoria do “excedente de renda”, que identifica o custo da renda auferida e o excedente (renda=custo+excedente) e afirma que, acima do custo para manter a fonte produtiva, a renda excedente deve ser tributada de forma progressiva²³⁰;
- d) A teoria da “importância social da renda”, segundo a qual as necessidades cobertas pelos níveis mais baixos de renda são mais importantes socialmente do que as necessidade cobertas pelos

²²⁶ FAGAN, E.D. Teorías recientes contemporáneas de la imposición progresiva, in *Ensayos de Economía Impositiva*. México: Fondo de Cultura Económica, 1964. *Apud* PÉREZ DE AYALA, Jose Luis. *Las Cargas Publicas: Principios para su Distribución*, in Hacienda Pública Española no. 59, 1979, pp. 109 ss. Também mencionado em PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2003, pp. 162 ss.

²²⁷ Cfe. *Las Cargas Publicas: Principios para su Distribución*, in Hacienda Pública Española no. 59, 1979, pp. 109 ss.

²²⁸ PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2003, pp. 162 ss.

²²⁹ Essa foi a justificativa encontrada por SELIGMAN, ao final de seu extenso e detalhado estudo sobre a progressividade, em *Progressive Taxation in Theory and Practice*. US: Princeton University Press, 1908, 2nd edition, pp. 290-302. Na verdade, o renomado jurista construiu um novo conceito de “capacidade”, baseando-se na inclusão dessa maior facilidade de ganhar mais para quem já tem.

²³⁰ A teoria foi proposta por J.A. HOBSON, conforme BLUM, Walter J. e KALVEN JR., Harry. *The Uneasy Case for Progressive Taxation*. US: The University of Chicago Press, 1953. pp. 67 ss.

níveis mais altos, motivo pelo qual aqueles devem sofrer uma tributação menor do que estes;

- e) As teorias político-sociais, que prescindem de fundamentos científicos e aceitam a progressividade por ser um eficaz instrumento de equidade, na medida em que mitiga a desigualdade econômica.

PERAGÓN²³¹ indica como fundamento da progressividade o dever de contribuir que tem cada cidadão. Já PEREZ DE AYALA²³² afirma que as três primeiras teorias se encontram, com motivo, superadas pela doutrina. O autor afirma também que a teoria da importância social da renda e as teorias político-sociais podem ser aceitas, desde que sejam aceitos, também, “juízos de valor de tipo filosófico, relacionados, definitivamente, com o bem comum (é dizer, com a justiça geral ou social)”²³³.

No Brasil, alguns autores retiram do próprio princípio da capacidade contributiva o fundamento para a progressividade. É o caso, por exemplo, de JOSÉ MAURÍCIO CONTI²³⁴, que afirma que “a progressividade é instrumento eficiente e inerente ao princípio da capacidade contributiva”. O mesmo ocorre com JOSÉ MARCOS DOMINGUES²³⁵, quando menciona as hipóteses de tributação extrafiscal “servindo de instrumento de efetivação da progressividade do sistema tributário e ensejando, pois, a realização do princípio da capacidade contributiva”. Vão na mesma linha LUCIANO AMARO²³⁶ e ROQUE CARRAZA^{237 e 238}.

²³¹ Id. *ibid.*

²³² Id., p. 109.

²³³ Id. *ibid.*

²³⁴ In *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 92. Também ALIOMAR BALEEIRO, escrevendo na época em que o princípio da capacidade contributiva e a progressividade estavam ambos em voga, relaciona os princípios, utilizando-se do marginalismo de STUART MILL, cfe. *Uma Introdução...*, cit., pp. 218 ss.

²³⁵ Cfe. *Direito Tributário...*, cit., p. 117.

²³⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.139.

²³⁷ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9ª ed. rev. ampliada. São Paulo, Malheiros Editores, 1997, p.65

²³⁸ LOBO TORRES estuda a progressividade, em sua obra, dentro da parte relativa à capacidade contributiva, mas não admite esta como fundamentação daquela. Na verdade, analisa todos os fundamentos possíveis para a progressividade do IPTU, e conclui que “fora da temática da capacidade contributiva, admite-se a progressividade do tributo municipal”. Cfe. *Tratado...*, vol. II, cit., pp. 287, 314 ss.

Não se pode perder de vista que o entendimento da capacidade contributiva como capacidade de suportar um sacrifício, imposto pelo tributo, depende daquilo que a teoria econômica chama “utilidade”, um conceito abstrato que se refere à quantidade de satisfação/benefício que um indivíduo consegue extrair de determinado bem.

Ocorre que a utilidade é algo que se relaciona com o indivíduo como um todo, e não com cada bem ou direito tomado em separado do indivíduo. A utilidade de cada bem ou de cada unidade monetária depende de uma série de fatores, tais como: os outros bens que o contribuinte possui, as opções de que dispõe, e, como se não bastasse, seus gostos, preferências e desejos. O conceito de utilidade, portanto, depende ontologicamente de aspectos inteiramente subjetivos – emocionais, até – do contribuinte. O conceito permite que um mesmo indivíduo compare dois bens e identifique aquele que mais lhe satisfaz, ou seja, que tem mais utilidade. Fora do âmbito de um indivíduo, em particular, entretanto, qualquer comparação só seria possível com um conhecimento pleno de todos os aspectos subjetivos mencionados. Com isso, não se consegue ***mensurar*** a diferença de sacrifício experimentada por dois indivíduos diferentes, para fins de comparação. Em outras palavras, mesmo assumindo que a curva de utilidade é regressiva – cada Real a mais ganho vale menos do que o anterior para quem ganhou – não é possível aferir a curva com exatidão para cada indivíduo, e com isso não se consegue estruturar adequadamente a progressividade. A objeção acima foi formulada de forma incisiva por McCULLOCH²³⁹:

No momento em que você abandona o princípio cardeal de extrair de todos os indivíduos a mesma proporção de sua renda ou de seu patrimônio, você está no mar sem leme ou bússola, e não há injustiça ou estupidez que não possa cometer.

BLUM e KALVEN afirmam que todos que propuseram a progressividade tiveram que fazer suas pazes com essa metáfora²⁴⁰. E os autores norte-americanos, cuja obra é até hoje considerada uma das principais sobre o tema, descrevem de forma clara, sucinta e precisa o problema da fundamentação desse princípio na capacidade contributiva:

²³⁹ *Apud.* BLUM e KALVEN, *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, cit., p. 45.

²⁴⁰ *Id.*, pp. 45-46.

O erro está em tentar traduzir dinheiro, que pode ser medido em unidades definidas, em unidades correspondentes de bem-estar ou de satisfação. No final das contas, a satisfação, no sentido de felicidade, desafia a quantificação. Utilidade é um conceito útil; unidades de utilidade é que não são. É em face dessa dificuldade que, mesmo desconsiderando todas as outras objeções, toda a elaborada análise da progressividade em termos das doutrinas de sacrifício e utilidade cai por terra.²⁴¹

ZILVETI deixa claro que “progressividade e capacidade contributiva não têm nenhuma relação entre si”, mas entende que “a progressividade não é, em si, contrária nem conforme ao princípio da igualdade na tributação”²⁴². TIPKE e LANG também entendem que a progressividade está distante da igualdade e da capacidade contributiva, por buscar seu fundamento no princípio do estado social²⁴³:

A alíquota progressiva do imposto de renda é norma de escopo social com finalidade de redistribuição; ela não colhe sua justificação da regra da igualdade e do princípio da capacidade contributiva; esses princípios levam a uma regra proporcional de finalidade fiscal. A progressividade é muito mais a expressão da social-estatalidade redistributiva.

Na doutrina pátria, ÁVILA adota posição semelhante, quando afirma que “a progressividade, como técnica geral da tributação, não decorre do princípio da capacidade contributiva, mas do princípio da solidariedade social”²⁴⁴, e assim também faz SCHOUERI²⁴⁵. COSTA²⁴⁶ deriva a progressividade diretamente da igualdade material. BLUM e KALVEN, na mesma linha, concluem seu detalhado trabalho afirmando que o tema tem um apelo mais forte quando a tributação progressiva é vista como uma forma de redução de desigualdades econômicas²⁴⁷.

A razão parece estar com esta última vertente, ou seja, com TIPKE, ÁVILA, SCHOUERI, COSTA e BLUM e KALVEN, que derivam a progressividade, de alguma forma, da **igualdade material**.

²⁴¹ Op. cit., p. 63.

²⁴² Cfe. *Princípios...*, cit., p. 185. ZILVETI não explicita se está se referindo especificamente à igualdade de fato ou de direito, possibilitando o entendimento de que a progressividade, para ele, é completamente divorciada de tal princípio.

²⁴³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. . *Direito Tributário*, cit., p. 387.

²⁴⁴ *Sistema...*, cit., p. 387.

²⁴⁵ Cfe. *Normas Tributárias Indutoras...*, cit., pp. 295 ss.

²⁴⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 74: “se a igualdade na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu atingimento”.

²⁴⁷ Op. cit., p. 104.

Como diz ALEXY, o princípio da igualdade de fato opera como um mandado de otimização na busca de igualdade real/material/de fato entre as pessoas. Autoriza, por isso, a instituição de uma desigualdade de direito, na medida em que seja tal desigualdade necessária para que se atinja maior igualdade material. Deve haver, para tanto, uma razão suficiente, que pode ser uma desigualdade econômica, no caso da progressividade com finalidade redistributiva, como é aquela que informa o Imposto de Renda²⁴⁸.

No tributo com função redistributiva, a razão suficiente para criação da desigualdade de direito assente na existência de várias normas (várias alíquotas) é uma **desigualdade econômica de fato**. Não seria descabido dizer que a desigualdade de fato que justifica a redistribuição seria a desigualdade quanto à própria *capacidade contributiva* dos contribuintes, pois isso equivaleria a dizer que a desigualdade econômica entre eles justifica a redistribuição.

Por isso, na escolha de uma medida de comparação adequada, que guarde relação com tal desigualdade e permita à norma tributária buscar reduzi-la, nada mais correto do que utilizar aquele que, dentro do âmbito do tributo em questão, é o próprio índice de força econômica do contribuinte (ainda que parcial), ou seja, o índice de capacidade contributiva eleito pela lei para integrar a materialidade e a base de cálculo do tributo. Por isso, em uma norma tributária com função redistributiva, a carga tributária deve aumentar mais que proporcionalmente ao aumento do próprio índice de capacidade contributiva eleito.

É o caso, exatamente, do Imposto de Renda, em que, aumentando a renda, aumenta desproporcionalmente a carga tributária, pelo aumento da alíquota. Essa desproporção, repita-se, é justificada pela preexistência de uma desigualdade de fato que diz exatamente com a força econômica dos contribuintes, e que funciona, no caso, como a razão suficiente a autorizar, ou até mesmo exigir, o estabelecimento de uma desigualdade de direito.

²⁴⁸ Há outras razões, não necessariamente redistributivas, que justificam regras de progressividade, como é o caso, por exemplo, da progressividade do Imposto Territorial Rural, cujo objetivo é desestimular a improdutividade da terra. Sobre as diferentes fundamentações para progressividade com fins redistributivos e com fins indutores, ver SCHOUERI, *Normas Tributárias Indutoras...*, cit., pp. 297-300. O autor diz que a fundamentação com base na necessidade de induzir comportamentos “parece questionável, exigindo rigoroso exame em casos concretos” (p. 300). O estudo do tema é desnecessário no contexto do presente trabalho.

Pode-se concluir que a lei tributária que se utiliza da progressividade para perseguir fins redistributivos ou extrafiscais não busca sua fundamentação no princípio da capacidade contributiva apenas, mas principalmente em valores outros que sejam privilegiados pelo sistema jurídico. Essas leis estabelecem normas diversas para contribuintes que se encontram em situações diferentes, adotando, assim, uma desigualdade de direito, que deverá ser justificada em função de (i) uma desigualdade de fato preexistente e (ii) o objetivo de redução ou eliminação dessa desigualdade.

2.7 A aplicação dos princípios ao IRPJ apurado pelo Lucro Real

De tudo quanto se viu, em relação aos princípios que afetam mais diretamente a apuração do IRPJ pelo sistema do lucro real, a principal diretriz interpretativa é no sentido de que a igualdade deve ter primazia sobre qualquer outro princípio.

A igualdade, entretanto, é um princípio vazio, como se viu. Opera por meio do recurso a outros princípios e valores.

No caso do Imposto de Renda apurado pelo Lucro Real, o primeiro princípio que informa a igualdade é a capacidade contributiva, com seu sub-princípio de personalização em sua máxima intensidade.

De outro lado, respeitar a igualdade, em suas vertentes da universalidade e generalidade, é também garantir que sejam tributadas todas as manifestações de capacidade contributiva que possam configurar renda, e que se faça isso em relação a todos os contribuintes que estejam na mesma situação.

O respeito à igualdade, portanto, depende da configuração do fato gerador do IRPJ com dois focos principais:

- a) a abrangência, determinada pelos sub-princípios da generalidade e da universalidade;
- b) o respeito à capacidade contributiva, por meio da personalização levada às últimas consequências, o que obriga o legislador a descer a um nível de detalhamento muito grande e a não desconsiderar, sem justificativa, alguma receita ou despesa. Com isso, na verdade, o ônus argumentativo pesa sempre contra a não-tributação de uma

receita que represente renda, ou contra a não-dedução de uma despesa efetivamente incorrida.

Os dois focos acima devem orientar não apenas o próprio legislador, mas também o intérprete ou aplicador da lei.

Como o Imposto de Renda tem que, necessariamente, ser progressivo, é ainda mais relevante que a medida de igualdade seja precisa. Equívocos nesta medida, por força de normas que permitam atribuir a um contribuinte mais ou menos renda do que ele efetivamente tem podem fazer com que haja dupla distorção: pelo erro quanto à renda, medida de capacidade contributiva, e pelo erro quanto à carga tributária efetiva resultante, se a progressividade também sofrer prejuízo em sua aplicação.

Adicionalmente, no caso do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas apurado pelo Lucro Real, qualquer argumentação que passe pela complexidade para justificar o recurso à praticabilidade tende a ser minimizada pela própria realidade dos fatos: há uma inegável complexidade inerente ao fato gerador ou à base de cálculo do IRPJ, no caso do lucro real, que já parte do lucro líquido contábil, extremamente detalhado, e ainda faz aplicar modificações por meio de adições ou exclusões pontuais.

É difícil, assim, justificar que a praticabilidade, em se tratando de IRPJ apurado pelo lucro real, sirva como justificativa para afastamento da capacidade contributiva.

Transportando-se estas diretrizes interpretativas para a fórmula da ponderação na forma como foi descrita por ALEXY, e relacionando-as às duas leis da ponderação, percebe-se que:

- a) a igualdade sempre tem preponderância sobre os demais princípios, na ponderação que diga respeito à definição do fato gerador ou da base de cálculo do IRPJ, ou seja, tem sempre um peso maior na ponderação;
- b) como a igualdade opera, no direito tributário, por meio da capacidade contributiva e, especificamente no caso do IRPJ, com grande personalização, estes princípios também têm precedência em qualquer ponderação;

- c) a generalidade, a universalidade e a progressividade também têm, todas três, aplicabilidade, por se tratarem de manifestações da igualdade – formal, nos dois primeiros casos, e material, no terceiro;
- d) a praticabilidade, quando confrontada com os princípios anteriores, entra sempre em desvantagem, ou seja, tem um peso menor na fórmula da ponderação.

3. O CONCEITO DE RENDA NO BRASIL

O campo potencial de incidência do Imposto de Renda foi delimitado pela Constituição Federal quando esta outorgou à União Federal a competência para instituir imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza” (art. 153, III).

O fato gerador do IR, tanto das pessoas físicas como das jurídicas, está definido no artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN, cuja redação está posta nos seguintes termos:

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.

A base de cálculo do imposto, por sua vez, foi determinada pelo artigo 44 do Código, que tem a seguinte redação:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

O artigo 44 coloca a renda em três variantes – real, presumida, arbitrada – como potenciais formas de apuração da base tributável.

No caso das pessoas jurídicas, o ordenamento brasileiro escolheu para esta base de cálculo o lucro da pessoa jurídica, também nas três variantes, ou seja, lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

As razões pelas quais o lucro líquido contábil foi escolhido pela Lei tributária para fazer as vezes da renda tributável são explicitadas no capítulo 4 abaixo.

Importa agora analisar quais são os limites da competência outorgada pela Constituição Federal e quais são os limites que tenham sido adicionados pelo CTN.

Do ponto de vista dos aspectos diversos que integram o fato gerador, três são aqui de especial importância: o aspecto material, o quantitativo e o temporal.

Os três, conjuntamente, respondem às perguntas : (i) o quê pode ser renda? (ii) de quanto é a renda? (iii) quando deve a renda deve ser considerada tributável?

Em se tratando de Imposto de Renda, a doutrina normalmente analisa estes três aspectos com especial atenção. Como bem ressalta AGUIAR:

A quantificação da renda, ao resultar esta magnitude econômica de uma soma de um grande número de atos de natureza muito diversa, exige, para fato econômico, que se proceda à sua qualificação, à sua imputação temporal e à sua valoração. A primeira destas operações serve para definir se um ato gera ou não uma variação quantitativa no patrimônio da empresa, a segunda serve para determinar em que momento do tempo se considera realizada esta variação, e a terceira serve, finalmente, para atribuir um valor monetário à mencionada variação.²⁴⁹

As questões mais relevantes são, portanto: O quê? Quanto? Quando? E, do ponto de vista do estudo do Imposto de Renda, apenas a partir da correta compreensão de tais aspectos do fato gerador (material, quantitativo e temporal), é que se poderá entender como as mudanças recentes trazidas pela convergência contábil poderão afetar a apuração do imposto.

Para realizar esta parte do estudo, a ordem seguida será o seguinte:

- Em primeiro lugar, serão analisadas as teorias sobre a renda;
- Expostas as teorias, será adotado um conceito econômico de renda, como paradigma, e demonstrada a forma como tal conceito pode ser transplantado para o campo jurídico, em especial como núcleo da competência outorgada, pela Constituição Federal de 1988, à União Federal, para instituição do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Com isso, espera-se extrair da análise um conceito constitucional de renda;
- Construído o conceito constitucional de renda, será analisado o artigo 43 do Código Tributário Nacional, focando-se, principalmente, no aspecto material da hipótese de incidência. Assim, serão identificados os limites adicionais que foram impostos ao conceito de renda pelo CTN, e que

²⁴⁹ Op. cit., p. 266: “La cuantificación de la renta, al resultar ésta magnitud económica de una suma de un gran número de actos de muy diversa naturaleza, exige, para cada hecho económico, que se proceda a su calificación, a su imputación temporal y a su valoración. La primera de estas operaciones sirve para definir si un acto genera o no una variación cuantitativa en el patrimonio de una empresa, la segunda sirve para determinar en qué momento temporal se considera realizada dicha variación, y la tercera sirve finalmente para atribuir un valor monetario a dicha variación.”

devem ser observados pelas leis ordinárias instituidoras do tributo. Até este ponto, estarão respondidas as perguntas sobre “o quê” e “quanto” pode ser renda;

- Finalmente, pela especial importância de que se reveste o tema, será feito o estudo do aspecto temporal, com foco na realização da renda, para que se possa responder à pergunta sobre “quando” a renda pode ser tributada.

3.1 As teorias sobre a Renda:

Em se tratando de estudos sobre a renda e sua definição, é lugar comum citar, como o mais extenso e profundo trabalho, a obra de GARCÍA BELSUNCE, *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*²⁵⁰, publicada ainda na década de 1960. Este trabalho, aliás, foi fonte de consulta e inspiração para o trabalho desenvolvido por QUEIROZ em *Imposto Sobre a Renda – requisitos para uma tributação constitucional*, que talvez seja o trabalho mais minucioso de que se tem notícia, no Direito Tributário brasileiro, sobre as teorias sobre a Renda²⁵¹.

BELSUNCE realizou uma análise extensa e detalhada, historiando as teorias econômicas da renda, as teorias da renda-produto, as teorias da renda-acrécimo e as teorias legalistas. Além de inventariar os autores e suas linhas de pensamento, BELSUNCE também oferece sua análise e opinião sobre cada tema, tornando a obra extremamente rica.

QUEIROZ também realizou trabalho extenso. O próprio autor informa ter estudado e descrito “diferentes concepções teóricas, tanto nacionais quanto estrangeiras (num total de 51 autores), produzidas ao longo de mais de 200 anos, tendo como tema a definição do conceito Renda (ou, na linguagem da Constituição Brasileira, do conceito “renda e proventos de qualquer natureza”).”.

Com um enfoque diferente, porque voltado ao estudo dos sistemas de *common law*, é digna de nota a obra de KEVIN HOLMES, *The Concept of Income* –

²⁵⁰ BELSUNCE, Horacio A. García. *El Concepto de Rédito en La Doctrina y En El Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1967.

²⁵¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de, *Imposto Sobre a Renda*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003. No Brasil, destaca-se também a obra de GISELE LEMKE, devotada ao tema: *Imposto de Renda – Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo, Dialética, 1998. No exame do conceito de renda, em particular, a autora também faz uma análise da obra de BELSUNCE, seguindo a mesma ordem utilizada pelo autor argentino.

*A multidisciplinary analysis*²⁵². O autor enfoca o tema pelas lentes do Direito Tributário, da Economia e da Contabilidade – daí o título – e traz importantes contribuições sobre a forma como o conceito de renda se desenvolveu, principalmente, nos Estados Unidos, no Reino Unido, na Austrália e na Nova Zelândia.

São estes três os principais pilares doutrinários para o desenvolvimento do tema neste tópico.

Neste tópico, será seguida a mesma ordem adotada por BELSUNCE e também por QUEIROZ. Como a posição de HOLMES é diferente no geral, não seguindo a mesma linha de exposição, será analisada separadamente, ao final.

3.1.1 As teorias Econômicas

Em primeiro lugar, devem ser analisadas as teorias chamadas “Teorias Econômicas”, o que é natural devido ao fato de que o conceito de renda é originário da economia e foi “apropriado” pelo Direito no momento em que se decidiu pela implementação de um tributo que tivesse este conceito no núcleo de sua hipótese de incidência – fato este que, aliás, é responsável por grande parte das divergências historicamente verificadas quanto ao conceito que se deve dar ao termo “renda”, quando utilizado na função de aspecto material da hipótese de incidência do imposto.

Ainda em 1775, ADAM SMITH²⁵³, em “A Riqueza das Nações”, apresentou sua posição. SMITH distinguia capital de renda, dizendo que capital é a riqueza empregada com intenção de produzir, e renda é a riqueza que se usa para satisfação das necessidades individuais²⁵⁴. Segundo QUEIROZ, a definição de SMITH para renda “apresenta as seguintes características definitórias: é uma riqueza nova; somente inclui bens materiais; é produto de uma fonte produtora; e a renda de um indivíduo é a renda líquida”²⁵⁵.

²⁵² HOLMES, Kevin. *The Concept of Income – A multidisciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD, 2001.

²⁵³ BELSUNCE, op. cit., pp. 11 ss.

²⁵⁴ QUEIROZ, op. cit., p. 121.

²⁵⁵ QUEIROZ, op. cit., p. 122.

JEAN B. SAY²⁵⁶ estrutura seu raciocínio sobre os conceitos de valor, riqueza, capital e renda. Valor é a qualidade que as coisas têm de poderem ser desejadas e trocadas por outras, e varia conforme as preferências individuais. Riqueza é a soma de todos os valores. Capital é a soma dos valores que não são destinados ao consumo. E, finalmente, renda é produto “da terra, do capital da indústria ou do trabalho pessoal, de natureza material ou imaterial, que pode ser uma riqueza nova separada ou uma riqueza nova agregada ao capital”²⁵⁷. Renda, para SAY, é renda líquida, devendo ser descontados os custos necessários para sua geração.

Afirma QUEIROZ que a teoria de SAY diz que “renda apresenta as seguintes características definitórias: é uma riqueza nova, um produto (incluindo na noção de produto e, por conseguinte, na noção de renda, o aumento de valor de certa coisa); material ou imaterial; e a renda para o indivíduo é sempre a líquida”²⁵⁸.

DAVID RICARDO²⁵⁹ define capital como a “parte da riqueza de um país que está empregada na produção”, e renda como “a parte do produto da terra que se paga ao proprietário pelo uso das forças originais e indestrutíveis do solo”. Para RICARDO, portanto, renda “é um produto; derivado da terra (fonte produtora); exclusivamente material (exclui os serviços, os usos presumidos e os gozos psíquicos).”²⁶⁰

THOMAS MALTHUS²⁶¹ entende que capital é a riqueza acumulada e voltada para a produção e distribuição de riqueza futura. Renda é o produto da terra, e utilidade é o produto do capital. Renda é sempre riqueza nova, separada do capital e realizada²⁶², e é sempre líquida²⁶³.

THÜNEN^{264 265} segue “as mesmas linhas de Ricardo”²⁶⁶, e vê a renda como uma “renda de situação”, imaginando um país com uma cidade no centro e as zonas

²⁵⁶ BELSUNCE, op. cit, pp. 28-39. Na página 31, BELSUNCE adverte que a obra de SAY envolve conceitos que “não se caracterizam pela sua precisão, nem por resistir às críticas que lhes foram dirigidas”.

²⁵⁷ QUEIROZ, op. cit., p. 122.

²⁵⁸ id. Ibid.

²⁵⁹ BELSUNCE, op. cit., pp. 23-27.

²⁶⁰ QUEIROZ, op. cit., p. 122.

²⁶¹ BELSUNCE, op. cit., pp 39-45.

²⁶² BELSUNCE, op. cit., p. 45.

²⁶³ QUEIROZ, op. cit., p. 123.

²⁶⁴ BELSUNCE, op. cit., pp 27-28.

²⁶⁵ QUEIROZ, op. cit., p. 123.

produtoras ao seu redor em círculos, sendo a renda uma função da distância para o centro.

JOHN STUART MILL²⁶⁷ entende que são capital as coisas destinadas ao processo de produção, necessárias para que a terra e o trabalho possam realizar a produção. Renda, para MILL, assim como para SMITH e RICARDO, é o produto da terra, e interesse é o produto do capital²⁶⁸. MILL entende que só pode ser tributada a renda consumida, nunca a investida²⁶⁹. Segundo QUEIROZ, o autor “não é muito claro acerca de a renda ser o produto líquido, entretanto, afirma em certa passagem que renda é o excesso de ganho do capital total empregado na terra sobre o que é necessário para repor o capital com a taxa ordinária de ganho.”²⁷⁰

BIERSACK²⁷¹ classifica como renda todos os ingressos que derivam do exercício do poder produtivo do indivíduo. Diz que *renda líquida* é o resultado obtido pela dedução, dos ingressos, do que foi gasto na manutenção de um padrão de vida que o homem economicamente ativo normalmente tem. Não menciona periodicidade ou preservação da fonte²⁷².

ROSCHER²⁷³ distingue as entradas da renda. *Entradas* são todos os bens que entram na economia de alguém durante um período de tempo determinado, incluindo todas as entradas, tais como ganhos de loteria, ganhos acidentais, herança e presentes. *Renda*, por outro lado, envolve apenas entradas que derivam da atividade econômica do recebedor.

HELD e GUTH²⁷⁴ são estudados em conjunto por BELSUNCE, mas não por QUEIROZ²⁷⁵. HELD diz que renda é a totalidade dos bens econômicos que os seres

²⁶⁶ BELSUNCE, op. cit., p. 27.

²⁶⁷ BELSUNCE, op. cit., pp. 45-51.

²⁶⁸ Op. cit., p. 46.

²⁶⁹ Id., p. 49.

²⁷⁰ QUEIROZ, op. cit., pp. 123-124.

²⁷¹ Id., p. 124.

²⁷² BELSUNCE, op. cit., p. 52.

²⁷³ Id. *ibid.*

²⁷⁴ Id., pp. 53-55.

²⁷⁵ QUEIROZ, pp. 124 -125.

humanos utilizam para satisfazer suas necessidades. A fonte, na visão do autor, deve ser preservada. HELD sustenta ainda que o rendimento deve ser líquido.

GUTH tem um conceito de renda que “resulta da combinação do critério da periodicidade e da preservação da fonte. Assim, ‘é renda qualquer incremento no poder econômico que flui com uma certa regularidade de uma fonte determinada’”²⁷⁶.

Ambos os autores, desta forma, filiam-se à teoria da renda-produto.

HERMANN²⁷⁷ diz que a renda é o fluxo de bens econômicos recebidos com alguma regularidade. A renda deve poder ser consumida sem alteração do capital, e pode ser representada por bens tangíveis ou intangíveis²⁷⁸. Assim, o autor também se coloca alinhado com as teorias de renda-produto.

WAGNER, na opinião de BELSUNCE, resumiu as teorias da renda-produto da forma mais completa até então. Define a renda individual como compreendendo ²⁷⁹:

- 1) a soma de bens econômicos que ao fim de certos períodos retorna com regularidade e, por conseguinte, com aptidão para repetir-se, como puro rendimento de uma fonte permanente a somar-se de novo ao patrimônio;
- 2) os gozos (usos) ou também as possibilidades de gozo, que proporciona periódica e indefinidamente a fortuna de que desfruta uma pessoa, deduzindo-se a deterioração ou diminuições de valor comercial.

WAGNER se coloca, assim, dentre os autores que se alinham com a teoria da renda-produto^{280 281}.

WEISS²⁸² vincula o conceito de renda ao de periodicidade, e não ao de preservação da fonte. Diz o autor germânico que “a satisfação dos desejos humanos

²⁷⁶ BELSUNCE, op. cit., p. 55: “resulta de la combinación del criterio de, la periodicidad y de la preservación de la fuente. Así, ‘es renta cualquier incremento en el poder económico que fluye con una cierta regularidad de una fuente determinada’”.

²⁷⁷ QUEIROZ, op. cit., p. 124.

²⁷⁸ BELSUNCE, op. cit., p. 55.

²⁷⁹ Id., p. 56: “1) la suma de *bienes económicos* que al fin de ciertos períodos vuelve con *regularidad*, y por consiguiente, con aptitud para *repetirse*, como puro rendimiento de una *fente permanente* a añadirse de nuevo como patrimonio; 2) *los gozos* (usos) o también las *posibilidades* de goce, que proporciona periódica e in- definidamente la fortuna de que disfruta una persona, de- duciéndose los deterioros o disminuciones de valor comercial.”

²⁸⁰ id., pp. 56-57.

²⁸¹ QUEIROZ, op. cit., pp 124-125.

²⁸² QUEIROZ, op. cit., p. 125.

requer um fluxo contínuo de bens que é chamado de renda. A característica essencial da renda radica no fato de ser recebida de forma regular, com a qual satisfazemos nossos desejos.”²⁸³

ALFRED MARSHALL²⁸⁴ entende que renda é produto do capital, e deve ser sempre líquida dos gastos de produção. Renda é “o fluxo de benefícios líquidos que um indivíduo obtém de sua riqueza”²⁸⁵.

NEUMANN entende que a renda é o conjunto dos benefícios e retribuições “que entram no poder de disposição de um indivíduo em um período de tempo”²⁸⁶. Não é necessária a periodicidade, mas é necessário, para o autor, que a fonte seja permanente. “Por essa razão, BELSUNCE considera que NEUMANN exclui do conceito *renda* os ganhos de loteria, herança e ganhos similares por não serem derivados de fontes-tipos permanentes.”²⁸⁷

IRVING FISHER²⁸⁸ estrutura seu pensamento sobre os conceitos de riqueza, serviços, capital e renda. Riqueza é o conjunto de todos os objetos materiais suscetíveis de apropriação. O uso da riqueza, que constitui a propriedade, o autor denomina “serviços”. Renda é o fluxo de serviços durante um período de tempo, e capital é o estoque de riqueza em um dado momento, sendo a parte da riqueza destinada a produzir renda. FISHER considera que a renda não precisa de regularidade. “Distingue *renda realizada* de *renda ganha*: aquela é o valor da utilidade efetiva que o capital assegura sem considerar o aumento ou a depreciação do capital; e b) esta é a renda realizada mais o aumento do valor do capital ou menos a depreciação do capital (a amortização).”²⁸⁹

²⁸³ BELSUNCE, op. cit., p. 57: “la satisfacción de los deseos humanos requiere un continuo flujo de bienes que es llamado renta. La esencial característica de la renta radica en que es un suministro *regular* con el cual satisfacemos nuestros deseos.”

²⁸⁴ BELSUNCE, op. cit., pp. 57-60.

²⁸⁵ QUEIROZ, op. cit., p. 125.

²⁸⁶ BELSUNCE, op. cit., p. 60.

²⁸⁷ QUEIROZ, op. cit., pp. 125-16.

²⁸⁸ BELSUNCE, op. cit., pp. 60-73.

²⁸⁹ QUEIROZ, op. cit., p. 126.

PAPI²⁹⁰ define a renda como “o conjunto de bens diretos, ou de consumo, que afluem a um sujeito econômico com características de periodicidade e de ser consumível sem diminuição do patrimônio.”²⁹¹

PAPI admite como categorias de renda²⁹²:

- a) o salário, que é o preço do trabalho dos operários;
- b) o juro, que é o preço do uso ou emprego das economias ou do capital;
- c) a renda, que é o preço de uso da terra;
- d) o lucro, que é o ganho dos empresários.

Com isso, PAPI se coloca dentro do grupo dos que adotam a teoria da renda-produto, dando especial ênfase à periodicidade.

Após expor todas as teorias, explicando cada uma delas, BELSUNCE apresenta aquela que é, na sua visão, a definição de renda que se pode extrair do conjunto:

Renda é a riqueza nova, material ou imaterial, que deriva de uma fonte produtiva, que pode ser periódica ou consumível e que se expressa em moeda, em espécie ou nos bens ou serviços finais que se podem adquirir com a conversão de moeda ou bens recebidos como renda imediata.²⁹³

QUEIROZ critica a definição dada por BELSUNCE, dizendo que ela nem chega a ser uma definição ampla o bastante para abarcar todos os pontos presentes nas diversas teorias, nem representa uma definição que tire destas seus pontos comuns²⁹⁴. Afirma, ainda, que seria muito difícil conseguir uma definição baseada nos pontos comuns, uma vez que as posições dos diversos autores são muito

²⁹⁰ QUEIROZ, op. cit., pp. 126-127.

²⁹¹ BELSUNCE, op. cit., p. 73: “el conjunto de los bienes directos, o de consumo, que afluyen a un sujeto económico con caracteres de periodicidad e de consumibilidad sin disminución del patrimonio.”

²⁹² Id. pp. 73-74: “a) El *salario*, que es el precio del trabajo de los operarios. b) El *interés*, que es el precio del uso o empleo del ahorro o del capital. c) La *renta*, que es el precio del uso de la tierra. d) El *beneficio*, que es la ganancia de los empresarios.”

²⁹³ Id., pp. 84-85: “Rédito es la riqueza nueva, material o inmaterial, que deriva de una fuente productiva, que puede ser periódica y consumible y que se expresa en moneda, en especie o en los bienes o servicios finales que pueden adquirirse con la conversión del metálico o bienes recibidos como renta inmediata.”

²⁹⁴ QUEIROZ, op. cit., p. 127.

diferentes entre si. E, por isso, QUEIROZ oferece uma definição que abarca todos os variados componentes das definições de renda de cada uma das teorias²⁹⁵:

Por outro lado, se a pretensão era a de apresentar uma teoria ampla que permitisse compreender as diferentes posições defendidas, tal definição teria que ser um pouco diferente da apresentada por BELSUNCE. Para que seja possível construir essa definição ampla, vale enumerar, de um modo simplificado, os critérios usados pelas diversas teorias econômicas para identificar o conceito de *renda* que apresentam uma maior importância para fins tributários. São eles:

- a) é um acréscimo patrimonial, em rigor, acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou de simples aumento no valor do patrimônio;
- b) material ou imaterial;
- c) acumulado ou consumido;
- d) decorrer ou não de uma fonte permanente;
- e) decorrer ou não de uma fonte produtiva;
- f) ser ou não necessária a realização;
- g) ser ou não necessária a separação;
- h) haver ou não periodicidade ou reprodutibilidade;
- i) ser ou não sempre líquido; e
- j) ser de índole monetária, em espécie ou real.

Não é possível, neste ponto, concordar com QUEIROZ quando diz que BELSUNCE não conseguiu fornecer nem uma definição ampla o bastante para abarcar todas as teorias, nem uma definição que as condense todas em uma só. Pela forma como BELSUNCE apresenta sua definição, com foco nos principais pontos identificados ao longo de todas as teorias expostas, parece razoável entender que ele quis fornecer uma definição que representasse a condensação de todas as teorias estudadas. Obviamente, em uma tarefa desta natureza, o estudioso terá que fazer opções, incluindo os pontos que entenda serem mais relevantes e deixando de fora os demais, e BELSUNCE as fez. Portanto, naquilo que se propôs, parece ter sido bem sucedido.

A posição de QUEIROZ, quando apresenta uma definição ampla que abarca todos os pontos tratados, sem avaliar e decidir se devem ou não integrar uma definição-resumo, termina por produzir um resultado que é mais uma **definição do conjunto das teorias econômicas sobre a renda** do que uma **definição da renda segundo o conjunto das teorias econômicas**. Não é necessário dizer que a

²⁹⁵ Id., p. 128.

diferença é relevante, já que esta última é muito mais útil do que aquela. Como BELSUNCE parece ter buscado e construído uma **definição da renda segundo o conjunto das teorias econômicas**, diferentemente do que fez QUEIROZ, opta-se, neste ponto, pela posição do autor argentino.

A seguir, BELSUNCE e QUEIROZ analisam as teorias fiscais sobre a renda, ou seja, aquelas que foram desenvolvidas a partir do estudo do direito Tributário, em especial do Imposto de Renda.

3.1.2 As teorias Fiscais

BELSUNCE começa explicando que as teorias fiscais foram desenvolvidas em função do Imposto de Renda, principalmente, e que se tornaram necessárias porque as teorias econômicas, embora fossem um ponto de partida já estabelecido, não eram suficientemente desenvolvidas para os fins tributários, ou seja, para a definição da hipótese de incidência (principalmente a materialidade) do Imposto de Renda²⁹⁶.

O autor segrega as teorias sobre a renda em dois grandes grupos, chamados de “Teorias da Renda-Produto”, que o autor diz serem mais próximas das teorias econômicas, e as “Teorias da Renda-Acréscimo” que, segundo BELSUNCE, seriam as mais modernas, desenvolvidas especificamente para as finalidades tributárias. QUEIROZ adota a mesma linha de exposição²⁹⁷. Estas teorias serão analisadas a seguir:

3.1.2.1 *As teorias da Renda-Produto*

Os primeiros autores a escreverem sobre o tema foram italianos: QUARTA, em 1905, e GERBINO, em 1911. QUARTA entende que a renda deve ter as seguintes características²⁹⁸:

- a) ser riqueza nova;

²⁹⁶ BELSUNCE, op. cit., p. 87: “Al efecto se siguieron los conceptos dados por la doctrina, comenzando por aprehender aquellos que la teoría económica había señalado a través de la larga y compleja evolución que acabamos de ver en el capítulo precedente. Pero la insuficiencia o limitación de tales conceptos teóricos frente a los fines prácticos de la imposición, o la imposibilidad de que sirvieran de base para configurar una materia concreta y como tal gravable, dio lugar a que los financistas ensayaran nuevas investigaciones y formulaciones, para hallar el concepto de un rédito o renta, válido para considerarlo como hecho imponible por las normas financieras.”.

²⁹⁷ Op. cit., p. 130.

²⁹⁸ BELSUNCE, op. cit., p. 88.

- b) estar vinculada, por uma relação de causa e efeito, à fonte produtiva;
- c) ser passível de reprodução sucessiva da mesma fonte (periodicidade).

GERBINO considera que renda é uma riqueza nova, sempre líquida e periódica²⁹⁹. Não aceita a chamada renda-serviço, representada pelo uso de um bem por seu proprietário³⁰⁰.

SELIGMAN, em obra que há muito tornou-se célebre, é o terceiro autor citado por BELSUNCE e por QUEIROZ³⁰¹. Diz que renda é um fluxo de riqueza que se recebe líquido de todos os gastos, e de maneira que o capital de onde provém mantém-se inalterado.

SELIGMAN diz também que a renda é calculada, para fins de praticidade, em períodos definidos (menciona expressamente o período anual). Provavelmente em função disso, BELSUNCE atribui a SELIGMAN o entendimento de que a renda tem caráter periódico, com o que não se pode concordar. De fato, diz BELSUNCE³⁰²:

SELIGMAN representa a combinação do critério da periodicidade e da preservação da fonte. Esclarece estes conceitos dizendo que “a renda não compreende aqueles elementos que constituem uma diminuição de capital, assim como não poderia tampouco a renda ser concebida de forma a abranger aqueles elementos puramente temporários que constituem um aumento de capital. SELIGMAN se coloca dentro da corrente da “renda-produto”, já que sustenta a necessidade de preservação da fonte e a periodicidade do produto(...)

²⁹⁹ Id., p. 89.

³⁰⁰ QUEIROZ, op. cit., p. 131.

³⁰¹ Op. cit., p. 131.

³⁰² Op. cit., pp. 89-90: “SELIGMAN representa la combinación del criterio de la *periodicidad* y el de la *preservación de la fuente*. Aclara estos conceptos diciendo que “la renta no comprende aquellos elementos que constituyen una *disminución de capital*, así como de otra manera, la renta no podría ser concebida como incluyendo aquellos elementos netamente temporarios que constituyen un *incremento del capital* . . .”.

SELIGMAN se ubica dentro de la corriente del “*rédito-producto*”, ya que sostiene la necesidad de la *preservación de la fuente y la periodicidad del producto* (...)”

Analisando, de outro lado, o que disse SELIGMAN, percebe-se o equívoco de interpretação³⁰³:

O que se disse é equivalente a dizer que renda é o que vem para um indivíduo além de todas as despesas necessárias à aquisição, e que está disponível para o seu próprio consumo. Uma vez que a renda é um fluxo de riqueza, deve ser sempre estimado para um período definido, de modo que, quando falamos de renda para fins de tributação, queremos dizer renda anual. Estritamente falando, em contraste com o capital, a renda denota a quantidade de riqueza que flui durante um período definido e que está à disposição do proprietário para fins de consumo, de modo que, ao consumi-la, o capital continua intacto.

(...)

Em certo sentido, se eu receber um grande presente ou uma herança inesperada, estes serão parte da minha receita para o ano; entretanto, rigorosamente falando, como não se espera aconteçam novamente, devem ser considerados como acréscimos ao capital em vez de elementos constitutivos de renda. É por esta razão que alguns escritores desejam adicionar à própria concepção de renda a noção de regularidade, isto é, o fluxo de riqueza de uma fonte mais ou menos regular. Que esta concepção não está livre de dificuldades é inegável; ganhos especulativos, por exemplo, podem ser extremamente difíceis de classificar com precisão. A dificuldade, porém, é em grande parte eliminada pelo fato de que, para fins de tributação, pelo menos, nos casos em que a renda esteja limitada a recebimentos de fontes regulares, tenta-se normalmente tributar as adições irregulares por outros meios.

Ou seja, embora SELIGMAN reconheça que há autores que, por conta da excepcionalidade que determinados tipos de ingresso apresentam, tendem a classificá-los como fora do conceito de renda, ele mesmo faz a ressalva dizendo que, para fins tributários, “nos casos em que a renda esteja limitada a recebimentos

³⁰³ Cfe. *The Income Tax...*, cit., pp. 19-20: “What has been stated is equivalent to saying that income is that which comes in to an individual above all necessary expenses of acquisition, and which is available for his own consumption. Since the income is a flow of wealth, it must always be estimated for a definite period, so that when we speak of income for purposes of taxation, we really mean annual income. Strictly speaking, income as contrasted with capital denotes that amount of wealth which flows in during a definite period and which is at the disposal of the owner for purposes of consumption, so that in consuming it, his capital remains unimpaired. (...) In a certain sense, if I receive a large gift or an unexpected inheritance, these are a part of my revenue for the year; but, strictly speaking, as they are not expected to recur, they ought to be regarded rather as additions to capital than constituent elements of income. It is for this reason that some writers desire to add to the very conception of income the idea of regularity, that is, the inflow of wealth from a more or less regular source. That this conception is not free from difficulty is undeniable; speculative gains, for instance, might be exceedingly difficult to assign with precision. The difficulty, however, is largely removed by the fact that, for purposes of taxation at least, where income is confined to the revenue from regular sources, an attempt is generally made to reach the irregular additions in other ways.”

de fontes regulares, tenta-se normalmente tributar as adições irregulares por outros meios.”³⁰⁴

Além disso, é possível inferir, dos trechos acima transcritos, que o que SELIGMAN parece entender que está fora do conceito de renda são os recebimentos que, ao mesmo tempo, sejam (i) gerados por fontes externas ao patrimônio do contribuinte; e (ii) sejam não-recorrentes. Isso é diferente de dizer que a renda tem que ser, necessariamente, periódica.

Na verdade, o pensamento de SELIGMAN, visto desta forma, parece estar bem à frente de seu tempo. A característica da renda de ser gerada por fontes internas ao patrimônio, por exemplo, é apontada atualmente por doutrina abalizada, da qual é exemplo a obra de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, em que se vê o requisito colocado de forma muito clara³⁰⁵.

A obra de SELIGMAN, aliás, merece destaque pela clareza e profundidade dos argumentos que continuam, em sua maior parte, atuais. Como noticia o próprio BELSUNCE³⁰⁶, o autor norte-americano teve a oportunidade de tratar do tema da renda e do capital em uma outra obra, alguns anos depois da primeira, em 1916. Nesta nova incursão, SELIGMAN discorre mais longamente sobre os conceitos de renda e de capital. As principais passagens e conclusões que podem ser extraídas da obra são as seguintes:

- a. o ser humano deseja coisas pelo prazer, pela satisfação que elas proporcionam. Se a satisfação é gerada por um esforço humano, fala-se

³⁰⁴ Id. *ibid.*

³⁰⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 104: “1 ° enunciado específico afirmativo - receita é um novo direito - na sua existência, se se tratar de direito antes inexistente, ou na sua valoração por novo negócio jurídico bilateral ou multilateral, quanto a direitos anteriormente existentes -, de qualquer natureza e de qualquer origem, produzido por qualquer causa ou fonte eficiente, desde que seja uma ação do titular desse patrimônio ou um recurso pertencente ao próprio patrimônio, e que não acarrete para o seu adquirente (o titular do patrimônio) qualquer nova obrigação.”

³⁰⁶ Op. cit., p. 90.

em “serviço”; se por um bem material, fala-se em “utilidade”. Renda é o fluxo de satisfação derivada de serviços ou utilidades³⁰⁷;

- b. A renda deve ser apurada periodicamente. É o conjunto do fluxo derivado de serviços ou utilidades durante um período³⁰⁸;
- c. Para que haja renda, o fluxo de utilidades ou serviços deve ser “realizado”. “A realização é um atributo necessário da renda”³⁰⁹;
- d. Da mesma forma, a renda deve ser sempre separada da sua fonte geradora, seja esta fonte um bem ou o serviço de alguém³¹⁰;
- e. O capital difere da renda, fundamentalmente, porque esta é o fluxo de riqueza, e aquele é a riqueza, presente e futura, acumulada³¹¹;
- f. Os aumentos de valor do capital só podem ser considerados renda se forem separados e realizados. Este é o ponto em que SELIGMAN dá o

³⁰⁷ SELIGMAN, Edwin R. A. Are Stock Dividends Income? *The American Economic Review*, Vol. 9, No. 3 (Sep., 1919), pp. 517-536. American Economic Association, disponível em <http://www.jstor.org/stable/1804674>. Acessado em 24/04/2013. A passagem citada é: “The things that come in are fundamentally utilities and services. We desire things, at bottom, because of their utility. They can impart this utility only in the shape of pleasurable sensations or satisfactions. These alone constitute true income. If the satisfaction comes from a human effort we speak of a service; if it comes from material things or relations we speak of a use or utility. The satisfactions are afforded by the services of human beings and the utilities of material things or relations. Income is the inflow of satisfactions from services and utilities. Income is therefore fundamentally pleasure or benefit income.”

³⁰⁸ Id., p. 518: “If there is only a single utility or a unique service, we speak of an accession, rather than of a succession, of satisfactions. But whether there be one or many, we think of their coming in during a period of time. The quality of periodicity is essential. Thus, income must be either annual, or monthly, or daily income, or income for some other period of time.”

³⁰⁹ Id., p. 519: “Realization is a necessary attribute of income.”

³¹⁰ Id. p. 520: “Thus in every case, whether we are dealing with human services, immaterial utilities or concrete objects, there can be no income unless there is a separation from the individual or the thing that affords the service or the utility. Separation, like realization, is a necessary attribute of income.”

³¹¹ Id. p. 521: “The real distinction between income and capital as the embodiment or the measurement of wealth, therefore, is that income represents a flow or stream of utilities or money, and capital represents a fund or stock of utilities or money.” P. 526: “Capital is a capitalization not simply of present or actual income but of the present worth of all future anticipated incomes. There can be no permanent change in the value of the capital unless there is at least an anticipated change in future income.”

célebre exemplo da floresta, que se valoriza pelo crescimento das árvores, mas que não gera renda enquanto estas não são cortadas³¹²;

g. Em relação especificamente à tributação:

g.1. a renda que está sujeita ao imposto não é apenas a renda em dinheiro, mas também a que se possa traduzir em dinheiro³¹³;

g.2. não é apenas a renda que se auferi com regularidade, mas também a renda que ocorre esporadicamente. Este ponto, especificamente, demonstra cabalmente que, de fato, BELSUNCE se equivocou ao colocar a periodicidade da renda – no sentido de regularidade – como uma característica da definição dada por SELIGMAN³¹⁴;

g.3. a renda pode ser derivada não apenas do uso de um bem, mas também da venda deste bem, desde que o ganho esteja realizado.³¹⁵

A obra de SELIGMAN, como se vê, é uma incursão didática e profunda nos conceitos de renda e capital.

A seguir, BELSUNCE³¹⁶ e QUEIROZ³¹⁷ analisam a obra de BATTISTELLA, que afirma que a renda é a soma dos bens que o indivíduo pode consumir sem destruir sua riqueza. Exatamente por isso, entende que os ganhos eventuais e os ganhos de capital podem ser considerados renda, já que podem ser consumidos sem destruir riqueza.

³¹² Id. p. 524: “there are cases where the income, if not originally separated, cannot be kept separated. The best example of this is a growing forest. The income of a forest is the annual yield of timber. The trees of a certain size may be cut yearly, leaving the forest intact. With proper forestry there will be a steady and regular cut of timber, what is lumbered in any year being made good by the growth of the remaining and oncoming trees. If, however, the trees are not cut, the forest becomes more valuable – up to a certain point at least. What would have been income has been converted into capital increment. But this capital increment is not income, because it has not been separated and because it is not capable of separation if uncut. When the trees are ultimately cut, the gain undoubtedly becomes income. Up to that time, however, the increase in the value of the forest is only inchoate income.”

³¹³ Id. p. 527.

³¹⁴ Id. p. 528: “In general, then, it may be said that the element of regularity as an essential constituent of the concept of income has well nigh disappeared. If I receive a thousand dollars for particular services this year and nothing in previous or subsequent years, it is none the less held to be income, even though it be irregular.”

³¹⁵ Id. pp. 528-529: “(...) the newer conception of income comprises not alone money, but money's worth; not alone regular, but irregular receipts; not alone gains from a usufruct, but gains from the disposal of the thing that yields the usufruct.”

³¹⁶ Op. cit., pp. 92-93.

³¹⁷ Op. cit., pp. 131-132.

TIVARONI ³¹⁸ diz que patrimônio é renda acumulada, e renda é um patrimônio em formação, e diz que renda é o conjunto de bens econômicos que uma pessoa ou uma coletividade obtém durante certo período com seu trabalho ou de seus capitais. A renda pode ser consumida sem diminuição do patrimônio. Fala em renda líquida, que são os bens produzidos menos os bens consumidos para obtê-los. Não considera que heranças e doações sejam renda, mas sim aumentos de patrimônio, já que não decorrem nem do trabalho, nem do capital³¹⁹.

COLIN ³²⁰ dá as seguintes definições para renda e capital³²¹:

Capital: é o conjunto das *riquezas* que um homem tem em sua posse e que deve conservar em sua integridade para obter anualmente uma constante de bens necessários para seu consumo.

Renda: são os produtos que derivam da colocação em funcionamento das riquezas das quais o homem dispõe e que podem ser consumidas sem diminuição de seu capital.

BELSUNCE critica duramente a teoria de COLIN, dizendo que o autor “claramente se enrola na teoria da ‘renda-produto’” ³²².

ALLIX e LECERCLE³²³ são citados por BELSUNCE de maneira elogiosa e dando ênfase ao fato de que, pela clareza de sua teoria, foram utilizados como fundamento e inspiração para sistemas tributários baseados na renda-produto, como a Argentina. Definem renda como “o produto periódico ou passível de periodicidade que provém de uma fonte durável em estado de exploração”³²⁴. E dizem que o capital “está formado pelos bens, corpóreos ou incorpóreos que, tendo um preço em dinheiro, são capazes de gerar uma renda para seu possuidor.”³²⁵

³¹⁸ BELSUNCE, op. cit., pp. 93-94.

³¹⁹ QUEIROZ, op. cit., p. 132.

³²⁰ Id. ibid.

³²¹ BELSUNCE, op. cit., p. 96: “Capital: Es el conjunto de las riquezas (no señala si son materiales o inmateriales) que un hombre tiene en su posesión y que debe conservar en su integridad para obtener anualmente una constante de bienes necesarios para su consumo.

Renta: Son los productos que derivan de la puesta en funcionamiento de las riquezas de las cuales él dispone y que pueden consagrarse a su consumo sin disminución de su capital.”

³²² Id. p. 97.

³²³ QUEIROZ, op. cit., pp. 132-133.

³²⁴ BELSUNCE, op. cit., pp. 97-98: “El producto periódico o pasible de periodicidad que proviene de una fuente durable en estado de explotación.”

³²⁵ Id., p. 98: “El capital está formado por los bienes, corporales o incorporeales que, teniendo un precio en dinero, son capaces de suministrar una renta a su poseedor.”

Os dois autores deixam claro que renda é sempre material. “As noções de capital e de renda são noções contábeis e a contabilidade no pode incluir nas demonstrações senão aquelas coisas capazes de serem contadas ou medidas com exatidão e de serem expressas por um preço em dinheiro” ³²⁶. Fazem críticas à posição de FISCHER no que diz respeito ao prazer obtido como renda, e esclarecem que o prazer não é a renda, é o que obtém por meio da renda.

Dizem mais, que a fonte não é necessariamente perene, e que pode vir a ser esgotada. Por isso, entendem que a renda deve ser líquida de uma amortização, que fará frente ao custo de reposição da fonte, quando necessário. Na mesma linha de pensamento, entendem que a renda tem que ser necessariamente líquida.

Finalmente, atestam que apenas por critérios objetivos, não subjetivos, pode-se segregar capital e renda. O uso que se dá ao bem é determinante, e “o momento em que se deve atentar para a natureza de um ingresso é aquele em que é realizado, não aquele em que é utilizado.”³²⁷

DE VITI DE MARCO diz que riqueza é a soma dos bens econômicos disponíveis em determinado lugar e momento; que capital é riqueza empregada na produção de bens, e que produtos são os bens ou serviços para os quais a empresa é criada. Renda, na visão do autor, é o produto, expresso em moeda, que seja realizado. Utiliza o conceito de renda líquida, com dedução dos gastos necessários.

LAUFENBURGER³²⁸ distingue capital de renda, dizendo que capitais são as coisas econômicas, chamadas de bens, e rendas são os serviços, em espécie – quando o proprietário se utiliza dos bens diretamente – ou em dinheiro – quando o proprietário cede o uso onerosamente –, derivados dos bens. Aceita a incidência do

³²⁶ Id. *ibid.*: “Las nociones de capital y de renta son nociones contables y la contabilidad no puede incluir en sus estados sino aquellas cosas capaces de ser contadas o medidas con exactitud y de ser expresadas por un precio en dinero.”

³²⁷ Id. pp 99-102. Merece destaque o seguinte trecho (p. 101): “Critican la teoría subjetiva de la renta como criterio para distinguir la renta del capital. No es exacto que la voluntad humana tenga el poder de determinar lo que es capital y lo que es renta. Ninguna voluntad humana, dicen, podrá hacer que un bosque sea una renta y no capital- ya que es necesariamente capital en razón de su carácter de fuente durable, y del mismo modo ninguna voluntad podrá hacer que los productos de ese bosque sean capital y no renta, porque así son por su carácter de frutos periódicos de aquella fuente. Lo que sí la voluntad humana puede hacer enseguida, es transformar la renta en capital conforme al empleo que de ella haga. De ahí el concepto categórico que sientan en el sentido de que “el momento en el que es necesario colocarse para apreciar la naturaleza de un ingreso, es aquel en el cual es realizado y no aquel en el cual es utilizado.”

³²⁸ QUEIROZ, op. cit, p. 133.

imposto sobre as mais-valias de ativos, por uma extensão da teoria da fonte, mesmo no caso de as mais-valias não estarem realizadas³²⁹.

PLEHN define a renda como “a riqueza disponível para consumos habituais, periodicamente recebida (recorrente)”³³⁰. Seus requisitos são a entrada, a recorrência e a preservação da fonte³³¹.

DE VITI DE MARCO diz que capital é a parte da riqueza aplicada na produção de bens futuros, e que produtos são os bens ou serviços para os quais a empresa tenha sido constituída³³². Afirma que renda é o produto com um elemento pessoal adicionado, ou seja, é o produto do ponto de vista do proprietário ou trabalhador³³³. O produto, para se converter em renda, tem que ser vendido (realizado³³⁴) e expresso em moeda³³⁵.

O último autor estudado por BELSUNCE e QUEIROZ³³⁶ é VALDÉS COSTA. Analisando a legislação tributária uruguaia, entende equivocada a não-tributação dos incrementos de patrimônio e dos ganhos de capital. Diz que ou o imposto sobre a renda deve abrangê-los, ou deve haver um imposto específico. Entende que a periodicidade não está intrinsecamente ligada ao conceito de renda, mas que a habitualidade ou regularidade da atividade geradora, sim. Entende que a renda deve ser líquida dos gastos para manutenção da fonte e da própria renda³³⁷.

Após todas as teorias descritas, BELSUNCE apresenta o que ele entende ser uma definição ampla da renda-produto, com base em todas as teorias apresentadas, nos seguintes termos:

- a) Renda é sempre riqueza nova e material³³⁸;

³²⁹ BELSUNCE, op. cit., pp. 114-117: “Las plusvalías de los activos pueden ser sometidas al impuesto sobre las rentas, gracias a la extensión de la noción de fuente, que permite percutir no solamente los productos de la actividad comercial o industrial, sino también las ganancias resultantes de operaciones accesorias a la profesión principal, aunque desde el punto de vista económico ellas representen elementos del capital.”

³³⁰ Id., p. 102.

³³¹ Id. ibid.

³³² Id., p. 104.

³³³ Id. ibid.

³³⁴ QUEIROZ, cit., p. 133.

³³⁵ BELSUNCE, cit., p. 105.

³³⁶ Op. cit., pp. 133-134.

³³⁷ Id., pp. 117-119.

³³⁸ Id., pp. 119-120.

- b) A riqueza deve derivar de uma fonte produtiva e durável³³⁹;
- c) A renda deve ser periódica ou ser susceptível de sê-lo³⁴⁰;
- d) Não é indispensável que a riqueza seja realizada e separada do capital³⁴¹.
Este é, como diz o próprio autor, o ponto mais espinhoso, e a decisão de não colocar a realização e separação demanda longa explanação³⁴². Mais comentários serão feitos logo adiante, sobre este ponto;
- e) A renda deve ser sempre líquida, devendo ser abatidos todos os gastos para obter, conservar e manter a mesma³⁴³;
- f) A renda pode ser em dinheiro ou em espécie, desde que, neste último caso, seja passível de expressão em termos monetários³⁴⁴;
- g) A renda deve derivar de um propósito de lucro por seu beneficiário. O próprio autor assinala, aqui, que este requisito não constou das teorias analisadas, mas foi incluído por conta de jurisprudência posterior³⁴⁵.

A definição final, baseada em todos os antecedentes, é assim colocada por BELSUNCE:

Renda é a riqueza nova material (periódica o passível de sê-lo) que flui de uma fonte produtiva durável e que se expressa em termos monetários.³⁴⁶

QUEIROZ, a exemplo do que já havia feito em relação à definição ampla de BELSUNCE para as teorias econômicas, critica a posição e diz que, para que possa ser, de fato, uma definição ampla, a mesma deveria contar com os seguintes requisitos:

³³⁹ Id., pp. 121-122.

³⁴⁰ Id., pp. 122-124.

³⁴¹ Id., pp. 124-130.

³⁴² Id., p. 124.

³⁴³ Id., pp. 130-131.

³⁴⁴ Id., p. 131.

³⁴⁵ Id., pp. 131-132.

³⁴⁶ Id., p. 132: "Rédito es la riqueza nueva material (periódica o susceptible de serlo) que fluye de una fuente productiva durable y que se expresa en terminus monetarios."

- a) é um acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou de simples aumento no valor do patrimônio;
- b) material ou imaterial;
- c) acumulado ou consumido;
- d) decorrer ou não de uma fonte permanente;
- e) decorrer ou não de uma fonte produtiva;
- f) ser ou não necessária a realização;
- g) ser ou não necessária a separação;
- h) haver ou não periodicidade ou reprodutibilidade;
- i) ser ou não sempre líquido; e
- j) ser de índole monetária, em espécie ou real.³⁴⁷

Assim como foi feito com relação às teorias econômicas, acima, aqui também se adota a posição de BELSUNCE, em que pesem as críticas de QUEIROZ.

A crítica que parece ser cabível, em relação à doutrina de BELSUNCE, é a da retirada do requisito da realização da renda da definição-resumo ampla por ele apresentada. As teorias analisadas, em sua maioria, ou determinam a realização como requisito indispensável, ou, pelo menos, não a afastam expressamente. Desta forma, uma definição de renda que pretenda incorporar os principais pontos das teorias da renda-produto deveria conter esse requisito. Quando decide retirá-lo, portanto, BELSUNCE produz uma definição-resumo menos ampla do que deveria, dentro do que se propôs.

A análise da necessidade de se incluir ou não a realização como um requisito da renda será feita oportunamente, no tópico 3.4.3.2, onde a realização como princípio e requisito será estudada em detalhes.

3.1.2.2 *As teorias da Renda-Acréscimo*

O precursor das teorias da renda como acréscimo é SCHANZ^{348 349}. Diz o autor que renda é o “incremento líquido do patrimônio em um período de tempo determinado, incluindo os lucros, os rendimentos remunerados por terceiros... inclui todos os proveitos, os benefícios, os serviços valorizáveis, presentes, heranças,

³⁴⁷ Op. cit., p. 143.

³⁴⁸ BELSUNCE, op. cit., p. 133.

³⁴⁹ QUEIROZ, op. cit., p. 138.

legados, ganhos de loteria, anualidades de seguro, ganhos especulativos e todo tipo de juros por empréstimo e ganhos de capital.”³⁵⁰

A definição de renda de SCHANZ é bastante ampla e abandona qualquer consideração acerca da fonte. Foca, como diz BELSUNCE, na capacidade econômica do indivíduo. A pergunta a ser feita, nesta teoria, é “com que meios de disposição contou esta pessoa em um período de tempo, sem prejudicar seu capital nem recorrer a dívidas pessoais”?³⁵¹

Devem ser incluídos os lucros realizados por troca de bens e outras transações comerciais, e também os bens ou fluxo de bens que derivem do prazer pessoal, da casa ou do jardim do próprio dono. Não interessa se o bem está ou não realizado.³⁵²

SCHANZ não entende necessário que a renda venha de um capital voltado à produção, nem que haja qualquer tipo de periodicidade, nem que seja necessária uma possibilidade de periodicidade. De fato, a definição da renda segundo a teoria deste autor é traduzida por BELSUNCE da seguinte forma³⁵³:

Renda é a riqueza que se acrescenta ao patrimônio de um indivíduo em um período de tempo determinado.

É indiferente que a fonte desta riqueza chamada renda seja uma fonte permanente da qual a renda possa surgir periodicamente, ou que, ao contrário, essa fonte desapareça com o próprio ato de produção da renda.

É indiferente que a renda provenha de uma fonte produtiva, ou que, ao contrário, a fonte seja uma liberalidade, um acontecimento acidental ou extraordinário, etc.

Para seu cálculo, a renda deve ser reduzida a um denominador comum, é dizer, à sua expressão monetária.

³⁵⁰ BELSUNCE, op. cit., p. 133: “el incremento neto del patrimonio en un período de tiempo determinado, incluyendo los beneficios y rendimientos remunerados por terceros... Incluye todos los provechos, los beneficios, los servicios valiables, regalos, herencias, legados, ganancias de loteria, anualidades de seguros, ganancias especulativas y todo tipo de intereses por préstamos y ganancias de capital.

³⁵¹ Id. ibid.

³⁵² Id. ibid.

³⁵³ Id., pp. 134-135: “a) *Renta es la riqueza que acrecienta el patrimonio de un individuo en un período de tiempo determinado.* b) Es indiferente que la fuente de esa riqueza llamada renta, sea una *fuentes permanente* de la cual la renta pueda surgir periódicamente, o que, por el contrario, *esa fuente desaparezca* con el acto mismo de producción de la renta. c) Es indiferente que la renta provenga de una *fuentes productiva*, o que, por el contrario, la fuente sea una *liberalidad*, un *acontecimiento accidental* o extraordinario, etc. d) Para su cálculo, el rédito debe reducirse a un común denominador, es decir, a su expresión *monetaria*.”

GARTNER é o segundo defensor da renda como acréscimo estudado por QUEIROZ³⁵⁴ e por BELSUNCE, para quem este teria sido o único autor que realmente desafiou os conceitos de SCHANZ³⁵⁵.

Para GARTNER, a renda é sempre derivada do que ele chama “força de trabalho”. É o fato de derivar desta força de trabalho que leva a que um ingresso seja renda e que o beneficiário tenha um direito legítimo sobre a renda assim adquirida. Um ganho eventual e fortuito, como um tesouro encontrado, nesta linha, seria um ganho de capital e não uma renda.

RICCI, por sua vez, entende que inúmeras definições de renda são viáveis e possíveis, mas a definição adotada tem que ser adequada aos fins a que se destine. Assim, se a finalidade da tributação é atingir a “todas as capacidades” a definição de renda deve compreender tudo quanto possa revelar capacidade contributiva^{356 357}. RICCI entende que a renda é sempre líquida, e corresponde ao somatório dos gastos de consumo, do valor poupado, dos ganhos de capital mais aumentos de valor e, finalmente, dos ganhos acidentais³⁵⁸. Diz mais o autor, que há premissas a serem aceita por quem deseje alcançar uma definição de renda: (i) a renda é um consumo de bens; (ii) este consumo é periódico; e (iii) a renda deve se limitar à parcela que deixe intacto o capital³⁵⁹. Como bem aponta BELSUNCE, o autor incorre em uma contradição quando diz filiar-se à corrente da renda-acréscimo, mas inclui em sua teoria a periodicidade a manutenção da integridade do capital, que são pontos recorrentes, como se viu antes, nas teorias de renda-produto³⁶⁰.

GARELLI³⁶¹ afirma que a renda é o total de riqueza produzida durante um período de tempo, que seja um incremento líquido de valor no patrimônio do proprietário. Distingue entre capital e trabalho como fontes da renda e aceita a tributação de ganhos eventuais como renda³⁶².

³⁵⁴ Op. cit., p. 138.

³⁵⁵ Op. cit., p. 135.

³⁵⁶ BELSUNCE, op. cit., p. 138.

³⁵⁷ QUEIROZ, op. cit., p. 138.

³⁵⁸ BELSUNCE, op. cit., p. 138.

³⁵⁹ Id., p. 139.

³⁶⁰ Id. *ibid*.

³⁶¹ QUEIROZ, op. cit., pp. 138-139.

³⁶² BELSUNCE, op. cit., p. 139.

HAIG ³⁶³ define a renda como sendo “o valor monetário do aumento líquido do poder econômico individual entre dois momentos”³⁶⁴. A teoria por ele desenvolvida acaba por desenhar uma definição de renda bastante ampla. Os argumentos são variados, indo desde motivações de justiça fiscal a considerações técnico tributárias. Ao final, segundo BELSUNCE, os elementos mais relevantes da doutrina de HAIG podem ser assim resumidos:

- a) a renda é uma entrada que pode consistir em bens ou serviços, ambos mensuráveis monetariamente;
- b) a entrada pode ser periódica, transitória ou acidental, e não é necessário que se mantenha intacta a fonte que a produz, podendo esta, inclusive, desaparecer com o ato de produção;
- c) no conceito de entrada se incorporam os aumentos de capital e as utilidades acumuladas mas não distribuídas;
- d) não é necessária a realização e separação da entrada para que esta possa ser computada, bastando que possa ser valorizada dentro do período ao qual deve ser imputada.³⁶⁵

Além disso, BELSUNCE faz questão de explicar que não se deve entender que a teoria de HAIG não alcance a renda consumida. O correto, na visão de HAIG, é que todas as entradas ocorridas durante o período, independentemente de seu destino, sejam computadas, de maneira que o consumo ou não pouco importa³⁶⁶.

GOBBI ³⁶⁷ entende que renda é o resultado somatório dos fatos negativos e positivos, ou seja, dos ganhos e das perdas³⁶⁸. Entende também que ganhos

³⁶³ QUEIROZ, op. cit., p. 139.

³⁶⁴ BELSUNCE, op. cit., p. 140.

³⁶⁵ Id, p. 146: “a) El rédito es un ingreso que puede consistir en bienes o servicios, ambos valuables en moneda. b) El ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental, y no es necesario que se mantenga intacta la fuente que lo produce, pudiendo inclusive desaparecer ésta con el acto de producción. c) En el concepto de ingreso se incorporan los aumentos de capital y las utilidades devengadas y no distribuídas. d) No es necesaria la realización y separación del ingreso para que éste pueda computarse, bastando que pueda evaluarse dentro del período en el cual debe imputarse.”

³⁶⁶ Id. Ibid: “Dados los términos de la definición, que consideran como ingreso al “incremento neto del poder económico”, parecería que se refiere al acrecentamiento de capital y se excluiría, entonces, todo aquello consumido en el periodo fiscal. Aunque así resultaría de la interpretación literal de la definición, advierto que esa no es la conclusión que surge del contexto general de la obra de HAIG, porque no se trata de determinar el incremento al cierre de un ejercicio, como sería si solamente fuera computable el capital acumulado, sino que debe entenderse el incremento neto como toda acreencia nueva que se incorpora al patrimonio, aunque sea inmediatamente consumida; esto es - y recalco para que no haya confusión-, que el incremento no debe ser medido al final de un ejercicio, sino que dentro del periodo hay que sumar todos los ingresos como incorporaciones netas al patrimonio del individuo que aumentan su poder económico.”

³⁶⁷ QUEIROZ, op. cit., p. 139.

³⁶⁸ BELSUNCE, op. cit., p. 147.

derivados de ocorrências involuntárias, como prêmios de loteria, não são renda. No caso de heranças ou doações, como podem ser esperadas pelo recebedor, poderiam ser renda. Finalmente, entende que a periodicidade não é da essência da definição de renda³⁶⁹.

Sobre GRIZZOTTI³⁷⁰, BELSUNCE afirma que parece adotar postura mais legalista do que propriamente de defensor da renda como acréscimo, o que explicaria a maneira confusa como se estrutura a doutrina do autor³⁷¹. O autor afirma que o capital é valor presente de todo o fluxo de capital que um bem pode gerar durante sua vida útil, descontado a valor presente pela taxa de juros de mercado³⁷². Renda, por outro lado, é a utilidade que o bem pode gerar em um período, geralmente anual³⁷³. Os incrementos de valor do capital também são tributáveis, pelo seu valor líquido³⁷⁴.

SIMONS³⁷⁵ define renda como “a soma algébrica do valor dos consumos e do valor do acumulado entre o início e o fim do período”³⁷⁶. Entende que a renda pode advir do consumo e do acúmulo de valor, inclusive pelo aumento avaliado a preços de mercado³⁷⁷. A renda, segundo o autor, inclui doações, heranças e legados, e independe de regularidade³⁷⁸.

GIANNINI³⁷⁹ entende que a renda é um acréscimo de valor³⁸⁰ que depende do emprego do capital ou da atividade humana³⁸¹, motivo pelo qual não inclui doações e heranças. Deve ser determinável em moeda³⁸², referida a um sujeito e a um período de tempo³⁸³. O autor não entende a regularidade como necessária para

³⁶⁹ Id., p. 148.

³⁷⁰ QUEIROZ, op. cit., pp. 139-140.

³⁷¹ Op. cit., p. 148.

³⁷² Id., p. 149.

³⁷³ Id. *ibid*.

³⁷⁴ Id., p. 150.

³⁷⁵ QUEIROZ, op. cit., p. 140.

³⁷⁶ BELSUNCE, op. cit., p. 151: “la suma algebraica del valor de los consumos y del valor de lo acumulado entre el principio y el fin del período.”

³⁷⁷ Id., p. 152.

³⁷⁸ Id., p. 154.

³⁷⁹ QUEIROZ, op. cit., p. 140.

³⁸⁰ BELSUNCE, op. cit., p. 156.

³⁸¹ Id., pp. 156-158.

³⁸² Id., p. 158.

³⁸³ Id., pp. 159-160.

a definição de renda que pode, portanto, incluir ganhos eventuais, desde que estejam realizados e separados.

EINAUDI ³⁸⁴ entende que a renda é o total líquido de riqueza auferida e consumida durante um período, sem que varie a riqueza possuída no início do período³⁸⁵. Desta forma, entende, como bem resume BELSUNCE, que a renda é um “incremento patrimonial consumido”³⁸⁶. Apenas a renda consumida, na visão do autor, pode ser tributada, não a renda poupada.

VANONI ³⁸⁷ critica SELIGMAN ao dizer que a separação e a realização, da forma como havia proposto o norte-americano, não devem fazer parte da definição de renda³⁸⁸. O essencial é apenas que uma riqueza nova venha a juntar-se ao patrimônio de forma certa e estável³⁸⁹.

JOHN F. DUE ³⁹⁰ entende que a renda é a soma do montante consumido ao montante de acréscimo do patrimônio durante um período determinado³⁹¹. Entende desnecessária a regularidade, e aceita a inclusão do uso de bens duráveis de consumo e dos serviços produzidos diretamente pelo contribuinte, além de doações e heranças³⁹².

Em conclusão, BELSUNCE afirma que, segundo as teorias da renda-acréscimo³⁹³:

Renda é toda entrada líquida em bens materiais, imateriais ou serviços passíveis de valorização em moeda, periódico, transitório ou accidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe em um incremento líquido do patrimônio de um indivíduo durante um período certo de tempo, que esteja acumulado ou que tenha sido consumido e que se expresse em termos monetários.

³⁸⁴ QUEIROZ, op. cit., p. 140.

³⁸⁵ BELSUNCE, op. cit, p. 161.

³⁸⁶ Id, p. 161.

³⁸⁷ QUEIROZ, op. cit., pp. 140-141.

³⁸⁸ BELSUNCE, op. cit., p. 169.

³⁸⁹ Id., p. 173.

³⁹⁰ QUEIROZ, op. cit, p. 141.

³⁹¹ BELSUNCE, op. cit., p. 181.

³⁹² Id. *ibid*.

³⁹³ Id, p. 186: “Rédito es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios valuables en dinero, periódico, transitorio o accidental, de carácter oneroso o gratuito, que importe un incremento neto del patrimonio de un individuo en un periodo determinado, esté acumulado o haya sido consumido y que se exprese en términos monetarios.”

A partir daqui, a análise muda o foco para as chamadas “Teorias Legalistas” da renda.

3.1.3 As teorias legalistas

BELSUNCE, neste tópico, inicia pelo estudo da doutrina de RUBENS GOMES DE SOUSA, ressaltando a concepção do autor brasileiro de que, em matéria de imposto de renda, apenas a lei pode definir o que é o fato gerador.

Como bem aponta BELSUNCE, GOMES DE SOUSA diz que a noção do fato gerador no imposto de renda está intimamente ligada à noção de rendimento; esta, por sua vez, resulta do direito positivo³⁹⁴. De fato, o autor brasileiro diz que, no caso do Imposto de Renda, a definição do fato gerador está subordinada ao direito positivo e que

procurar elaborar uma definição completa de rendimento, mesmo em função da lei brasileira, seria difícil (...). [P]arece-nos suficiente, para (...) indicar que o fato gerador do imposto de renda, no sistema brasileiro, consiste na disponibilidade econômica de uma importância de dinheiro ou susceptível 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 dos lucros tributáveis, em se tratando de pessoa jurídica³⁹⁵.

Por adotar esta posição, GOMES DE SOUSA sempre se refere ao conceito de rendimento por meio da forma utilizada pela Lei brasileira para tratamento da questão. Da mesma forma e pela mesma razão, o doutrinador brasileiro entende que requisitos muitas vezes apontados pela doutrina alienígena, como a periodicidade ou a possibilidade de reprodução do rendimento, são irrelevantes³⁹⁶.

BELSUNCE registra também que, segundo a obra de GOMES DE SOUSA, a separação da renda é dispensável, mas não a realização. Realização, no caso, é

³⁹⁴ BELSUNCE, op. cit., pp. 187-188. Na p. 188, lê-se: “Termina GOMES DE SOUSA diciendo que el hecho generador del impuesto a la renta, se trate del impuesto cedular, del impuesto complementario, del impuesto recaudado en la fuente, o del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, es la ‘adquisición de la disponibilidad económica de un elemento de riqueza que corresponda a una definición legal positiva, de rendimiento’”

³⁹⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. O fato gerador do imposto de renda. In: SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 162-188.

³⁹⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do Conceito de Rendimento Tributável. *Revista de Direito Público*, vol. 14. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970, pp. 339 – 346. BELSUNCE, op. cit., p. 187.

entendida como sendo a obtenção do título jurídico, ou seja, do crédito, embora ainda não corresponda ao recebimento de efetivo³⁹⁷.

O segundo representante das teorias legalistas estudado pelo autor argentino, JARACH, entende que definir renda é impossível, seja porque o conceito é amplo demais, seja porque as variações e os casos particulares são muitos. Nesta linha, BELSUNCE dá notícia de que JARACH diz que uma definição seria ou grande demais ou “ininteligível”³⁹⁸.

A posição do doutrinador estudado é claramente legalista: diz que não há qualquer vinculação do legislador aos conceitos e definições das teorias econômicas, e que o conceito deve ser buscado na Lei.

JARACH entende que o fato gerador do imposto de renda “é a realização, ou, melhor ainda, a disponibilidade de uma renda por parte de um determinado sujeito em um período fiscal”³⁹⁹.

FONROUGE, como informa BELSUNCE, entende que as legislações de muitos países, principalmente os mais desenvolvidos, não se ajusta perfeitamente aos conceitos da teoria econômica em matéria de renda. Isso, entretanto, não retira de tais normas a validade jurídica, seja porque é impossível, diante de inúmeras teorias, identificar uma definição única, seja porque, do ponto de vista da tributação, renda é um conceito funcional, ou seja, tem seu conteúdo ajustável à função que desempenha⁴⁰⁰.

Na verdade, o FONROUGE entende que a política fiscal é a principal norteadora do conteúdo da definição de renda. Se a intenção é estimular poupança, retira-se a renda poupada da definição; se favorecer casa própria, desonera-se a renda psíquica, e assim sucessivamente⁴⁰¹.

Diz, ademais, que periodicidade ou necessidade de uma fonte produtiva, bem como a manutenção desta, são pontos trazidos pelas doutrinas econômicas que não

³⁹⁷ BELSUNCE, op. cit., p. 188. V. também SOUSA, A evolução do Conceito de Rendimento Tributável, cit.

³⁹⁸ BELSUNCE, op. cit, p. 189.

³⁹⁹ Id., pp. 189-190: “es la realización, o mejor aún, la disponibilidad de un rédito por parte de un determinado sujeto en un período fiscal.”

⁴⁰⁰ Id., p. 190.

⁴⁰¹ Id., p. 191.

têm aplicabilidade, em se tratando de tributação. Na mesma linha, aliás, de GOMES DE SOUSA e JARACH, entende que a renda é uma riqueza nova que está disponível juridicamente, mas não necessita estar separada para sujeitar-se à incidência tributária⁴⁰².

BELSUNCE anota, corretamente, que a posição positivista de FONROUGE é óbvia, já que o autor entende que “renda é o que a legislação quer que seja”^{403 404}.

Em conclusão, ao resumir o entendimento das teorias legalistas da renda, BELSUNCE afirma que as posições dos autores estudados são auto-explicativas, pela clareza dos argumentos. A mais relevante nota, entretanto, é a de que

[as] teorias legalistas nasceram como consequência da confusão e dispersão que caracteriza as teorias mais modernas da renda, que para lhe darem a amplitude que as necessidades fiscais requerem e para simplificarem o sistema tributário com a eliminação dos impostos sobre ganhos de capital e todos os demais que escapavam ao conceito econômico de renda, e ainda para eliminar ou não instituir os impostos sobre capital, ampliaram de maneira tão caprichosa o conceito de renda a tipos tão variados de entradas, que se poderia sustentar que a questão, apesar de se apresentar sob a forma de teses e teorias científicas, chegou a perder a seriedade.⁴⁰⁵

Nessa linha é que, segundo o entendimento de BELSUNCE, os autores legalistas preferiram se render às necessidades fiscais e tratar o conceito de renda como algo inteiramente próprio do Direito Tributário, pelo menos quando se fala de renda como base de incidência de imposto.

3.1.4 A posição final de BELSUNCE

BELSUNCE explica que, após a análise dos quatro grupos de teorias, é necessário adotar um deles. Não faria sentido em sua opinião criar uma quinta

⁴⁰² Id., p. 191.

⁴⁰³ Id. p. 191: “rédito es lo que la legislación quiere que sea”.

⁴⁰⁴ Id. p. 192: “Concluye diciendo que ‘el concepto de rédito y de renta es fluctuante y, por lo tanto, es erróneo ajustarse exclusivamente a uno de los tantos que proporciona la doctrina. No es el momento de abrir juicio sobre la conveniencia o inconveniencia de adoptar una u otra solución, pues eso constituye una cuestión de política fiscal, extraña a la materia que debe considerar el derecho financiero’”.

⁴⁰⁵ Id., p. 193: “(...) teorías legalistas han nacido como consecuencia de la confusión y dispersión que caracteriza a las teorías más modernas del rédito, que para darle la amplitud que las necesidades fiscales requieren y para ir simplificando el sistema tributario con la eliminación de los impuestos a las ganancias de capital y a todas aquellas otras que escapaban al concepto económico del rédito, y aun para eliminar o no instituir los impuestos al capital, han extendido de manera tan antojadiza el concepto de rédito a distintas formas de ingreso, que podría sostenerse que la cuestión, a pesar de presentarse bajo la forma de tesis y teorías científicas, ha llegado a perder seriedad.”

alternativa, dado o caráter muito abrangente que tanto as teorias da renda-acréscimo quanto as legalistas possuem.⁴⁰⁶

BELSUNCE deixa claro que não faz objeção a uma postura legalista, “se as necessidades de política fiscal assim exigem”⁴⁰⁷. E, dito isto, se alinha, sem maiores titubeios, à teoria da renda-produto:

Me alinho totalmente com a doutrina da RENDA-PRODUTO, não apenas porque encontro nela uma fundamentação científica de fundo econômico, que, como tal, dá base e sustentação à teoria fiscal e à norma jurídica que a consagre, posto que o Direito Tributário regula situações de conteúdo econômico, mas também porque ademais, apresenta em si mesma uma organicidade e um rigor científico que a impõe sem espaço para dúvidas e por sobre as demais que, como disse em várias partes deste trabalho, não têm outro elemento de coesão que não o de servir a propósitos fiscais.⁴⁰⁸

Finalmente, deixa claro que, se em alguns momentos compactuou com o aumento de escopo do imposto de renda, para inclusão, por exemplo, dos ganhos de capital, o fez mais por atenção às necessidades de política fiscal, ou seja, pragmaticamente, do que por concessão às teorias da renda como acréscimo patrimonial.

3.1.5 A análise de QUEIROZ sobre os autores brasileiros mais recentes

Após o estudo baseado na obra de BELSUNCE, QUEIROZ dá sua contribuição original, fazendo uma análise crítica sobre a obra de GOMES DE SOUSA e agregando ao rol dos doutrinadores estudados as obras de MODESTO CARVALHOSA, BULHÕES PEDREIRA, HENRY TILBERY – todos com contribuições doutrinárias mais significativas situadas em meados do Séc. XX – e de outros autores que poderiam ser chamados de “contemporâneos”: ROBERTO

⁴⁰⁶ Id. p. 243.

⁴⁰⁷ Id. Ibid.: “No como resultado de este estudio, sino como, fruto de la experiencia vivida a través de veinte años de dedicación a los problemas fiscales, y entre ellos con especial preferencia, por interés doctrinal y profesional, a los del impuesto a los réditos, he seguido y ratifico ahora una posición doctrinal, que no es obstáculo a la aceptación de una postura legalista, si las necesidades de la política fiscal así lo requieren.”

⁴⁰⁸ Id., pp. 243-244: “Me adhiero plenamente a la doctrina del ‘RÉDITO- PRODUCTO’, no sólo porque hallo en ella una fundamentación científica de corte económico, que como tal da base y sustento a la teoría fiscal y a la norma jurídica que la consagre, puesto que el derecho tributario regula situaciones de contenido económico, sino porque, además, presenta en sí misma una organicidad y un rigor científico que la impone sin lugar a dudas por sobre las demás, que como he dicho en varias partes de este trabajo no tienen más elemento de cohesión que el propósito de servir a fines fiscales.”

QUIROGA MOSQUERA, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES e GISELE LEMKE, já mencionada anteriormente, no início deste capítulo.

Sobre GOMES DE SOUSA, a análise feita por QUEIROZ é primorosa pela riqueza de detalhes. A obra do autor é estudada de forma linear no tempo, demonstrando, antes de tudo, uma evolução – ou contradição – dos conceitos originalmente defendidos para os adotados ao final.

Neste sentido, a posição inicial de GOMES DE SOUSA, na década de 1940, como já se viu antes no estudo da obra de BELSUNCE, é claramente legalista: ele afirma que o fato gerador do imposto de renda está ligado à noção de rendimento e esta, por sua vez, decorre do direito positivo⁴⁰⁹. Para reforçar, afirmou também que o fato gerador do imposto de renda é “a aquisição da disponibilidade econômica de um elemento de riqueza que corresponda à definição legal positiva de rendimento”⁴¹⁰.

Na década de 1950, GOMES DE SOUSA volta a tratar do tema e afirma, como antes:

só ocasionalmente o direito positivo observa, ainda assim imperfeitamente, um conceito teórico de renda. O que vale dizer que, para o legislador fiscal, a noção de rendimento tributável é totalmente empírica: os resultados da arrecadação prevalecem sobre a preocupação de aprimoramento científico do sistema tributário. Não seria, portanto, exagerado ampliar a definição para dizer que o imposto de renda é aquele que incide sobre o que a lei define como renda.⁴¹¹

Nenhuma dúvida, portanto, pode haver sobre a manutenção do viés legalista, o que, aliás, fica reforçado pelo fato de que o autor desdenha do requisito de periodicidade da fonte dizendo que “não é difícil encontrar na lei exemplos de receitas tributadas como rendimentos, cuja reprodutividade, ainda que apenas potencial, é desmentida por sua própria natureza”⁴¹². Aliás, em referência à teoria da fonte, diz que “os elementos definidores que tendem a desaparecer são a periodicidade e a existência de uma fonte duradoura”⁴¹³. Além disso, não concorda

⁴⁰⁹ Op. cit., p. 150.

⁴¹⁰ Id., p. 151. V. SOUSA, O Fato Gerador do Imposto de Renda, cit.

⁴¹¹ A evolução do Conceito de Rendimento Tributável. *Revista de Direito Público*, vol. 14, pp. 339 – 346. O trecho citado está na pág. 339. Este artigo é de 1951, mas só foi publicado no Brasil em 1970.

⁴¹² Id., p. 342.

⁴¹³ Id. p. 341.

com a necessidade de que o rendimento decorra de uma fonte produtiva, e diz que a necessidade de uma fonte pode ser aceita, desde que a fonte seja tomada em sentido amplo, ou seja, que haja uma participação, ainda que pequena, do titular da renda. Com isso, ficam afastadas apenas as hipóteses de rendimento que não têm qualquer participação do recebedor, como os casos de herança e doações. Neste ponto, uma vez mais, o autor faz deferência à lei, dizendo que esta já exclui tais rendimentos da tributação⁴¹⁴.

GOMES DE SOUSA ainda fala dos requisitos de realização e separação, e afirma que é necessário distinguir entre estes dois momentos. Diz mais, aliás, que “o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica de uma riqueza. Já o título de que decorre a sua disponibilidade jurídica apenas desempenha, na definição da incidência, um papel ulterior e complementar, o de permitir a discriminação dos rendimentos para sua classificação por cédulas.”⁴¹⁵. O tema da disponibilidade jurídica e econômica, entretanto, será estudado mais adiante.

Importa dizer, todavia, que GOMES DE SOUSA não deixa qualquer dúvida sobre a inspiração legalista de suas idéias acerca de Direito em geral e do imposto de renda, em particular, quando diz:

Colocando-nos no terreno das idéias gerais, lembraremos finalmente que o imposto, sendo uma contribuição destinada a fazer frente às necessidades gerais do Estado, cuja incidência não é a contrapartida de um serviço ou de uma vantagem específicos percebidos pelo contribuinte, **deixa ao legislador fiscal, como notou Giannini, uma liberdade quase total na escolha das hipóteses sobre as quais assentará a tributação.** É certo que o trabalho contínuo da ciência oferece à orientação do legislador um fundo inestimável de elementos sempre renovados. Mas, enquanto os ensinamentos da doutrina não sejam sancionados pela lei, um dilema perturbador

⁴¹⁴ Id., p. 343-344: “Desde que o conceito de exploração da fonte seja encarado nesse sentido mais amplo, a sua presença torna-se evidente mesmo nas hipóteses que de outro modo seriam as mais difíceis de explicar, como a dos prêmios em dinheiro, sobretudo os de loteria. Uma atividade do titular, por mínima que seja, está, com efeito, sempre presente na própria determinação do risco a ser corrido. Por outro lado, a desproporção entre o resultado eventual e o montante do investimento não seria de molde a afastar a definição daquele como rendimento, podendo, quando muito, justificar um agravamento da alíquota do imposto. Restariam, pois, como exemplos mais ou menos únicos de receitas obtidas sem qualquer intervenção do titular, as doações e as heranças: hipóteses efetivamente excluídas de modo expresso pela lei, quer os impostos cedulares, quer do imposto complementar sobre a renda global.”

⁴¹⁵ Id., p. 345.

continua sem resposta: se por um lado a economia, como ciência, depende do direito para impor suas conclusões, por outro lado o próprio direito, como norma, não depende absolutamente de sua conformidade à ciência para ser obrigatório. Por isto, o jurista se encontra impotente perante o legislador, de quem recebe, tãda feita, a lei que lhe caberá aplicar: só lhe resta esperar que o legislador tenha buscado suas idéias nas melhores fontes. e baseado sua inspiração nos princípios mais puros. (...) Tal como, na balada de Tennyson, os soldados da brigada ligeira obedecem cegamente à ordem recebida e partem à carga contra os canhões, não compete ao jurista racionalizar a ordem contida na lei, mas cumpri-la.⁴¹⁶ (destaque não está no original)

Em um trabalho posterior, GOMES DE SOUSA afirma que renda é “tão-somente aquilo que acresce ao patrimônio do seu titular, num determinado período de tempo, em excesso do capital empregado e das despesas necessárias à sua produção.”⁴¹⁷. A postura, aqui, não é mais exclusivamente legalista.

Em 1957, publica outro trabalho sobre o imposto de renda, no qual volta a analisar a definição de rendimento tributável. Conforme diz QUEIROZ⁴¹⁸:

[GOMES DE SOUZA] assinala que o conceito de rendimento tributável exige o concurso de três elementos: a) proveniência de fonte patrimonial permanente ou durável integrada no patrimônio do titular; b) capacidade, pelo menos potencial, de reprodução periódica; e c) decorrência de uma exploração econômica da fonte produtora pelo seu titular. Complementa seu pensamento, esclarecendo que o elemento permanência da fonte produtora é o fundamental. Resume seu ponto de vista, ao declarar que, ressalvadas as peculiaridades dos sistemas positivos, o conceito fiscal de rendimento tributável é em essência um conceito comparativo, concebendo-o como sendo "a riqueza nova disponível que acresce ao patrimônio do seu titular, em excesso do capital que a produziu"

Donde se percebe, sem maior dificuldade, que há uma virada substancial no pensamento do autor. Em lugar de um conceito puramente legalista antes adotado, agora há requisitos indispensáveis à configuração de um rendimento tributável. E são, exatamente, aqueles que foram antes afastados, na obra de 1951⁴¹⁹.

⁴¹⁶ Id., p. 345.

⁴¹⁷ Imposto de Renda e o Seguro Dotal, RDA 27, pp. 12-33 (16).

⁴¹⁸ Op. cit., p. 155.

⁴¹⁹ V. nota 411.

Em 1966, GOMES DE SOUSA volta à posição original, dizendo que o fato gerador do imposto de renda “é a aquisição de disponibilidade jurídica de um ganho definido em lei como lucro ou rendimento tributável”⁴²⁰.

Assim fazendo, o doutrinador cria duas contradições, simultaneamente: (i) em primeiro lugar, com seu artigo inicial, de 1947, onde havia dito que o fato gerador seria a disponibilidade econômica, e não jurídica, do rendimento definido em lei como tributável⁴²¹; e (ii) com a posição intermediária, do parecer de 1957, que, por sua vez, já era contraditório em relação às obras anteriores.

QUEIROZ explica que, em 1970, 1972 e 1973, GOMES DE SOUSA volta – novamente acarretando contradições internas em sua obra – a afirmar que a fonte patrimonial permanente, o caráter periódico ou regular do ganho e a aplicação da atividade do titular na exploração da fonte são os “três fundamentos do conceito de renda”⁴²².

A novidade mais importante fica por conta da menção, nos três casos, à necessidade de que haja um “acréscimo” de patrimônio. É sintomático que estas três obras tenham sido publicadas já no período em que o CTN estava em pleno vigor, com a expressão “acréscimo patrimonial” constando claramente de seu artigo 43, inciso II. Nessa linha, aliás, merece também menção a opinião do autor de que o inciso II do artigo 43 do CTN teria vindo para ampliar o campo de incidência do tributo, possibilitando a tributação de ganhos de capital – na verdade, de quaisquer ganhos eventuais, ao qual falta o requisito de periodicidade.⁴²³

QUEIROZ também dá notícia da obra de MODESTO CARVALHOSA, que entende que patrimônio é “o conjunto de riqueza material, intelectual ou profissional de uma pessoa, capaz de produzir renda”, e que “renda é o aumento ou acréscimo de patrimônio, verificada num determinado espaço de tempo e que, para efeitos de administração tributária, em geral, coincide com um exercício civil que equivale a um exercício financeiro.”⁴²⁴

⁴²⁰ Apud. QUEIROZ, op. cit., p. 156.

⁴²¹ V. notas 409 e 410.

⁴²² QUEIROZ, op. cit., pp. 156-160.

⁴²³ Id. *ibid.*

⁴²⁴ QUEIROZ, cit., p. 161.

Interpretando a obra de CARVALHOSA, entende QUEIROZ que o autor

parece estar mais próximo dos partidários da teoria da renda-produto. Ele considera que o conceito renda (senti- do estrito) deve apresentar os seguintes elementos característicos: a) ser um acréscimo patrimonial; b) ser um produto do patrimônio já pertencente à própria pessoa; c) ser obtido a título oneroso; d) e ser verificado em certo espaço de tempo.

BULHÕES PEDREIRA, outro autor analisado por QUEIROZ, tem extensa obra sobre o imposto de renda, muito estudada até os dias de hoje.

O autor entende que a Constituição, quando estabelece a competência da União Federal para instituir o imposto sobre a renda e provento de qualquer natureza, acaba estabelecendo alguns limites para o legislador. Diz que “nem o legislador nem o intérprete é livre para adotar o conceito de renda de sua preferência: deve procurar aquele que melhor se ajuste ao sistema de distribuição de competências tributárias constante da Constituição”⁴²⁵.

Diz que a renda nacional é “a soma de todas as remunerações pagas aos fatores de produção durante determinado período”, e que a renda pessoal é a parte da renda nacional que o indivíduo recebe por meio de pagamentos ou transferências de renda⁴²⁶. Estes, por sua vez, compreendem remunerações por trabalho, aluguéis, juros, royalties – renda propriamente dita –, prêmios de loteria, ganhos de capital, dentre outros – os proventos de qualquer natureza. A herança e a doação, que são transferências unilaterais, são consideradas pelo autor como “transferências de capital” e não compõem o conceito de renda.

Como diz QUEIROZ, nesta obra de 1971, “BULHÕES PEDREIRA parece ser partidário do que denomina *teoria da renda-fluxo* (que outros autores chamariam de *teoria da renda-produto*).”⁴²⁷

Mais tarde, em outra obra, o autor volta ao tema de forma diferente, se aproximando mais das teorias da renda-acréscimo. Disse BULHÕES PEDREIRA⁴²⁸:

⁴²⁵ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, pp. 2-2 e 2-3.

⁴²⁶ Id., p. 2-13.

⁴²⁷ Op. cit., p. 180.

⁴²⁸ Imposto de Renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. In *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. Nº 207, pp. 379-404.

A renda não é o fluxo, mas o acréscimo patrimonial. O fluxo é curso do valor financeiro que vai crescer ao patrimônio. E a elaboração doutrinária do conceito de renda tributável como medida da capacidade de pagar tributos demonstrou que a noção de renda como fluxo não abrange alguns ganhos que aumentam a capacidade contributiva das pessoas: a definição de ganho derivado do capital, do trabalho ou da combinação de ambos não se ajusta aos ganhos em sorteios, loterias e concursos, nem aos ganhos de capital e outras rendas extraordinárias, e a renda originária de pagamentos de capital não pode ser conhecida e mensurada enquanto fluxo, mas apenas pelos seus efeitos de acréscimo ao patrimônio de quem recebe o fluxo. Daí a preferência moderna pela definição da renda pessoal como acréscimo patrimonial, e não como fluxo.

(...)

o acréscimo que é renda pode ser consumido, destruído, ou transferido para terceiro sem prejudicar o capital próprio; o que resulta de fluxo de transferência de capital entra no patrimônio como parte do capital próprio e seu dispêndio implica, necessariamente, diminuição desse capital.

(...)

Daí a definição de renda pessoal como 'valor financeiro que acresce ao patrimônio e pode ser despendido sem diminuir o capital próprio.

Além da aproximação clara ao conceito de renda-acréscimo, nota-se também uma nova definição de renda individual.

HENRY TILBERY adota, pragmaticamente, uma postura legalista, no sentido de que o que diz a Lei, em termos de imposto de renda, é algo que não pode ser objetivamente desconsiderado. Entretanto, ainda que para fins acadêmicos, demonstra preferência por concepções mais aferradas a um conceito ontológico de renda⁴²⁹.

O autor parece adotar os requisitos que – em algum momento – GOMES DE SOUSA entendeu serem os três pilares da definição de rendimento tributável, ou seja, uma fonte permanente ou durável, a possibilidade de reprodução e a derivação da exploração de uma atividade econômica pelo titular⁴³⁰.

Em relação aos ganhos de capital, TILBERY manifesta assim sua posição:

⁴²⁹ *Comentários ao Código Tributário Nacional – arts. 43, 44 e 45. Direito Tributário 3.* São Paulo, Buhatsky, 1974, pp. 73-132. Na pág. 79: “Achamos que do ponto de vista de direito tributário, o conceito da renda, constante da lei, é a realidade objetiva para todos efeitos. Na verdade os doutrinadores em diversos países e em vários momentos da história, apenas procuram desenvolver as bases teóricas adequadas para fundamentar aquela sistemática da tributação de renda, que melhor se ajuste ao regime vigente, às condições sócio- econômicas, aos postulados da justiça fiscal e às necessidades da arrecadação.”

⁴³⁰ Op. cit., p. 80.

A formulação de "proventos de qualquer natureza", como sendo os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior representa, sem sombra de dúvida, a aplicação da "teoria do acréscimo patrimonial".

Assim esta redação autoriza a tributação, pela lei ordinária, de ganhos de capital.⁴³¹

Nas outras obras que produziu acerca do tema, TILBERY manteve-se fiel a tais conceitos.

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA não aceita uma visão legalista da renda, e diz que “dentro de uma visão dinâmica do conceito de renda, ela consiste num diferencial entre a riqueza preexistente, as despesas efetivadas para a aquisição de riqueza nova e o ingresso que possa ser obtido, sempre tendo como referencial um espaço de tempo”⁴³². Ou seja, o acréscimo patrimonial e a periodização da apuração – que é decorrência lógica da idéia de acréscimo – estão no cerne do conceito desenvolvido pelo autor.

De forma muito semelhante, LIMA GONÇALVES esclarece que “qualquer que seja o conceito de renda adotado, presentes estão as noções de (i) ganho patrimonial resultante de (ii) confronto entre elementos (ingressos e saídas) verificados (iii) ao longo de certo período”⁴³³.

E, por fim, QUEIROZ avalia a contribuição doutrinária de GISELE LEMKE, afirmando que a autora não chega a expor o que ela mesmo diz existir, um “significado mínimo, que se poderia dizer incorporado à Constituição, para o conceito de renda”, mas que, por outro lado, diz que renda é diferente de patrimônio, e está vinculada ao conceito de acréscimo patrimonial⁴³⁴. A doutrina de LEMKE é muito mais significativa na parte que diz respeito à disponibilidade da renda, e será estudada em detalhes oportunamente, no Tópico 3.4.2, abaixo.

⁴³¹ Id., p. 84.

⁴³² *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 116.

⁴³³ GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto Sobre a Renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 198.

⁴³⁴ Op. cit., p. 199.

3.1.6 A posição final de QUEIROZ

A opinião de QUEIROZ, após todas as análises das teorias sobre renda, e após confrontar os princípios constitucionais que entende aplicáveis ao caso com as variações de tais teorias, é a seguinte:

Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimo) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decréscimos).⁴³⁵

Com isso, como o próprio autor faz questão de ressaltar, não se levam em conta as exigências de fonte permanente, de possível reprodução ou periodicidade, e de ser a renda relativa a uma exploração produtiva da fonte pelo titular⁴³⁶. E, com a menção a “obtenção de produto ou simples aumento no valor do patrimônio”, o autor busca abarcar, declaradamente, as teorias que tratam da renda-acréscimo ou da renda-produto⁴³⁷.

Finalmente, QUEIROZ esclarece que a menção a fatos decréscimos “relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família” não se aplica às pessoas jurídicas, sem que isso, obviamente, impeça a aplicação do restante da definição⁴³⁸.

3.1.7 O Conceito Fundamental de Renda de HOLMES

KEVIN HOLMES, como já se disse antes, tem um enfoque bastante diferente, no todo, daquele utilizado por BELSUNCE e seguido por QUEIROZ. O autor não divide as teorias em econômicas, fiscais e legalistas, mas busca, em primeiro lugar, identificar o que chama de *conceito fundamental de renda*, que é um conceito

⁴³⁵ Op. cit., p. 239.

⁴³⁶ Id. *ibid.*

⁴³⁷ Id., p. 240.

⁴³⁸ Id., p. 241.

econômico de renda, o mais abrangente possível, para, a partir daí, demonstrar como a contabilidade e o direito se apropriam de tal conceito, ou de parte dele, para construir seus próprios conceitos de renda.

Adiante-se que o conceito fundamental de renda de HOLMES corresponde, como se verá logo adiante, ao que a doutrina convencionou chamar de modelo SCHANZ-HAIG-SIMONS. No Brasil, BALEEIRO já fazia referência ao modelo em meados do Séc. XX⁴³⁹, embora de forma um pouco diferente, assim como DERZI⁴⁴⁰, mais recentemente. No exterior, são encontradas também menções ao modelo pela citação dos três autores em conjunto. TAVARES, por exemplo, diz se tratar da “noção pura de rendimento”⁴⁴¹, referindo-se à obra de HOLMES, assim como também faz LANG⁴⁴².

Como se pode perceber, os autores já eram individualmente estudados e citados em conjunto como responsáveis por este modelo antes mesmo da obra de HOLMES, de maneira que não é pelo ineditismo que se utiliza esse estudo como paradigma, mas pela profundidade da pesquisa a respeito do tema. Além disso, a abordagem de HOLMES, de identificar o conceito mais amplo possível e depois

⁴³⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. 11ª edição, revista e Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, p. 283. O autor, na verdade, cita Fisher no lugar de Simons, mas isso não altera a constatação: “Começam os percalços em relação aos rendimentos do capital, seja este explorado como instrumento da atividade laboriosa do contribuinte, ceda-o a terceiro, ou apenas o conserve, sem renda, como unidade de seu patrimônio. O debate sobre esse assunto tem empolgado vários espíritos e pode ser resumido em duas teorias, que ambas têm sido invocadas pelas legislações fiscais dos vários países:

a) renda é atributo quase sempre periódico, da fonte permanente da qual promana, como elemento novo criado e que com ela não se confunde (Strutz, Fuisting, Cohn);
b) a renda é o acréscimo de valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos (Schanz, Haig, Fisher).”

⁴⁴⁰ Comentando a própria obra de BALEEIRO (*Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 267): “A teoria do acréscimo por defendida por George Schanz, desde 1894, aperfeiçoada por Haig e Simons. Essa concepção foi adotada também, em parte, pelo Código Tributário Nacional.”

⁴⁴¹ Op. cit., pp. 25 e ss.: “São duas, no essencial, as características marcantes da noção pura e abrangente de rendimento: a periodização e o acréscimo (accrual). Aquela, comum e geral a todas as definições de rédito. Esta, específica e peculiar, recorta a nota típica do modelo puro. Aliás, o arquétipo puro designa-se, indistintamente, por modelo SCHANZ-HAIG-SIMONS (em homenagem aos seus criadores) ou pelo regime do acréscimo (para vincar a sua característica mais importante).”

⁴⁴² LANG, Joachim. *The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital*. In *The Notion of Income from Capital*. ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie. Amsterdam: IBFD, 2003, p. 14 (tradução livre): “(...) a capacidade contributiva demanda uma medida de renda real, não fictícia. Assim, o conceito fundamental de renda deve incluir apenas benefícios econômicos reais. Ganhos que não melhoram a situação econômica do contribuinte são “ganhos ilusórios” (Kevin Holmes) e não aptos a medir a capacidade contributiva”. No original: “the ability-to-pay principle demands a measure of real, not fictitious income. Thus, the foundation concept of income ought to include only real economic benefits. Gains without improving the taxpayer's economic position in reality are “illusory gains” (Kevin Holmes) and unsuitable to measure the ability to pay.”

demonstrar como ele se reduz para funcionar como instrumento da Contabilidade e do Direito, adequa-se bem à análise que se pretende realizar neste trabalho.

HOLMES principia explicando que, no início, as interpretações da renda eram mais voltadas para aspectos subjetivos e que, aos poucos, passaram a focar aspectos mais objetivos. Assim, “os primeiros economistas conceberam as idéias de renda psíquica e utilidade. Os economistas tardios transformaram essas noções abstratas em algo mais prático substituindo-as por fluxos monetários.”⁴⁴³

O autor entende que um conceito fundamental de renda deve ser abrangente, objetivo e justo. Começa sua demonstração pelo conceito de renda psíquica, dizendo ser “um nome para as sensações prazerosas que as pessoas extraem do consumo”⁴⁴⁴. Cita, como exemplos, os já mencionados SCHANZ, SELIGMAN e HAIG, dentre outros. SELIGMAN afirma que “no final das contas, damos importância às coisas por sua utilidade. Elas podem repartir essa utilidade apenas na forma de uma sucessão de sensações prazerosas. Essas sensações são nossa verdadeira renda”⁴⁴⁵. HAIG diz, por sua vez, que “fundamentalmente, renda é um fluxo de satisfação, de experiências psicológicas intangíveis.”⁴⁴⁶

Mencionando os também já citados HERMANN e RICCI, dentre outros, HOLMES explica que os primeiros autores a tratar do tema da renda cometeram o equívoco de perceber a renda como sendo os bens e serviços em si mesmos, quando o correto teria sido entender que a renda é a satisfação derivada de tais bens e serviços⁴⁴⁷. FISHER, diferentemente, teria posto a questão de forma mais correta, entendendo, ao final, que a renda psíquica é “a diferença entre o valor estimado das satisfações psíquicas derivadas do consumo e os custos psíquicos associados ao esforço necessário para a obtenção dos bens consumidos”⁴⁴⁸.

⁴⁴³ Op. cit., p. 35: “Over time, there has been a shift from subjective interpretations of income to more objective interpretations. Early economists conceived the ideas of psychic income and utility. Later economists made these abstract notions more practical by substituting monetary flows.”

⁴⁴⁴ Op. cit., p. 36: “psychic income is a name for the pleasurable sensations that people derive from consumption.”

⁴⁴⁵ op. cit., p. 37: “we derive things at bottom because of their utility. They can impart this utility only in the shape of a succession of pleasurable sensations. These sensations are our true income.”

⁴⁴⁶ Id. *ibid*: “fundamentally income is a flow of satisfactions, of intangible psychological experiences.”

⁴⁴⁷ Id., pp. 37-38.

⁴⁴⁸ Id., p. 41: “psychic income (is) the difference between the appraised value of ultimate psychic satisfactions from consumption (...) and the psychic costs associated with the original exertion of effort needed to obtain the means to acquire [the consumed goods]”.

O próprio FISHER, entretanto, se encarrega de apontar as enormes dificuldades – intransponíveis, na verdade – que esta definição acarreta, dizendo⁴⁴⁹:

Teoricamente, portanto, um meticuloso imposto de renda deve perseguir sua vítima até a mesa de jantar e tributar cada bocado e deve ir com ele ao teatro e tributar cada risada. Nenhum imposto que não leve em conta estas satisfações finais pode ser um imposto de renda perfeitamente exato. Mas, uma vez que esse sistema de cobrança de impostos é impraticável e absurdo somos levados de volta aos estágios anteriores e obrigados a tomá-los como um indicador, um antecipador do calibre do rendimento final. É esta necessidade de antecipar o fluxo na foz pelo fluxo em algum ponto mais acima no rio que apresenta todos os problemas práticos de se reconhecer a renda corretamente. Nós nunca podemos dizer exatamente, pelo fluxo mais acima no rio, o montante que realmente vai ser o fluxo na foz.

Por conta desses problemas, SIMONS – também já estudado anteriormente⁴⁵⁰ – rejeita a abordagem da renda psíquica e diz que o lucro deve ser algo quantitativo e objetivo. “Deve ser mensurável; na verdade, a definição deve indicar ou deixar claramente implícito qual é o procedimento de medição.”⁴⁵¹

LOLINI, nas palavras de HOLMES, disse claramente que “a renda, para que possa ser tributável, deve ser passível de expressão em termos monetários; considerações como utilidade e outros fatores subjetivos não são admissíveis.”⁴⁵²

Para HOLMES, a questão parece se resolver como um caso de aplicação clara do princípio da praticabilidade: “está claro (...) que a medição [em termos monetários] simplesmente não reflete verdadeiramente os reais benefícios (ou prejuízos) obtidos, mas a sociedade já aceitou essa falta de precisão na medição

⁴⁴⁹ Id., p. 41: “Theoretically, therefore, a meticulous income tax should pursue its victim to his dining table and take toll from each mouthful, and should go with him to the theatre and tax every laugh. No tax which stops short of these final satisfactions can ever be a perfectly exact income tax. But, since such a system of tax collection is impracticable and absurd we are thrown back to the earlier stages and forced to take them as a gauge, an anticipatory gauge of the final income. It is this necessity of gauging the flow at the mouth of the stream by the flow at some point higher up which anticipates it, that introduces all the practical problems of reckoning income correctly. We can never tell exactly from the flow higher upstream what the flow at the mouth will actually be.”

⁴⁵⁰ V. pág. **Error! Bookmark not defined..**

⁴⁵¹ Id. pp. 45-46.

⁴⁵² Id., p. 46.

com vistas a obter uma forma administrativamente factível de se medir a renda”⁴⁵³. Por isso, seria imperativo adotar-se a renda monetária.

Em seguida, o autor analisa o fato de que, do ponto de vista da representação da real satisfação que alguém pode derivar do consumo de um bem ou serviço, a tributação no momento deste consumo, e não no momento do auferimento da renda, é mais próxima da realidade psíquica que ela busca atingir, ainda que de forma apenas aproximada. A tributação da renda consumida, entretanto, também traz problemas, pela variedade das possibilidades de consumo e pelo fato incontestável de que nem toda renda é consumida, alguma é investida, outra parte poupada.

Por isso, mais uma vez aceita-se, em nome da praticabilidade, uma aproximação, e a renda recebida é considerada como um indício da quantidade de satisfação que poderá ser derivada seja do consumo, seja da acumulação.

A forma de se evoluir, portanto, era o desenvolvimento de uma definição de renda baseada na acumulação de riqueza. O autor que, segundo HOLMES, apresenta de forma definitiva, pela primeira vez, o conceito de renda nestes termos é SCHANZ, seguido por HAIG. E, na opinião, de HOLMES, “foi SIMONS que, nos Estados Unidos de 1938, escreveu o trabalho mais significativo, que combinou a acumulação de riqueza com a o consumo em um conceito de renda mais apropriado para o imposto de renda. Seu modelo é baseado na idéia de HAIG de aplicar a capacidade econômica de uma pessoa (auferida em forma monetária ou não) para satisfazer seus desejos. A abordagem ficou conhecida como a teoria de “HAIG-SIMONS”. Tornou-se a medida fundamental de renda na economia do Século XX. Neste trabalho, este conceito é chamado de Conceito Fundamental de Renda”⁴⁵⁴. Trata-se, é bom que se repita, de um conceito **econômico** de renda.

⁴⁵³ Id., p. 47: “it is clear (...) that such measurement is simply not a true reflection of the actual benefits (or disbenefits) procured, but society has accepted this inaccuracy of measurement in order to attain a administratively feasible measurement of income”.

⁴⁵⁴ Op. cit., pp. 56-57: “But it was Simons who, in the United States in 1938, wrote the most significant work, which combined wealth accrual and consumption as the income concept most appropriate for an income tax. His model is based on Haig’s idea of applying a person’s economic power (derived in monetary or non-monetary form) to satisfy her wants. The approach became commonly known as the “Haig-Simons” concept of income. It has become the foundation measure of income in twentieth century economics. In this dissertation, the concept is referred to as the foundation concept of income.”

HOLMES diz, ainda, que é necessário incluir SCHANZ como um dos patrocinadores da teoria, esclarecendo que, por isso, refere-se a ela como teoria de SCHANZ-HAIG-SIMONS.

SCHANZ, como já se viu antes no estudo da obra de BELSUNCE, define renda da seguinte forma⁴⁵⁵:

Renda é a riqueza que se acrescenta ao patrimônio de um indivíduo em um período de tempo determinado.

É indiferente que a fonte desta riqueza chamada renda seja uma fonte permanente da qual a renda possa surgir periodicamente, ou que, ao contrário, essa fonte desapareça com o próprio ato de produção da renda.

É indiferente que a renda provenha de uma fonte produtiva, ou que, ao contrário, a fonte seja uma liberalidade, um acontecimento acidental ou extraordinário, etc.

Para seu cálculo, a renda deve ser reduzida a um denominador comum, é dizer, à sua expressão monetária.

HOLMES acrescenta que o autor esclarece que “em outras palavras, queremos saber que meios se tornaram disponíveis para uma dada pessoa que, durante o período, não diminuiu seu capital nem incorreu em dívidas”⁴⁵⁶.

HAIG, como também já se viu antes em BELSUNCE, define a renda como sendo “o valor monetário do aumento líquido do poder econômico individual entre dois momentos”⁴⁵⁷, o que é corroborado por HOLMES⁴⁵⁸.

Como diz BELSUNCE, os elementos mais relevantes da doutrina de HAIG podem ser assim resumidos⁴⁵⁹:

⁴⁵⁵ Id., pp. 134-135: “a) *Renta es la riqueza que acrecienta el patrimonio de un individuo en un período de tiempo determinado.* b) Es indiferente que la fuente de esa riqueza llamada renta, sea una *fuentes permanente* de la cual la renta pueda surgir periódicamente, o que, por el contrario, *esa fuente desaparezca* con el acto mismo de producción de la renta. c) Es indiferente que la renta provenga de una *fuentes productiva*, o que, por el contrario, la fuente sea una *liberalidad*, un *acontecimiento accidental* o extraordinario, etc. d) Para su cálculo, el rédito debe reducirse a un común denominador, es decir, a su expresión *monetaria*.”

⁴⁵⁶ Op. cit., p. 57: “In other words, we wish to know what means came within the disposing power of a given person, who, during the period in question, neither impaired his capital nor incurred personal debts.”

⁴⁵⁷ Op. cit., p. 140.

⁴⁵⁸ Op. cit., p. 60.

- a) a renda é uma entrada que pode consistir em bens ou serviços, ambos mensuráveis monetariamente;
- b) a entrada pode ser periódica, transitória ou acidental, e não é necessário que se mantenha intacta a fonte que a produz, podendo esta, inclusive, desaparecer com o ato de produção;
- c) no conceito de entrada se incorporam os aumentos de capital e as utilidades acumuladas mas não distribuídas;
- d) não é necessária a realização e separação da entrada para que esta possa ser computada, bastando que possa ser valorizada dentro do período ao qual deve ser imputada.

E HOLMES traduz esta relação com a seguinte fórmula⁴⁶⁰:

Dinheiro recebido como retorno dos fatores de produção + Doações e ganhos extraordinários + benefícios em espécie + aumento líquido em moeda do valor dos bens + lucro presumido de eventos fora do mercado.

Esclareça-se que, afora o primeiro componente, que é riqueza advinda do dinheiro recebido como retorno dos fatores de produção, todos os demais itens comportam alguma polêmica, e os comentários serão feitos na sequência, em tópicos específicos.

SIMONS, como já havia dito BELSUNCE, define renda como “a soma algébrica do valor dos consumos e do valor do acumulado entre o início e o fim do período”⁴⁶¹.

Desta forma, a grande diferença teórica entre a posição de SIMONS e as anteriores, de SCHANZ e HAIG, é que estes dois últimos entendem a renda auferida

⁴⁵⁹ Op. cit., p. 146: “a) El rédito es un ingreso que puede consistir en bienes o servicios, ambos valuables en moneda. b) El ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental, y no es necesario que se mantenga intacta la fuente que lo produce, pudiendo inclusive desaparecer ésta con el acto de producción. c) En el concepto de ingreso se incorporan los aumentos de capital y las utilidades devengadas y no distribuídas. d) No es necesaria la realización y separación del ingreso para que éste pueda computarse, bastando que pueda evaluarse dentro del período en el cual debe imputarse.”

⁴⁶⁰ Op. cit., p. 60.

⁴⁶¹ Id., p. 151: “la suma algebraica del valor de los consumos y del valor de lo acumulado entre el principio y el fin del período.”. Na verdade, a definição dada pelo próprio autor, transcrita por HOLMES (op. cit., p. 66) é um pouco mais detalhada: “Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the Market value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question. In other words, it is merely the result obtained by adding consumption during the period to ‘wealth’ at the end of the period and then subtracting ‘wealth’ at the beginning.”

no momento do recebimento, enquanto SIMONS prefere surpreender a renda no momento do consumo ***apenas para o que for efetivamente consumido***. Para o que não se consome durante o período, não há diferença. E, para o que se consome, muda o momento, mas não muda o montante. Na prática, portanto, as posições, tanto de SIMONS, quanto de HAIG e SCHANZ, terminam por atingir o mesmo objetivo maior, que é o de abranger todo o aumento de riqueza possível do contribuinte.

O gráfico idealizado por HOLMES ilustra bem a diferença entre as duas teorias:

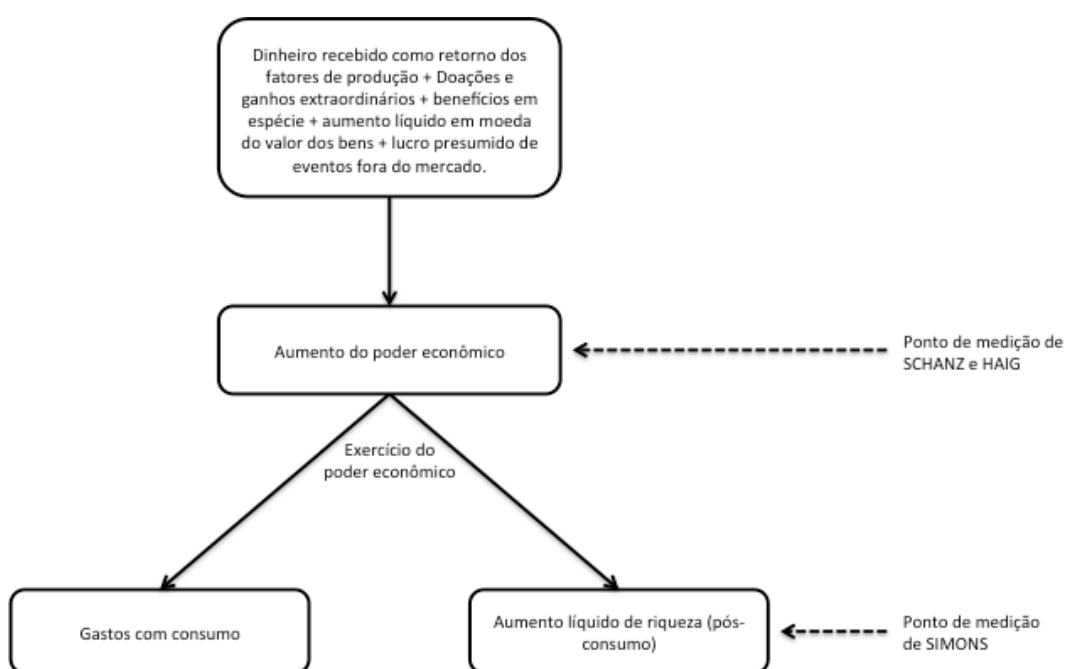


Figura 1 – diferenciação entre teorias de SCHANZ-HAIG e SIMONS

De qualquer forma, abstraídas as diferenças entre os dois pontos de medição, se no momento do auferimento do aumento de riqueza ou no seu consumo, todas as três teorias que sustentam o núcleo material do conceito fundamental de renda de HOLMES englobam os mesmos itens, quais sejam:

- 1) Dinheiro recebido como retorno dos fatores de produção;
- 2) Doações e ganhos extraordinários;
- 3) Benefícios em espécie;
- 4) Aumento líquido em moeda do valor dos bens;

5) Lucro presumido de eventos fora do mercado.

A soma de todos esses itens, segundo HOLMES, pode ser resumida na seguinte fórmula:

$$R = \Delta PE + C$$

Onde:

R = Renda

ΔPE = Aumento líquido do poder econômico (riqueza) no período

C = Gastos com consumo e lucros presumidos de eventos fora do mercado

A fórmula acima está baseada em SIMONS, que mede toda a renda no fim do período, e não no momento do consumo (para o que se consome) ou no momento do lucro (para o lucro imputado de eventos fora do mercado). Segundo HOLMES, a opção se dá por uma questão de praticidade de medição apenas, já que o importante, repita-se, é que o foco das três teorias (SCHANZ-HAIG-SIMONS) que levam ao conceito fundamental de renda é “o aumento do poder econômico do indivíduo”⁴⁶².

Após encontrar seu conceito fundamental de renda, o autor passa a avaliar os casos em que determinadas teorias retiraram componentes do conceito fundamental de renda ou criaram requisitos adicionais para a existência de renda e, com isso, criaram novos conceitos de renda, mais restritos.

Nessa linha, HOLMES analisa as teorias da renda-produto, e chama os requisitos adicionados por elas de “desvios dos economistas em relação ao conceito fundamental de renda”. Critica alguns aspectos ou requisitos introduzidos por tais teorias, mas não todos. De fato, afirma que “o critério da preservação da fonte suporta o conceito fundamental de renda, [já que] nenhuma renda (líquida) existe até que, e ao menos se, o capital original for mantido”⁴⁶³. Com relação aos requisitos de que a renda seja periódica ou pelo menos passível de reprodução, de que a renda derive de uma exploração produtiva da fonte, de que a fonte seja permanente e mesmo as tentativas de associar a renda individual à renda total da sociedade são rechaçadas por HOLMES ao argumento de que pioram a adequação do conceito de

⁴⁶² Cfe. HOLMES, op. cit., p. 565.

⁴⁶³ Op. cit., pp. 104-105: “The preservation of source criterion buttresses the foundation concept of income. Under the source preservation doctrine, no (net) income

renda ao princípio da igualdade, pois deixam de alcançar determinados tipos de riqueza⁴⁶⁴.

HOLMES analisa também a maneira pela qual a contabilidade enxerga o conceito de renda, e anota que teoria contábil também inclui algumas limitações na sua visão da renda, em comparação com o conceito fundamental, embora de forma muito mais próxima deste do que os economistas alinhados com as teorias da renda-produto. Afirma que, em função de uma busca pela prudência (estudado no Tópico 5.1 abaixo) e das dificuldades relacionadas à avaliação dos bens, a contabilidade se voltou para a medição da renda baseada em fatos já ocorridos. Diz, ainda, que

[O] pilar do reconhecimento do lucro baseado no custo histórico é a realização. A necessidade de uma transação ter ocorrido requer que a entidade participe de uma transação antes que a receita possa ser registrada. Para garantir lucro líquido na transação, as despesas incorridas para a geração da receita são contrapostas a esta no período em que a receita é gerada. Por isso, a contabilidade falha no reconhecimento do aumento de valor dos ativos líquidos durante o período de medição⁴⁶⁵.

Ou seja, em relação ao conceito fundamental de renda, foram impostos, pela contabilidade, os requisitos adicionais da realização e, com ela, da existência de uma transação que permita o reconhecimento da receita. Além disso, há uma diferença de conteúdo, em relação ao conceito fundamental de renda, por conta do lucro presumido de eventos fora do mercado, segundo o autor⁴⁶⁶, que se inclui no conceito fundamental, mas não no conceito contábil de renda.

O autor neozelandês faz ainda uma extensa análise da evolução do conceito legal de renda, com foco nos países de tradição anglo-saxônica, principalmente Estados Unidos, Reino Unido e Nova Zelândia. Como são jurisdições cujo sistema jurídico é baseado na *common law*, o estudo se baseia, principalmente, nos

⁴⁶⁴ op. cit., pp. 104-106.

⁴⁶⁵ Op. cit., p. 147: "The linchpin of income recognition based on historic cost accounting is realisation. The need for a transaction to have occurred requires an entity to be a party to the transaction before revenue can be recorded. To ascertain net income from the transaction, expenses incurred to derive the revenue are matched with the revenue in the period in which the revenue is recorded. Consequently, accountants failed to recognise the increase in the value of net assets during a measurement period."

⁴⁶⁶ Op. cit, pp 146 e 148.

precedentes judiciais. A partir deles, HOLMES identifica vários requisitos criados especificamente pela jurisprudência para a definição de renda. Diz:

Os juízes, em casos do século XIX no Reino Unido, desenvolveram um conjunto de oito características que a renda deve apresentar. Deve haver (1) uma entrada, (2) conversibilidade em dinheiro, (3) um fluxo periódico, (4) a retribuição de emprego ou vocação ou o produto da propriedade, (5) a realização, (6) a separação da fonte, (7) um propósito ou motivo lucrativos, e (8) a aplicação do significado comum de renda.⁴⁶⁷

HOLMES critica o conceito de renda desenvolvido pelos precedentes dizendo que este “não é baseado nas sólidas bases teóricas do conceito fundamental de renda”⁴⁶⁸, e que

As características da renda nas quais os juízes insistiram criaram um abismo entre o conceito legal de renda e o conceito econômico de ganho: o bem-estar de uma pessoa poderia ser aumentado por um ganho econômico, mas este ganho poderia não ser tributado porque não seria renda no sentido legal. O princípio tributário da igualdade formal foi quebrado.⁴⁶⁹

Nesta parte em que HOLMES analisa a jurisprudência relativa ao conceito de renda, o estudo se torna, obviamente, mais próximo da situação particular dos países onde a jurisprudência foi gerada – todos eles países de tradição anglo-saxônica, diga-se – e, por isso, é muito mais difícil aproveitar os comentários e conclusões em uma análise mais genérica, como a que aqui se faz, principalmente se aplicada a países de tradição romano-germânica, como é o caso do Brasil.

HOLMES conclui dizendo que, para fins de tributação, e desde que se considere a igualdade como uma necessidade ou um valor a ser preservado, a definição de renda “deve ser tão completamente abrangente quanto possível”⁴⁷⁰. O autor demonstra seu entendimento de que o *conceito fundamental de renda* é

⁴⁶⁷ Op. cit., p. 238: “Judges in nineteenth century cases in the United Kingdom developed a set of eight features that income must exhibit. There must be (1) an incoming; (2) convertibility into cash; (3) a periodic flow; (4) the reward of employment or vocation or the produce of property; (5) a realisation; (6) separation from source; (7) a profit making purpose or motive; and (8) application of the ordinary meaning of income”.

⁴⁶⁸ Op. cit., p. 571.

⁴⁶⁹ Id., p. 572: “The features that judges insisted upon created a chasm between the concept of income and the economic concept of a gain: a person’s well-being could be enhanced by an economic gain, but that gain might not be levied taxation because it was not income in the legal sense. The taxation tenet of horizontal equity was breached.”

⁴⁷⁰ Op. cit., p. 563.

superior às definições dadas pelas demais teorias, porque: (1) não sofre dos problemas práticos relativos à renda psíquica, embora consiga, tendo a renda auferida como *proxy*, capturá-la, ainda que não perfeitamente; (2) não deixa de capturar benefícios que possam advir tanto do consumo quanto da acumulação de riqueza e, com isso, supera as teorias baseadas no consumo, que falham com relação à acumulação; (3) como todas as manifestações de riqueza são apreendidas, atende melhor às necessidades do princípio da igualdade; e (4) pela mesma razão, tende à neutralidade, não estimulando condutas em função dos efeitos tributários⁴⁷¹.

Em resumo, o raciocínio desenvolvido por HOLMES pode ser resumido, como faz o próprio autor, de maneira gráfica, segundo a seguinte pirâmide ⁴⁷²:

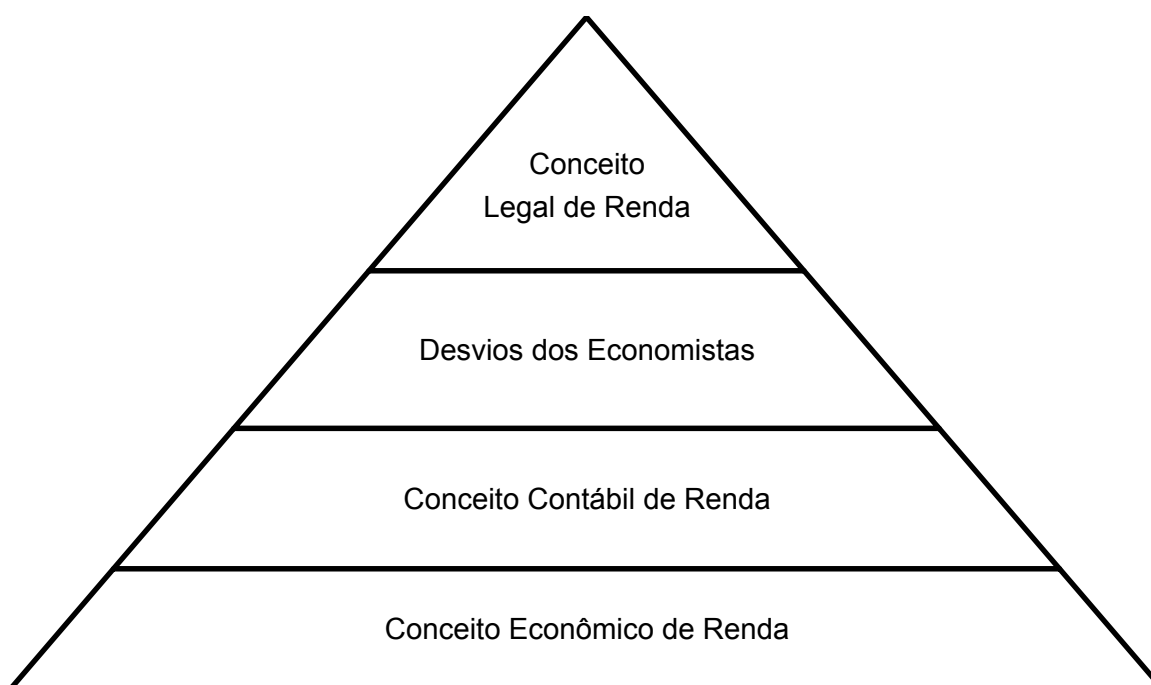


Figura 2 – Pirâmide de HOLMES para os conceitos de renda

Portanto, no entendimento de HOLMES, o conceito econômico de renda é o mais amplo de todos, seguido, na ordem decrescente de abrangência, pelo conceito contábil, pelas teoria da renda-produto, chamadas por ele de “desvios dos

⁴⁷¹ Op. cit., pp. 82-83.

⁴⁷² Op. cit., p. 241.

economistas” e, finalmente, pelo conceito legal de renda, que é baseado, em grande medida, nos precedentes dos países de *common law*.

Como já se advertiu acima, a utilização da doutrina de HOLMES quanto às particularidades do conceito legal de renda fica comprometida pela grande vinculação das observações e conclusões do autor à realidade dos países analisados, todos de tradição anglo-saxônica.

A linha de raciocínio, contudo, demonstrando como se pode chegar a um conceito jurídico partindo-se de um conceito econômico, mais amplo, é plenamente aproveitável, e será aqui aproveitada. Dessa forma, na sequência serão analisadas alguns componentes do conceito fundamental de renda de HOLMES e sua aptidão para figurarem como parte de um conceito jurídico de renda.

3.2 Conceito-Paradigma de Renda Segundo a Economia – Confrontação com os Princípios Constitucionais

Após estudadas todas as teorias sobre a renda, é possível propor um conceito de renda que possa funcionar como paradigma, neste trabalho, para avaliação (1) da abrangência da competência outorgada, pela Constituição Federal, à União, para instituição do Imposto e, conseqüentemente, (2) dos limites fixados pelo artigo 43 do CTN, do que decorre, finalmente, a (3) abrangência possível do conceito de renda, para fins do IRPJ, estabelecida pela Lei ordinária.

Nessa linha, a primeira constatação é a de que, do ponto de vista das teorias econômicas sobre a renda, se não se pode dizer que seja consenso que a definição é muito abrangente, permitindo o alcance de praticamente qualquer manifestação de acréscimo de riqueza, pelo menos é inegável que há muitos exemplos, fundamentados, neste sentido. É, de fato, o que se extrai de muitas das teorias, principalmente da renda-acréscimo, em especial aquelas que foram utilizadas por HOLMES para o seu conceito fundamental de renda – é por esta razão, exatamente, que foram escolhidas.

É também por isso que – mesmo já fazendo a análise com o filtro da Constituição – QUEIROZ entende que a definição de renda abrange a “obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimo) com certos (...) fatos-

decréscimo”⁴⁷³. Esta é, na mesma linha das teorias de SCHANZ-HAIG-SIMONS, dentre outras, uma definição bastante abrangente. Também QUIROGA MOSQUERA parece adotar uma posição que favorece a ampliação da base⁴⁷⁴.

Vários autores relevantes, como BELSUNCE, declaradamente, e GOMES DE SOUSA e TILBERY, implicitamente, demonstram um maior apreço pelas teorias da renda-produto (além, obviamente, das várias teorias econômicas mencionadas que vão neste mesmo sentido). Mesmo nestes casos, entretanto, é possível vislumbrar um ponto comum a (quase) todas as teorias, que é a idéia de **acréscimo**. Como já disse MISABEL DERZI, após se referir a ambas as correntes de pensamento, “os conceitos expostos repousam na idéia comum de que renda é sempre excedente, será sempre riqueza nova, acréscimo, não se confundindo com o patrimônio ou fonte de que advém (o trabalho ou o capital).”⁴⁷⁵

É interessante, contudo, fazer uma análise mais detida das diferenças entre as teorias da renda-acréscimo e da renda-produto e seus efeitos práticos.

3.2.1 Diferenciação entre a renda-produto e a renda-acréscimo

A referência a acréscimo é feita de maneira mais genérica pelos partidários das teorias da renda-acréscimo, por óbvio. No caso das teorias da renda-produto, a idéia também surge, mas sempre tendo a fonte como contraponto, seja ela o capital, o trabalho ou qualquer outra. Renda, nestes casos, é o que deriva da fonte e acresce ao titular, **desde que mantida a fonte**.

Dito de outro modo, o acréscimo a que se referem as teorias da renda-acréscimo é holístico, e o acréscimo das teorias da renda-produto é normalmente individualizado para uma relação específica entre uma renda determinada e sua fonte (um “par fonte-produto”).

⁴⁷³ Op. cit., p. 239.

⁴⁷⁴ “A Lei Máxima em seu artigo 153, inciso III, ao agregar à palavra ‘proventos’ a locução adjetiva ‘de qualquer natureza’ está a indicar que será tributado pelo referido tributo todo e qualquer rendimento que se origine do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de outra fonte. A fonte de produção dos rendimentos é irrelevante. A causa que dá origem ao dinheiro, remunerações e vantagens recebidas pelo ser humano pode ser de qualquer proveniência o procedência”. Cfe. MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 69-70.

⁴⁷⁵ DERZI, Misabel. Justiça Prospectiva no Imposto de Renda. Revista Internacional de Direito Tributário. Belo Horizonte, vol. 5, pp 163-202 (p. 179).

Outro ponto a sustentar a idéia de acréscimo em ambas as teorias está no (quase) sempre presente requisito da liquidez do rendimento, no sentido de que só há renda onde as entradas ou fatos-acréscimo superam os gastos necessários (fatos-decrécimo) para a geração destas mesmas entradas. Do ponto de vista tributário, há nuances a observar quanto a que tipos de fatos-decrécimo são admissíveis neste cálculo, mas as teorias não discrepam quanto à conclusão de que, em princípio, tudo que é necessário para a geração das entradas tem que ser a elas contraposto para que se possa falar em renda líquida.

Aqui, entretanto, há uma diferença importante: é que, como a teoria da renda-acréscimo enxerga o patrimônio em seu todo, qualquer acréscimo é sempre “universalmente” líquido, ou seja, já considera a dedução de quaisquer despesas ou gastos necessários para manutenção do patrimônio inicial, ponto de partida. Na renda-produto, de outro lado, como a verificação da renda é parcial, levando em conta apenas uma determinada fonte, seus produtos e as despesas ou gastos necessários para sua manutenção (ou seja, um par fonte-produto), um acréscimo de patrimônio, para um determinado par fonte-produto, é sempre “parcialmente” líquido.

O que se quer explicitar é que um par fonte-produto pode gerar renda, mesmo que outros pares fonte-produto gerem perdas. Se isso ocorrer, podem ser adotadas duas soluções:

- a) as perdas de um par fonte-produto se compensam com a renda de outro(s) par(es) fonte-produto. Neste caso, entretanto, o resultado final tende a se aproximar, ou mesmo se igualar àquele que seria obtido pela aplicação da teoria da renda-acréscimo. Na verdade, desde que toda a renda possível esteja sujeita a tributação, seja pelo mecanismo da renda-produto ou da renda-acréscimo, uma compensação entre perdas e rendas de fontes diferentes levaria ao mesmo resultado que a renda-acréscimo produziria de forma isolada. Na essência, portanto, esse mecanismo pode se parecer, à primeira vista, com a tributação de acordo com a teoria da renda-produto, mas não é. É o que (quase) acontece, no Brasil, no imposto de renda das pessoas jurídicas, onde a apuração se dá partindo do lucro líquido – de caráter obviamente holístico – e a maioria (não

todas) as incidências de imposto na fonte sofridas durante o período são consideradas como antecipações do imposto devido ao final.

- b) As perdas de um par fonte-produto não se compensam com as rendas de outro(s) par(es) fonte-produto. Esse mecanismo preserva determinados tipos de rendimento verdadeiramente sob o regime da renda-produto. É o que acontece, no Brasil, no caso do imposto de renda das pessoas físicas, em que, por exemplo, uma perda em aplicações financeiras – que são tributadas “exclusivamente na fonte” – não pode ser utilizada para abater uma renda derivada do aluguel de um imóvel; a perda com a manutenção deste mesmo imóvel, se ocioso estiver, não poderá ser abatida da renda derivada de salário ou pro-labore, dentre outros exemplos.

Portanto, a liquidez universal da renda só é possível onde a teoria da renda-acrécimo é aplicada integralmente e exclusivamente. O mesmo resultado poderia acontecer, num sistema baseado na renda-produto, desde que todas as perdas e ganhos de cada par fonte-produto fossem integralmente compensáveis. Entretanto, isso faria com que, no todo, a teoria aplicada fosse essencialmente a da renda-acrécimo.

A diferença entre os dois sistemas é apontada, de forma clara e objetiva, por MISABEL DERZI, nos comentários à obra de BALEEIRO⁴⁷⁶:

Na grande massa dos países, assim como no Brasil, há duas importantes e diferentes formas de averiguações de renda disponível. De um lado, junto aos não empresários, rendimentos de fontes diversificadas são considerados tributando-se o excedente das entradas sobre os custos, mas não são, em geral, dedutíveis os prejuízos com a venda de bens econômicos do patrimônio da pessoa física ou com seu desgaste pelo consumo. Por outro lado, as pessoas empresárias têm de avaliar o lucro, basicamente por meio da comparação do patrimônio na abertura e no encerramento do balanço, lucro que representa o saldo — realizado —, como estabelece a lei alemã, "dos aumentos de valor do patrimônio empresarial sobre as reduções de valor do mesmo patrimônio" (arts. 5, I; 5, I EStG).

Explica K. Tipke (Steuernrecht. Ein systematischer Grundriss. 9. Köln, 1983, p. 213) que o dualismo tem longa tradição, pois, ainda no século XIX, a lei cedeu às exigências dos empresários do comércio e

⁴⁷⁶ Direito Tributário Brasileiro, cit., pp. 290-291.

da indústria, que insistiram em identificar o lucro com o resultado da contabilidade comercial. A diferença de tratamento legal, dispensado à pessoa física e à jurídica, ainda hoje, está assentada nos seguintes argumentos:

1. do risco do empreendimento, sendo a atividade empresarial muito mais sensível às oscilações da economia;
2. da necessidade de afetação de um patrimônio às atividades empresariais.

Portanto, esse patrimônio, destinado à atividade produtiva, capaz de gerar renda, é cercado de cuidado especial. É renda apenas o que dele deriva, o que dele se cria ou se acresce. Para a pessoa jurídica empresarial, o resultado negativo, ou prejuízo, é perda de capital próprio, perda decorrente de trocas externas que são fluxos financeiros, que saem do patrimônio da sociedade em valor superior ao dos que entram. Mas, além disso, o prejuízo pode decorrer também da perda de valor dos bens do patrimônio, causada pela ocorrência dos riscos a que estão sujeitos, independentemente da saída de fluxo financeiro. (Ver Bulhões Pedreira, *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1989, p. 454.) Ou seja, ainda que o fluxo de receita e despesa, relativo à atividade comercial e produtiva da empresa, se mantenha no mesmo nível, o prejuízo pode advir da perda de bem do ativo por ação da natureza, baixa por se ter tornado inservível, ou venda abaixo do preço de custo. Enfim, o patrimônio da pessoa empresarial, afetado a suas atividades, está sujeito a outros riscos, que podem desgastá-lo, reduzir-lhe a utilidade econômica, ou torná-lo obsoleto. Esses decréscimos de valor não são e não podem ser ignorados pelo legislador, permitindo-lhes a dedução, afim de que possa ser reposto, recomposto e mantido o patrimônio empresarial, do qual depende a sobrevivência do empreendimento econômico. Com efeito, a dualidade tão nítida no Direito alemão só encontra a mesma precisão na legislação ordinária federal. O Código Tributário Nacional sintetizou-a, acrescentando ao conceito de que renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos "os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior" (art. 43, II). A teoria das fontes, como fluxos, que os autores alemães identificam com a espécie de concepção de renda própria das pessoas físicas não empresariais, e a teoria acrescionista de comparação do patrimônio, adequada à tributação das pessoas empresariais, encontram nítida separação na lei tributária ordinária brasileira.

É inegável, contudo, que, mesmo onde a relação entre fonte e renda é tomada isoladamente, ou seja, nos casos em que se trata da renda como produto, não é possível falar em renda onde não haja acréscimo de patrimônio. Explica-se:

Quando se destaca uma fonte e suas rendas, ou um par fonte-produto para análise, e afirma-se que será renda aquilo que, mantida íntegra a fonte, a ela crescer, pode-se atingir dois resultados:

- a) existe renda, porque a fonte se mantém íntegra e ainda há acréscimo; ou
- b) não existe renda porque não há produto ou porque o produto não é suficiente para manter a integridade da fonte.

Se há renda, entretanto, há nítido acréscimo de patrimônio, ainda que visto apenas em relação ao par fonte-produto específico.

Para fins de esclarecimento de tudo quanto foi explicitado acima, tome-se como exemplo um contribuinte que seja dono de dois imóveis, um deles alugado e, portanto, rendendo, e o outro ocioso. No imóvel alugado, a renda, segundo as teorias da renda-produto, será o resultado da operação algébrica que considera, como itens positivos (fatos-acréscimo), todos os aluguéis recebidos, ou entradas, e, como itens de sinal negativo, todas as despesas (fatos-decrécimo) que o contribuinte tem com a manutenção do imóvel (fonte). Se este resultado é positivo, há renda (que é, portanto, líquida); se negativo, não há renda. No outro imóvel, ocioso, não há entradas ou fatos-acréscimo, mas há fatos-decrécimo, porque há despesas para manutenção do imóvel. Não há renda, portanto. Há, sim, uma perda líquida.

Visto sob a lente das teorias da renda-produto, este exemplo acarretará a tributação da renda líquida gerada pelo imóvel alugado, sem a dedução da perda gerada pelo imóvel ocioso.

Se, por outro lado, o contribuinte do exemplo estiver submetido a uma tributação com base na renda como acréscimo patrimonial, a renda líquida gerada pelo primeiro imóvel será ainda compensada com a perda líquida gerada pelo segundo. Na verdade, nem seria, neste caso, correto falar em compensação de perdas e ganhos. Só se vê o todo do patrimônio e, apenas com base no todo, pode-se dizer se há acréscimo ou decréscimo.

É possível, portanto, concluir que:

- a) a idéia de acréscimo está sempre presente, seja nas teorias da renda como produto, seja nas teorias da renda como acréscimo;

- b) a diferença fica por conta de como se calcula este acréscimo, se para cada par fonte-produto isoladamente, ou se para o patrimônio como um todo.
- c) as teorias da renda-produto, em comparação com as teorias da renda-acréscimo, podem levar:
 - i. por um lado, a uma renda global menor, já que colocam uma série de requisitos que podem fazer com que determinados tipos de rendimento ou ganho não sejam considerados como renda;
 - ii. por outro lado, a uma renda maior, pois podem acarretar o não-aproveitamento de determinadas perdas ou despesas geradas por uma fonte específica.

Optar por uma ou outra abordagem, portanto, não é o mesmo que optar por uma base que seja *maior* ou *menor*.

Parece inegável que as teorias da renda como acréscimo têm um alinhamento maior com princípios gerais como a igualdade formal, como se verá adiante, já que inclui todas as possíveis manifestações de renda. Ao menos em potência, as teorias da renda-produto têm maior chance de “errar”, neste particular, pela falta de alcance a determinados tipos de ganho ou rendimento. Da mesma forma, as teorias da renda-acréscimo mostram-se mais aptas a capturar todas as formas de manifestação de capacidade contributiva, ao passo que as teorias da renda-produto apenas alcançarão aquelas que se enquadrarem em seus requisitos, mais restritos.

Não há, por outro lado, um argumento de cunho científico ou axiológico que convença, a favor das teorias da renda-produto, no que diz respeito aos requisitos como a manutenção da fonte ou sua exploração produtiva, a periodicidade do rendimento ou sua possibilidade de reprodução, etc. Tais critérios, construídos ao talante dos diversos autores que se alinham com tais teorias, não se justificam quando se mira a renda da perspectiva do contribuinte.

Do ponto de vista científico, portanto, assumindo o princípio da igualdade formal e a capacidade contributiva como balizas, é forçoso reconhecer que as teorias da renda-acréscimo, especialmente as mais abrangentes como as de

SCHANZ, HAIG e SIMONS, que compõem o conceito fundamental de renda de HOLMES, são superiores às teorias da renda-produto. E, mais do que isso, são tão melhores quanto maior for sua abrangência, donde se conclui que as teorias que abarcam todos os tipos de renda, como as dos autores aqui mencionados nominalmente, são as mais adequadas.

O ponto de partida, portanto, para o que virá a seguir, deverá ser o conceito fundamental de renda de HOLMES, sempre fazendo menção ao caráter líquido do acréscimo, ou seja:

Renda é o acréscimo líquido total de riqueza ao patrimônio verificado entre dois momentos determinados no tempo, englobando (1) dinheiro recebido como retorno dos fatores de produção; (2) Doações e ganhos extraordinários; (3) benefícios em espécie; (4) aumento em moeda do valor dos bens integrantes do patrimônio, e (5) lucro presumido de eventos fora do mercado.

A partir desse conceito, derivado da economia, pode-se fazer uma confrontação com o texto da Constituição Federal e verificar, diante do texto constitucional e das possibilidades jurídicas de apropriação do conceito econômico tomado como paradigma, qual é a abrangência possível que o conceito constitucional de renda pode ter.

3.3 A Constituição Federal e o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer natureza.

Já que o conceito de renda, como se viu acima, pode e deve ser – na economia – o mais abrangente possível, o que é corroborado pelo princípio da igualdade, generalidade e universalidade, é imperativo verificar se a Constituição, ao outorgar à União Federal a competência para instituição do tributo respectivo, o fez com a mesma abrangência ou deixou de fora alguma parcela.

Antes de mais nada, todavia, é imperativo responder à seguinte pergunta: há, no Brasil, um conceito constitucional de renda?

3.3.1 Sobre a existência de um conceito constitucional de renda

A primeira observação a ser feita tem que ver com o formato adotado pela Constituição para estabelecimento do Sistema Tributário Nacional, nos artigos 145 e seguintes, mas, principalmente, nos artigos 147, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155, 156 (além do artigo 195, que, embora fora do Capítulo do Sistema Tributário, trata

das contribuições para financiamento da Seguridade Social). Isso porque, nestes dispositivos, a Constituição repartiu, tributo a tributo, as competências tributárias. Não há espaço vazio a ser ocupado por um ente tributante indefinido, ou seja, não há tributo que não tenha sido, expressa e especificamente, atribuído a um dos entes federados.

Esta fórmula de preenchimento do espaço existente *a priori* no sistema tributário só faz sentido, obviamente, se for possível identificar quais são as competências atribuídas a cada ente, ou seja, qual é o conteúdo de cada uma delas. Como já afirmou o Ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758⁴⁷⁷:

Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

Se os municípios pudessem chamar de “propriedade territorial urbana” aquilo que é renda, teríamos dois entes tributantes com a mesma competência. O mesmo ocorreria, por outro lado, a União pudesse chamar de “renda” aquilo que é “propriedade territorial urbana”.

Não é difícil perceber, portanto, que, no contexto de um sistema tributário onde as competências tributárias são rigidamente outorgadas, cada uma delas tem que estar dotada de um significado, ainda que mínimo, que a permita diferenciar das demais e estabelecer limites.

Nesta linha, a maioria da doutrina tributária brasileira entende que a Constituição tem algo a dizer sobre o que vem a ser renda e proventos de qualquer natureza.

MISABEL DERZI afirma sempre ter acreditado que

o conceito de renda deve ser deduzido diretamente da Constituição. E que a União, no exercício de sua competência privativa, expressa ou residual, à luz da Constituição de 1988, não poderá, de modo algum, miscigenar os conceitos de renda e capital (ou patrimônio).⁴⁷⁸

⁴⁷⁷ RTJ 66/165.

⁴⁷⁸ DERZI, Misabel. Justiça Prospectiva no Imposto de Renda. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, vol. 5, pp 163-202.

BULHÕES PEDREIRA afirma que “nem o legislador nem o intérprete é livre para adotar o conceito de renda de sua preferência: deve procurar aquele que melhor se ajuste ao sistema de distribuição de competências tributárias constante da Constituição”⁴⁷⁹. E mais:

ao definir a renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional de distribuição de poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da Constituição. O Congresso pode restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza constante da Constituição, mas não ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas.⁴⁸⁰

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, citando BANDEIRA DE MELLO, afirma:

Bandeira de Mello aponta que as normas infraconstitucionais não podem conferir aos termos ‘renda’ e ‘proventos’ uma conotação ou denotação transbordantes do sentido admissível na inteligência normal e daqueles demarcados constitucionalmente. Ressalta ainda o ilustre jurista que, caso fosse negada essa assertiva, de que as significações das normas jurídicas de hierarquia inferior devem adequar-se às significações de ‘renda’ e ‘proventos’ presentes no Texto Supremo, os preceptivos constitucionais teriam valência nula, isto é: não se prestam a cumprir sua única e específica função: demarcar, na qualidade de regras superiores, o campo de liberdade do legislador, assim como de todos os regramentos, atos e inteligência sucessivos. Deveras, se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituinte.⁴⁸¹

E ÁVILA, na mesma linha:

A definição de *renda* decorre não só do exame do art. 153, III, da CF, mas também das seguintes normas constitucionais: dos princípios constitucionais fundamentais e gerais; das regras de competência, quer aquelas que habilitam a União a instituir o imposto sobre a renda, quer aquelas que facultam a qualquer entidade política de Direito interno instituir impostos sobre outras bases - das quais a renda, *per exclusio*, haverá de ser estremada; das normas que delimitam a hipótese material de incidência do imposto sobre a renda.

⁴⁷⁹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, pp. 2-2 e 2-3.

⁴⁸⁰ *Imposto de Renda*, op. cit., p 2-16.

⁴⁸¹ *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional*, Editora Dialética 1996, pág. 40.

(...) O conceito de *renda* pode ser extraído da Constituição também por meio da sua distinção relativamente a outras hipóteses de incidência que a própria Constituição estabelece. Sendo assim, *renda* não pode ser nem *patrimônio*, nem *capital*, nem *lucro*, nem *faturamento*.⁴⁸²

Como se vê, a doutrina sustenta maciça e corretamente o que é decorrência lógica do formato adotado pela Constituição Federal para repartição das competências tributárias.

Pode-se, assim, concluir, sem maiores dificuldades, que, num sistema desenvolvido a partir de uma Constituição que escolhe delimitar competências tributárias, principalmente de forma tão detalhada como fez a brasileira, é natural e necessário que exista um conceito constitucional de renda. Seu conteúdo e limites são objeto do estudo que será desenvolvido no tópico seguinte.

3.3.2 Sobre o alcance do conceito constitucional de renda

A primeira observação, imposta pela própria redação, é quanto ao vernáculo: o texto da Constituição fala não apenas em *renda*, mas também em *proventos de qualquer natureza*. Já era assim, aliás, no regime da Constituição anterior.

Dessa forma, pode-se perceber que, pelo menos à primeira vista, o constituinte trabalhou com intenção de maximizar a abrangência da competência outorgada. De fato, se a idéia fosse apenas alcançar renda, deixando de fora algo que, por alguma das teorias já estudadas, pudesse ser tido como provento e não renda, a escolha do texto teria, provavelmente, sido mais restritiva.

De se ver, também, que a Constituição veio a lume quando já estava em vigor o CTN, que tinha seu texto baseado na Carta anterior e que, por sua vez, também falava em “renda e proventos de qualquer natureza”. Embora este não possa ser um argumento definitivo a favor de uma maior ou menor abrangência, já que – por óbvio – é o CTN que pode ser materialmente inconstitucional e não o contrário, é um indicativo de que não havia, naquele momento ao menos, uma intenção de redução

⁴⁸² Cfe. O Conceito de Renda..., cit., pp. 73 e 75.

do escopo do tributo que já tinha seus limites fixados pelo Código. Como *topos* interpretativo⁴⁸³, portanto, é mais um elemento a ser considerado.

A doutrina nacional, que, aliás, convive com a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” já há bastante tempo, demonstra essa intenção. BALEEIRO, por exemplo, qualificou o emprego da expressão “proventos de qualquer natureza” como sendo uma “fórmula ampla de que lançou mão o constituinte para evitar controvérsias sobre o conceito de renda”⁴⁸⁴.

E TILBERY, após citar, além de BALEEIRO, vários outros doutrinadores nacionais de relevo, vai na mesma linha, dizendo que

[É] evidente que o Código Tributário Nacional na sua redação atual, acrescentando o inciso II no seu art. 43 (que não constou do Anteprojeto!) com isso outorgou ao legislador ordinário, na forma mais expressa, a autorização para impor este tributo sobre a mais-valia de bens de capital.⁴⁸⁵

E, ainda de forma mais clara, afirma o tributarista que “a formulação de ‘proventos de qualquer natureza’, como sendo os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior representa, sem sombra de dúvida, a aplicação da ‘teoria do acréscimo patrimonial’”⁴⁸⁶.

Além disso, é necessário reconhecer que a abrangência do campo de incidência torna-se mandatária por conta da inserção, no texto da Constituição, dos princípios (“critérios”, no texto) da generalidade e da universalidade⁴⁸⁷. Com estes dois princípios, o legislador, complementar ou ordinário, está irremediavelmente constrangido em sua liberdade, não lhe sendo facultado deixar de tributar a

⁴⁸³ Sobre os *topoi* interpretativos, v. VIEHWEG, Theodor. Tópica e Jurisprudência. Trad. de Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Brasília: Departamento de Imprensa Nacional, 1979 (Coleção Pensamento Jurídico Contemporâneo).

⁴⁸⁴ Apud. TILBERY, Henry, Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - Artigos 43, 44 e 45, in: SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Orgs.), **Comentários ao Código Tributário Nacional - Vol. 1**, São Paulo: José Bushatsky, Editor, 1975, p. 85.

⁴⁸⁵ TILBERY, Henry, Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - Artigos 43, 44 e 45, in: SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Orgs.), **Comentários ao Código Tributário Nacional - Vol. 1**, São Paulo: José Bushatsky, Editor, 1975, p. 85.

⁴⁸⁶ Id., p. 84.

⁴⁸⁷ Artigo 153: “§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (...)”

determinadas pessoas (generalidade) ou a determinadas manifestações de renda ou proventos de qualquer natureza (universalidade).

Daí que se, à época em que foi produzida a maior parte da doutrina brasileira sobre o tema – meados do Séc. XX – ainda fazia sentido debater se era possível ou não, para o legislador complementar ou ordinário, restringir o campo de abrangência da outorga de competência à União pela não-abrangência de determinados tipos de renda, a colocação da universalidade como princípio vetor do imposto afasta qualquer dúvida. Obviamente, se a universalidade é princípio, atua no sentido de fazer pender o sistema jurídico para sua observância, mas pode ser afastado por outros princípios que, em situações concretas, tenham maior peso.

O conceito de renda e proventos de qualquer natureza que se pode extrair do texto constitucional, portanto, é necessariamente abrangente, e a utilização do conceito fundamental de renda como paradigma inicial para se chegar a ele é razoável.

LIMA GONÇALVES, na busca do conceito de renda, o identifica da seguinte forma:

(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período. (...)

Renda haverá, portanto, quando houver sido detectado um acréscimo, um plus; tenha ele, ou não, sido consumido; seja ele, ou não, representado por instrumentos monetários, direitos, ou por bens, imateriais ou físicos, móveis ou imóveis, agora não importa(...) Para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito.⁴⁸⁸

Assim, o autor termina por identificar, na expressão renda e proventos de qualquer natureza, um conteúdo abrangente. O mesmo fez, como já se viu antes, QUEIROZ, TILBERY e também QUIROGA MOSQUERA, que afirma ter a Constituição apresentado o seguinte conteúdo para o conceito de renda e proventos de qualquer natureza:

⁴⁸⁸ GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto Sobre a Renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 180.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide sobre o elemento patrimonial que se constitui numa majoração de patrimônio, isto é, incide sobre a riqueza nova, renda e proventos de qualquer natureza são elementos patrimoniais que não existiam antes no conjunto de direitos pré-existentes das pessoas e que não representam uma mera reposição de elementos patrimoniais ou permuta. Acréscimo, incremento ou majoração de elementos patrimoniais (riqueza nova) não se confunde com ingresso, entrada ou reposição de direitos patrimoniais (riqueza velha).⁴⁸⁹

Ou seja, é amplamente dominante o entendimento de que (i) há um conceito de renda que pode ser derivado da Constituição, e que (ii) este conceito pode ser entendido como abrangente, sempre focado na idéia de acréscimo de patrimônio, de riqueza nova agregada ao patrimônio antes existente. Considerando-se que os princípios da generalidade e da universalidade demandam uma tributação que atinja a tudo e a todos, esse entendimento parece ser mesmo o mais adequado.

Com relação ao conceito econômico como ponto de partida, há pelo menos dois doutrinadores brasileiros que dizem expressamente que o conceito formulado por SIMONS, em especial, é adequado para fins tributários. Em primeiro lugar, LONGO:

Um conceito de base é indispensável como ponto de partida no estudo da estrutura do imposto de renda. **A definição de renda que obteve maior aceitação até hoje, para fins de tributação, foi elaborada por Henry Simons.** Renda constitui-se em consumo mais variação no patrimônio líquido, num dado período.⁴⁹⁰ (destaque não consta do original)

E, antes ainda, BALEEIRO ensinara:

O conceito de renda, como acréscimo de valor, na **enunciação teórica dos economistas** que o sustentam, envolve heranças, doações e os 'rendimentos psíquicos' ou 'imateriais' (gozo da casa própria, automóvel, obra d'arte, e até, na opinião de alguns, as horas de lazer).

As legislações acolhem o conceito de renda-acréscimo, que coincide com critérios de contabilidade e inclui os prêmios de loteria, mas exclui heranças e doações, sujeitas a impostos específicos, assim como os 'rendimentos psicológicos', porque estes trazem dificuldades práticas de aplicação.

Uma nova formulação da teoria do acréscimo foi feita por Simons, que define a renda de alguém como a soma algébrica de

⁴⁸⁹ Op. cit., p. 118.

⁴⁹⁰ LONGO, Carlos Alberto. *Em Defesa de Um Imposto de Renda Abrangente*. São Paulo: FIFE/Pioneira, 1984, p. 131.

todos os consumos mais o incremento do valor do patrimônio, uns e outros medidos em dinheiro, no princípio e no fim de certo período, ou como – diz ele – ‘a soma algébrica do valor, a preço de mercado, dos direitos exercidos sob forma de consumo e da modificação do valor do acervo patrimonial entre o começo e o fim dum período determinado’. Essa concepção envolve, necessariamente, o valor efetivo monetário da estimativa dos elementos do capital, ainda que este houvesse permanecido fisicamente inalterado (*capital gains*).

(...)

O conceito teórico da renda, entretanto, informa e orienta o legislador para eliminar as lacunas (*loopholes* dos financistas americanos), através das quais se evade licitamente a capacidade contributiva. Por isso, constitui o melhor assento da importância pessoal e progressiva.⁴⁹¹ (destaques não estão no original)

Ou seja, além do conceito ser abrangente, faz sentido que parta do conceito econômico, mais especificamente do conceito fundamental de renda, como se faz aqui. Entretanto, como a intenção, neste momento, é fazer a transição do econômico para o jurídico, ainda que em seu nível mais abstrato, da Constituição, é necessário realizar a análise de três aspectos em separado, quais sejam:

- a) a possibilidade de enquadramento das doações e heranças neste conceito de renda;
- b) a possibilidade de enquadramento dos lucros presumidos de eventos fora do mercado no conceito constitucional de renda; e
- c) a possibilidade de enquadramento do aumento em moeda do valor dos bens integrantes do patrimônio, ou seja, das mais-valias não realizadas, no conceito constitucional de renda.

O que se faz a seguir é a análise das três questões, uma a uma:

3.3.2.1 *A possibilidade de inclusão das doações e heranças no conceito constitucional de renda*

A inclusão dos ganhos eventuais e não-onerosos, como ocorre com as doações e heranças, é e sempre foi um dos pontos mais polêmicos, para a doutrina, quando se trata da definição de renda.

⁴⁹¹ Direito Tributário Brasileiro, cit., p. 284.

Como se viu antes, no tópico 3.1 acima, em que foram analisadas as diversas teorias sobre a renda, este assunto, em particular, está longe de ser objeto de consenso.

A principal razão para tanto é a classificação de tais acréscimos de patrimônio – ninguém nega que as doações e heranças tenham esta natureza **para quem recebe**⁴⁹²– como “transferências patrimoniais”, ou seja, movimentações de parcelas do patrimônio de um contribuinte para outro sem que se perca, em nenhum momento, a natureza de patrimônio.

Na doutrina estrangeira, LANG afirma que a doação e a herança, conquanto sejam ganhos para quem recebe, são, por outro lado, perdas para o patrimônio de quem doa ou falece, de forma que, por conta deste tipo de transação, não há criação de riqueza. Por isso, a maioria dos países opta por subtrair estas transações do conceito de renda tributável e inclui-las na esfera de um tributo específico⁴⁹³.

A situação brasileira, com a repartição de competências determinada pela Constituição, é um pouco mais clara.

BULHÕES PEDREIRA afirma, categoricamente, que

o conceito constitucional de renda não permite à lei ordinária sujeitar ao imposto sobre a renda as doações, as heranças e quaisquer outras modalidades de transferências de capital. (...) As legislações estrangeiras em geral também não incluem o valor dos bens recebidos em doação ou herança como parte da renda pessoal, mas

⁴⁹² V. nota 496, adiante.

⁴⁹³ LANG, Joachim. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In *The Notion of Income from Capital*. ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie. Amsterdam: IBFD, 2003, p. 19 (tradução livre): “Doações e heranças são renda se você olha para o enriquecimento do recebedor. Mas, se você olha para a transferência, o doador fica mais pobre. Na verdade, a transferência de propriedade não cria nova riqueza. Ela leva a uma diminuição na capacidade do doador e a um aumento na capacidade do recebedor. Na maioria dos países a tributação das heranças e doações é excluída da base tributável do imposto sobre a renda e submetida ao imposto sobre doações. Os dois tributos causam uma dupla tributação: a mesma capacidade contributiva é tributada duas vezes. Certamente, não há dupla tributação se for levada em consideração apenas a capacidade do recebedor. O efeito econômico, entretanto, é um dupla tributação, se a mesma renda é tributada duas vezes em dois contribuintes.”. No original: “Gifts and inheritances are income if you look at the enrichment of the recipient. But if you look at the transfer, the donor becomes poorer. In reality, the transfer of property creates no new economic power. It leads to a decrease in the ability of the donor and to an increase in the ability of the recipient. In most countries the taxation of gifts and inheritances is excluded from the tax base of the individual income tax and subject to the gift and inheritance tax. Both taxes cause double taxation: the same economic power is taxed twice. Of course, a double taxation is not recognized if only the ability to pay of the recipient is regarded. But the economic effect is double taxation, if the same income is taxed twice in a row of two taxpayers.”

o sujeitam a tributo especiais. Essa é, a nosso ver, a única orientação compatível com a discriminação constitucional de competências tributárias⁴⁹⁴.

DERZI também entende que “a Constituição Federal de 1988 subtraiu o patrimônio (...) acrescido por heranças e doações (...) ao campo de competência tributária federal.”⁴⁹⁵. Diz também a autora:

De fato, as aquisições por causa de morte e por meio de doação configuram espécie sui generis de acréscimos patrimoniais (embora provenientes de fonte estranha e não do próprio patrimônio da pessoa, como é o caso da renda). Sendo acréscimos ao patrimônio do beneficiário, não poderiam, também, configurar fato tributável por meio do imposto de renda (lucro, ganho de capital)? A Constituição Federal responde que não. Seguindo o modelo de sistema tributário mais usual, tal como ocorre na Europa e Américas, ela autonomizou essas formas de aquisição (por causa de morte e por meio de doação), para isso criando espécie independente que entregou à competência tributária do Estado.⁴⁹⁶

Na doutrina tributária pátria, parece, portanto, haver certa inclinação, no período pós-Constituição de 1988, para o entendimento de que esta competência não teria sido outorgada à União Federal.

Este raciocínio é baseado, em primeiro lugar, nos mesmos argumentos, antes mencionados, relativos à forma pela qual a Constituição brasileira fez a repartição das competências, identificando cada tributo e o respectivo ente competente para sua instituição.

Nessa linha de pensamento, como a Constituição segregou, de um lado, a renda e os proventos de qualquer natureza, e, de outro, as heranças e doações, outorgando a competência para instituição deste aos Estados e daquele à União, teria feito uma escolha de que estes tipos específicos de acréscimo patrimonial não poderiam ser tributados pela União Federal, mas pelos Estados.

Além disso, deve-se atentar para o fato de que heranças e doações, ainda que sejam, *lato sensu*, aumento de patrimônio para quem as recebe, têm uma

⁴⁹⁴ *Imposto de Renda*, cit., pp. 2-18 e 2-19.

⁴⁹⁵ *Justiça Prospectiva...*, cit., p. 177. No mesmo sentido, também nos comentários à obra de BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 287.

⁴⁹⁶ Comentários à obra de BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 267.

natureza específica derivada de seu caráter gratuito e eventual, e não representam, no todo, uma geração de riqueza, como aponta LANG⁴⁹⁷.

Finalmente, veja-se que a retirada das heranças e doações, em função da repartição de competências, não deixa tais manifestações de capacidade contributiva à margem da tributação, apenas desloca a competência para os Estados.

Dessa forma, embora se possa concluir, como de fato foi concluído no tópico 3.2 acima, que o conceito econômico de renda, em geral, suporta a inclusão de todos os tipos de acréscimo patrimonial, inclusive as heranças e doações, no caso específico do Sistema Tributário Nacional, a repartição de competências, da forma como foi desenhada, exclui do campo potencial de incidência estes tipos de acréscimo patrimonial, que foram atribuídos, exclusivamente, aos Estados. O conceito constitucional de renda brasileiro, portanto, não pode incluir estes tipos de acréscimo de patrimônio.

3.3.2.2 A possibilidade de inclusão dos lucros presumidos por eventos fora do mercado no conceito constitucional de renda

Lucros presumidos por eventos fora do mercado (apenas “lucros presumidos”, no decorrer do tópico) são benefícios obtidos, pelos titulares de bens, em decorrência do uso dos bens, de serviços em benefício próprio e da utilização do tempo de lazer. Sua inclusão no conceito constitucional de renda merece uma análise bastante diferente daquela feita no tópico anterior⁴⁹⁸.

Em primeiro lugar, não há nada, na repartição constitucional de competências, que afete essa possibilidade, como ocorre no caso das heranças e doações.

⁴⁹⁷ V. nota 493.

⁴⁹⁸ Faça-se a ressalva de que, pela própria natureza dos itens que compõem os lucros presumidos por eventos fora do mercado, pode-se notar que são – pelo menos alguns deles – muito mais relevantes para o imposto de renda das pessoas físicas, que não é objeto deste trabalho, do que para o imposto de renda das pessoas jurídicas. De fato, não faz sentido falar em lazer da pessoa jurídica, por exemplo. Contudo, a utilização dos imóveis próprios poderia, em tese, aplicar-se à pessoa jurídica, assim como a execução de serviços em benefício próprio. Por isso, e também porque a busca ora empreendida é por um conceito constitucional de renda, e a Constituição não segrega os dois tributos, a análise se justifica.

Em segundo lugar, enquanto as heranças e doações não apresentam maiores dificuldades ao aplicador da norma, no que diz respeito à quantificação da renda, o mesmo não acontece com os lucros presumidos por eventos fora do mercado. Esse é, na verdade, o grande causador dos debates sobre a possibilidade de que tais ganhos sejam incluídos no campo da tributação.

Na verdade, há pouca ou nenhuma discussão, atualmente, em relação à possibilidade de que, do ponto de vista econômico, em um conceito abrangente como é o caso do conceito fundamental de renda de HOLMES, esses ganhos estejam inclusos. O próprio HOLMES diz que “lucros presumidos são uma forma de renda”⁴⁹⁹. Segundo o autor, a inclusão faz sentido, em primeiro lugar, porque a noção de renda é, em última instância, psíquica e, em segundo lugar, porque isso atende à demanda do princípio da igualdade, na medida em que inclui mais itens na base tributável e, assim, melhora a comparação das situações dos contribuintes. TAVARES concorda que os lucros presumidos estão inclusos na definição pura de renda, enquanto conceito econômico⁵⁰⁰.

Os problemas surgem quando se busca transpor a fronteira da Economia para o Direito e incluir tais ganhos no conceito de renda para fins tributários. No Canadá, a Carter Commission considerou que um conceito abrangente de renda deveria incluir tais ganhos, mas não recomendou que a lei canadense fosse alterada para esses fins, por causa das dificuldades administrativas para se determinar o ganho líquido do uso de bens próprios:

[Uma base tributável abrangente] deveria incluir os lucros presumidos, isto é, os ganhos realizados quando uma pessoa usa ou consome seus próprios serviços ou bens. Na maioria das vezes, porém, ... a mensuração e os problemas administrativos envolvidos na inclusão desses itens na renda são insuperáveis.

(...)

O exemplo mais relevante de um ganho imputado de uma propriedade é o aluguel imputado... Para garantir que todos os contribuintes suportem sua parte justa da carga tributária total, seria necessário imputar a renda do aluguel para o contribuinte [dono].

(...)

A exclusão dos lucros presumidos da renda é, portanto, um incentivo substancial à propriedade de bens.

⁴⁹⁹ Op. cit., p. 522: “imputed income is a form of income”.

⁵⁰⁰ Op. cit., p. 29.

Um incentivo dessa magnitude leva a desigualdades entre proprietários e locatários. Se fosse administrativamente factível, recomendaríamos que o aluguel líquido fosse imputado à base tributável.

(...)

Por causa das dificuldades administrativas de se determinar o valor do ganho tributável de forma adequada e equitativa, sugerimos que o aluguel imputado continue a ser omitido da base tributável.⁵⁰¹

Na Austrália, objeções semelhantes foram levantadas em 1974, mas superadas, e hoje ocorre a tributação desses lucros presumidos naquele país⁵⁰². Na verdade, HOLMES dá notícia de que este tipo de tributação existe – em relação especificamente aos imóveis de moradia – no Reino Unido⁵⁰³, na Itália⁵⁰⁴, na Bélgica⁵⁰⁵, na Grécia⁵⁰⁶, na Dinamarca⁵⁰⁷, em Luxemburgo⁵⁰⁸, na Holanda⁵⁰⁹, na Espanha⁵¹⁰, na Suíça⁵¹¹, na Malásia⁵¹², em Singapura⁵¹³ e no Sri-Lanka⁵¹⁴. O autor, neo-zelandês, trata do tema, finalmente, em relação à Nova Zelândia⁵¹⁵, onde, segundo ele, a falta de tributação acarreta desigualdades, privilegiando ricos donos de imóveis caros em detrimento de locatários mais pobres. Tomando de empréstimo a conclusão de um autor norte-americano, relativa aos Estados Unidos, HOLMES afirma:

⁵⁰¹ CARTER, Kenneth Le M. et. al. *Report of the Royal Commission on Taxation*. Ottawa: Queen's Printer, 1996, pp. 41, 47-49. Apud. HOLMES, cit., pp. 532-533. No original: "[the comprehensive tax base] would include imputed income, that is gains realized when a person uses or consumes his own personal services or his own property. In most circumstances, however, ... the valuation and administrative problems involved in including such amounts in income are insuperable... The most prevalent example of an imputed property gain is imputed rent. ... To ensure that all taxpayers bore their fair proportion of the total tax burden, it would be necessary to impute rental income to this [homeowner] taxpayer. ... The exclusion from income of imputed rent is therefore a substantial tax preference for home ownership. An incentive of this magnitude leads to inequities between owners and renters. If it were administratively feasible, we would recommend that imputed net rental income be included in the tax base... Because of the administrative difficulty of properly and equitably determining the amount of the net gain, we suggest that imputed rent continue to be omitted from the tax base."

⁵⁰² HOLMES, op. cit., p. 533.

⁵⁰³ Op. cit., pp. 540-546.

⁵⁰⁴ Id., p. 550.

⁵⁰⁵ Id., p. 551.

⁵⁰⁶ Id. ibid.

⁵⁰⁷ Id., p. 552.

⁵⁰⁸ Id. ibid.

⁵⁰⁹ Id., pp. 552-553.

⁵¹⁰ Id., p. 553.

⁵¹¹ Id. ibid.

⁵¹² Id., p. 554.

⁵¹³ Id., p. 555.

⁵¹⁴ Id. ibid.

⁵¹⁵ Id., pp. 555-560.

Os ganhos na equidade tributária, eficiência econômica, e ... receita parecem ser grandes o suficiente para justificar o esforço requerido para se considerar um aluguel líquido imputado na mensuração do imposto de renda individual. Essa reforma tributária merece séria consideração.⁵¹⁶

No Brasil, não se tem notícia de qualquer tentativa de tributar o imóvel utilizado pelo próprio dono. Ao contrário, há a tributação da cessão gratuita, conforme Lei nº 4.506/64, art. 23, inciso VI, e há expressa isenção do uso pelo próprio dono ou por familiar, conforme Lei nº 7.713/88, art. 6º, inciso III. Por isso, não há debate a respeito do tema na doutrina brasileira.

Na doutrina estrangeira, não há consenso sobre a possibilidade de tributação de tais ganhos. HOLMES, como já se viu, advoga a inclusão desses itens – ou, pelo menos, dos valores relativos ao aluguel presumido de imóveis próprios – no conceito de renda e na base de cálculo do imposto, embora reconheça que a mensuração pelos agentes administrativos é trabalhosa.

TAVARES, por sua vez, afirma categoricamente que os lucros presumidos “nunca se decantam na sua dimensão prática. Ultrapassam a fronteira dos limites externos da noção aplicativa de rendimento”. Por isso, embora o autor reconheça que tais ganhos compõem o conceito econômico de renda, não admite sua inclusão no conceito jurídico de renda⁵¹⁷. A objeção de TAVARES, contudo, baseia-se apenas no que ele entende ser uma impossibilidade prática de mensuração do lucro presumido.

Ocorre que isso não parece ser verdade, do ponto de vista teórico, pelo menos para os casos de aluguel presumido de bens próprios, embora possa ser difícil, do ponto de vista prático. As dificuldades, aliás, são amplamente reconhecidas, como se viu.

A prova cabal de que, embora difícil e trabalhosa, a tributação é aceitável, está no número de países que tributam este tipo de renda presumida, conforme informa HOLMES⁵¹⁸. Isso não acontece, por outro lado, com serviços executados em benefício próprio ou com o tempo de lazer onde, aí sim, as dificuldades práticas

⁵¹⁶ Id., p. 562.

⁵¹⁷ Op. cit., p. 29.

⁵¹⁸ V. página 33.

de mensuração parecem ser insuperáveis e, no final das contas, terminariam causando mais desigualdade, ao invés de reduzi-la.

A posição intermediária, no sentido de que os lucros presumidos pelo uso de bens próprios poderiam ser incluídos no conceito jurídico de renda, o mesmo não acontecendo com os demais tipos de lucros presumidos, é mencionada pelo próprio TAVARES como adotada por KNOLL:

O *imputed income* associado à casa própria (esse e só esse) só não é tributado por razões políticas: o proprietário tem um rendimento efectivo porque desfruta da casa. E a base tributária corresponderia, simplesmente, ao valor da renda poupada pelo facto de ser o proprietário da fracção imobiliária.⁵¹⁹

Mesmo em relação à inclusão dos lucros presumidos derivados de outras fontes, como os serviços em causa própria, no conceito jurídico de renda, o afastamento da possibilidade aprioristicamente não parece ser a melhor alternativa. Ao menos enquanto a discussão se encontra no nível da Constituição, onde só há a definição de competências e, portanto, só se criam possibilidades, essa deve ser uma delas, especialmente considerando que o texto constitucional foi deliberadamente abrangente, como se viu acima, e que os princípios da universalidade e da generalidade demandam tal abrangência.

Já no momento da instituição efetiva do tributo sobre tais ganhos, por via de lei ordinária, podem surgir dificuldades intransponíveis. A tributação desses ganhos, porém, permanece sempre, no nível da Constituição, como uma possibilidade, a ser confirmada pela Lei Complementar – o CTN – e pela lei ordinária.

Do ponto de vista teórico, portanto, a tributação dos lucros presumidos pode, *prima facie*, compor o conceito constitucional de renda. A implementação efetiva, a ser feita pela lei ordinária, no Brasil, é que poderá, se for o caso, ser invalidada caso a forma adotada para tal tributação termine por se afastar do conceito de renda derivado da Constituição ou do CTN ou por ferir algum princípio constitucional aplicável ao caso.

⁵¹⁹ Apud. TAVARES, op. cit., p. 30, nota 36.

3.3.2.3 A possibilidade de enquadramento das mais-valias não concretizadas no conceito constitucional de renda

Com relação às mais-valias não concretizadas, ou os aumentos de valor de bens e direitos sem que haja uma transação com terceiros, a questão talvez seja menos tormentosa, pelo menos no nível da possibilidade de inclusão no conceito constitucional de renda, do que pode parecer à primeira vista.

A doutrina brasileira entende que as mais-valias já concretizadas por uma transação no mercado, de forma geral, podem e devem ser incluídas no conceito de renda. No Brasil, aliás, é difícil contestar essa inclusão no âmbito constitucional, uma vez que o próprio texto do artigo 153, inciso III, menciona “renda e proventos de qualquer natureza”, obviamente ampliando o campo da competência outorgada ou, no mínimo, evitando interpretações restritivas a este respeito.

Quanto àquelas que não tenham sido concretizadas por uma transação no mercado, quase não se discute sua natureza de acréscimo patrimonial, mas o debate é acirrado quando se trata de sua aptidão para fins de tributação, como se verá oportunamente.

No que interessa aqui, contudo, onde se trabalha ainda no nível da Constituição, para construção de um conceito de renda que é uma possibilidade a ser implementada por lei, não parece fazer sentido a exclusão apriorística de tais ganhos, considerando-se que são efetivo aumento de patrimônio. A mais-valia existente, ainda que não tenha sido objeto de troca no mercado, é inequivocamente um ganho, um acréscimo ao patrimônio do contribuinte.

TAVARES, por exemplo, entende que

Nada impede, em termos teóricos, que os *unrealised gains* se inscrevam na base do rendimento. Superam-se as meras expectativas do capital humano. Nos ganhos não realizados existe um rendimento efectivo e actual - e não uma mera esperança futura - condicionado, simplesmente, pela circunstância acessória da não transmissão do activo. Mas esse acidente não contamina a substância: há rendimento no terreno que se valoriza, ou na carteira de acções que aumenta o seu valor.⁵²⁰

⁵²⁰ Op. cit., p. 32.

As duas grandes questões que se coloca são em relação à tributação sem uma base confiável de valoração, preocupação que inexiste quando se aguarda uma transação com terceiros, e à necessidade de pagamento do imposto sem que o contribuinte tenha recebido o equivalente em moeda.

Essas duas questões, mais afeitas ao debate infra-constitucional, centrado no artigo 43 do CTN, serão estudadas detalhadamente no tópico 3.4, em especial nos sub-tópicos 3.4.2 e 3.4.3.2, todos abaixo. Por isso, não é necessário seguir adiante na análise, neste momento. Por ora, a conclusão preliminar é de que não há óbice à inclusão desses acréscimos de patrimônio no conceito de renda que se extrai da Constituição Federal.

3.3.3 Conclusão: A definição de renda extraída da Constituição Federal

A Constituição Federal de 1988 teve intenção de abrangência na definição de renda, seja pela inclusão – ou manutenção, já que o texto constitucional anterior era igual – da expressão “proventos de qualquer natureza”, seja pela inclusão dos princípios da universalidade, principalmente, e da generalidade.

A abrangência, como já se viu antes, é também coerente com o princípio da igualdade, uma vez que a não inclusão de determinadas formas de renda poderia levar à desigualação de contribuintes que, do ponto de vista da capacidade econômica (i.e., capacidade contributiva) estariam em situação equivalente, ou vice-versa.

Por outro lado, a Constituição Federal, ao estabelecer o modelo de repartição de competências e outorgar o direito de tributar as heranças e doações aos Estados, retirou estas manifestações específicas de capacidade contributiva do espectro possível de abrangência do imposto de renda, que é da competência da União Federal.

Dessa forma, é possível dizer que a definição de renda que pode ser extraída da Constituição é a seguinte:

Renda é o acréscimo líquido total de riqueza ao patrimônio verificado entre dois momentos determinados no tempo, excluídas as heranças ou doações, englobando o somatório de (1) dinheiro recebido como retorno dos fatores de produção, (2) benefícios em espécie, (3) aumento líquido em moeda do valor dos bens integrantes do patrimônio, e (4) lucro presumido de eventos fora do mercado.

Alcançada esta conclusão, é o momento de verificar qual é a definição de renda que se pode extrair do Código Tributário Nacional, e quais limites são adicionados, pelo CTN, ao conceito constitucional de renda.

3.4 A Renda no Código Tributário Nacional

As normas contidas no CTN acerca do Imposto de Renda, mais especificamente o *caput* e incisos de seu artigo 43, são as mais estudadas pela doutrina nacional.

A razão da imensa produção doutrinária sobre tais dispositivos é que neles estão os requisitos objetivos para que algo possa ser considerado renda tributável no Direito Tributário Brasileiro. De acordo com o artigo 43 do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda é representado pelo somatório de:

- a) Produtos do trabalho, do capital ou de ambos combinados, que o CTN denomina “Renda”, que estejam disponíveis jurídica ou economicamente; e
- b) De outros acréscimos patrimoniais que não estejam incluídos no conceito de “Renda”, a que o CTN deu o nome de “Proventos de Qualquer Natureza”, que estejam disponíveis jurídica ou economicamente.

Desta forma, o CTN cumpre sua função de estabelecer não o fato gerador em si do IRPJ, mas os limites para que esta tarefa possa ser desempenhada pelo legislador ordinário. Nesta linha de análise, reproduza-se a advertência feita por Henry Tilbery, a propósito da função desempenhada pelo artigo 43 do CTN no Sistema Tributário⁵²¹:

O art. 43 do C.T.N., que ora comentamos, parece fornecer-nos uma definição do fato gerador do "Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza", geralmente chamado imposto de renda. Convém lembrar, que a função deste artigo na verdade não é a de dar uma definição legal do fato gerador (aliás da mesma forma como é o caso de diversos outros artigos do C.T.N., que *aparentemente* "definem fatos geradores").

⁵²¹ TILBERY, Henry, Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - Artigos 43, 44 e 45, in: SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Orgs.), *Comentários ao Código Tributário Nacional - Vol. 1*, São Paulo: José Bushatsky, Editor, 1975, p. 73–131.

O Código Tributário Nacional, como lei complementar à Constituição, apenas para fins de discriminação de rendas, *estabelece os limites*, dentro dos quais o *legislador ordinário* pode estabelecer o fato gerador. O C.T.N. como Lei sobre Leis tributárias apenas marca os contornos do campo de incidência para os diversos impostos.

As duas grandes questões que se apresentam derivam da própria interpretação literal do dispositivo:

- a) qual é o âmbito de abrangência que resulta do somatório de renda e proventos de qualquer natureza, em face do enunciado normativo?
- b) O que se deve entender por disponibilidade econômica ou jurídica?

A resposta a cada uma das questões será objeto de tópicos segregados, a seguir:

3.4.1 O que se deve entender por renda e proventos de qualquer natureza, na acepção do CTN?

Embora seja esta uma questão formulada de forma simples e direta, é necessário advertir que trata-se, provavelmente, de um dos temas mais tormentosos estudados pela doutrina tributária no Brasil. Da mesma forma no estrangeiro, sem menção, obviamente, ao texto do artigo 43 do CTN.

Boa parte da doutrina entende que a resposta é simples: qualquer acréscimo patrimonial que esteja disponível, jurídica ou economicamente, nada mais, nada menos. Ou seja, qualquer forma de acréscimo de patrimônio disponível pode estar sujeita ao imposto, e apenas acréscimos de patrimônio disponíveis podem estar sujeitos ao imposto. Para chegar a tal conclusão, os estudiosos do tema utilizam-se da própria redação do inciso II, que, ao dizer “outros acréscimos patrimoniais”, levaria naturalmente à conclusão de que o inciso I também se refere a espécies de acréscimo patrimonial, embora de fontes determinadas (trabalho, capital ou ambos).

É o caso de MARIZ DE OLIVEIRA, que ensina⁵²²:

[A] dicção do inciso II que chama atenção para a integração do conceito de patrimônio no fato gerador do imposto de renda, pois ela demonstra que a existência de acréscimo patrimonial deve estar sempre presente para que esse imposto possa ser cobrado.

⁵²² *Fundamentos...*, cit., p. 41.

Realmente, se proventos de qualquer natureza são entendidos como "os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior", isto significa que tanto renda quanto proventos de qualquer natureza são fatores de produção de acréscimo patrimonial, os proventos por esta sua própria definição contida no inciso II do art. 43, que lhes dá a característica (efeito produtor) de serem "acrécimos patrimoniais", ao passo que as rendas também têm a mesma característica (o mesmo efeito produtor) porque o inciso II alude aos proventos como sendo os "demais acréscimos" não provenientes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (isto é, não provenientes da renda, tratada no inciso I), o que significa (em virtude da palavra "demais") que não somente os proventos, mas também os produtos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (portanto, a renda), são fatores de acréscimo patrimonial. (destaque não está no original)

Na mesma linha, ULHOA CANTO, MUNIZ E GARCIA DE SOUZA⁵²³:

1.16. Sendo assim, para efeitos de correta configuração do fato gerador e da base de cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza como enunciados nos arts. 43 e 44 do CTN, dever-se-ia, em princípio, considerar como tributável apenas o valor que se adiciona positivamente ao patrimônio do contribuinte, pois os dispositivos falam em "acrécimo de patrimônio", indicando que à sua incidência somente importam as alterações para mais; disso resultaria, prima-facie, a necessidade de se saber a que data se deveria referir a apuração da existência de aumento, e como tal aumento se dimensionaria.

1.17. Não se objete que a exigência de que ocorra aumento patrimonial para que o tributo possa incidir diz respeito tão somente aos proventos de qualquer natureza, pois é no inciso II do art. 43 do CTN que se faz referência a tal requisito. Na verdade, **o inciso II torna extensiva a idéia de acréscimo de patrimônio à renda, definida no inciso I, quando diz "... proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."**, o que indica, de maneira clara, que a espécie contemplada no inciso I também se caracteriza como sendo de acréscimo patrimonial ("**... acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.**"). (destaque não está no original)

BRANDÃO MACHADO também se alinha neste sentido⁵²⁴:

Quando o Código diz que renda é o produto do trabalho ou do capital, ou da combinação de ambos, ainda não definiu bem, porque não indica em que sentido se há de tomar a expressão produto, que também exigiria uma definição. **Quando, no inciso II do mesmo**

⁵²³ Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, in MARTINS, Ives Gandra (coord.). *O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, pp. 1-44.

⁵²⁴ Breve Exame Crítico do Art. 43 do CTN, cit., p. 113.

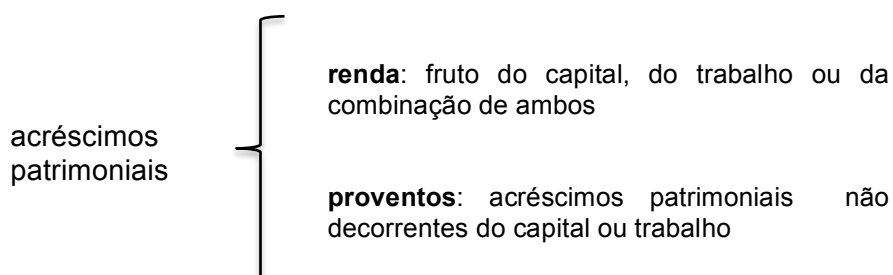
artigo 43, transcrito, define proventos de qualquer natureza como os acréscimos patrimoniais (não compreendidos no inciso I), o Código permite concluir que renda é um acréscimo patrimonial. Então, o texto consagra o entendimento de que renda é acréscimo patrimonial produzido pelo capital ou pelo trabalho ou por ambos em conjunto, e que proventos são acréscimos patrimoniais derivados de qualquer origem. (destaque não está no original).

HUGO DE BRITO MACHADO, da mesma forma:

Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o C.T.N. adotou expressamente o conceito de renda acréscimo.⁵²⁵

E, por fim, LUCIANO DA SILVA AMARO⁵²⁶:

Nessa ordem de idéias, o CTN procurou conceituar, apartadamente, "renda" e "proventos", como se se tratasse de segmentos distintos (ainda que contíguos), rachando ao meio o universo das formas de acréscimo patrimonial. Traduzindo o CTN, teríamos:



Assim, para o CTN, "acrécimo patrimonial" é gênero de que "renda" e "proventos" seriam espécies.

Além dos exemplos trazidos, há inúmeros outros que se alinham com o entendimento descrito⁵²⁷. Esta opinião, como se vê, é amplamente majoritária, embora não seja unânime. De fato, há quem entenda que o inciso I pode conter também itens que não configuram acréscimos patrimoniais. Haveria, no âmbito de abrangência do dispositivo em questão, espaço também para outros tipos de renda que não configuram acréscimo de patrimônio.

⁵²⁵ MACHADO, Hugo de Britto. *Curso de Direito Tributário*. 15ª e.d. São Paulo: Malheiros, 1999, p.236.

⁵²⁶ AMARO, Luciano da Silva. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, in MARTINS, Ives Gandra (coord.). *O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, p. 404.

⁵²⁷ Por exemplo: QUEIROZ, *Imposto Sobre a Renda...*, cit.; LEMKE, *Imposto de Renda...*, cit.; DERZI, nos comentários à obra de BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, cit.

É a opinião, por exemplo, de SCHOUERI⁵²⁸, que afirma:

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, tal entendimento não parece mandatório. E 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.

A posição de SCHOUERI, acima, está baseada na crença de que, como o inciso I representaria a consolidação das teorias da renda-produto, e o inciso II representaria a positivação das teorias da renda-acréscimo, haveria uma independência ontológica entre as duas regras⁵²⁹.

Com toda a merecida vênia, não é possível concordar com SCHOUERI, neste particular. Explica-se:

⁵²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-264.

⁵²⁹ Na verdade, mais relevante do que esta posição do autor é a conclusão que daí segue, e que diz respeito, diretamente, ao objeto desta tese. SCHOUERI conclui, um pouco mais adiante, que as mudanças derivadas da convergência contábil para o IFRS poderiam, sem maiores problemas, ser absorvidas também pela legislação tributária (p. 264): "(...) 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".

As teorias da renda-produto, como antes se viu⁵³⁰, enxergam sempre na renda o produto de uma fonte – daí o nome. Muitas dessas teorias fazem exigências adicionais, como a regularidade da renda, sua possibilidade de reprodução ou mesmo que a exploração da fonte seja produtiva. É consenso, entretanto, mesmo entre os defensores destas teorias, que, na relação específica fonte-produto, só haverá renda a partir do momento em que as necessidades de manutenção da fonte sejam satisfeitas. Como já se disse antes, ainda que as teorias da renda-produto não exijam um acréscimo patrimonial do ponto de vista holístico, ou seja, em relação ao patrimônio da pessoa tomado como um todo, exigem um acréscimo patrimonial naquele par fonte-produto, tomado de forma isolada⁵³¹. Só é renda, mesmo para os partidários da renda-produto, aquilo que se agrega à fonte antes existente ***sem exauri-la ou reduzi-la***. Assim, ainda que de forma mais restrita, aqui também se percebe a presença de um acréscimo de patrimônio: cada fonte só gera renda se, e na medida em que, gera um produto que se acresce a ela própria (fonte). Dito de outro modo, cada fonte só gera renda se, analisada a produção daquele par fonte-produto, há um acréscimo ao patrimônio do indivíduo.

Desse modo, dizer que o inciso I do CTN se alinha com as teorias da renda-produto é um princípio de pensamento com o qual é possível concordar, seja pela própria redação do dispositivo, que diz que renda é “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, seja pela justificativa histórica do desenvolvimento dos sistemas de tributação diferentes para pessoas físicas e jurídicas, como explica MISABEL DERZI⁵³².

Daí, entretanto, a dizer que o dispositivo autoriza a tributação de algo que não configure um acréscimo de patrimônio vai uma grande distância. É, antes, o contrário: porque o inciso I se filia à corrente da renda-produto, ele também privilegia a idéia de aumento de patrimônio, embora permita que a renda seja definida por uma relação fonte-produto, ao invés de exigir, como faz o inciso II, que a renda se defina por um acréscimo ao patrimônio como um todo.

⁵³⁰ V. Tópico 3.1.2.1.

⁵³¹ V. tópico 3.2.1, acima, onde se explicita o raciocínio a respeito do tema.

⁵³² V. tópico 3.2.1, acima, onde se explicita a doutrina mencionada.

O que talvez SCHOUERI tenha querido dizer é que, como a teoria da renda-produto permite que a verificação da renda se dê pela análise de um par específico fonte-produto, e, como se viu acima, essa característica torna as perdas verificadas em uma fonte não-compensáveis com os ganhos (rendas) verificados em outra, a adoção da renda-produto pode terminar fazendo com que exista renda tributável, mesmo não existindo um acréscimo de patrimônio no sentido holístico.

Com essa afirmação seria possível concordar, pois ela nada mais é do que decorrência lógica do próprio mecanismo de funcionamento das teorias da renda-produto, cujas diferenças foram explicitadas no tópico 3.2.1, acima. Isto é, todavia, diferente de dizer que “no inciso I poderá haver renda-produto que não se mede a partir de um acréscimo patrimonial”. Seja no inciso I, seja no inciso II do artigo 43 do CTN, sempre que algo seja identificado como renda, será um acréscimo patrimonial, como já se demonstrou. O ponto que SCHOUERI talvez tenha identificado – não fica claro – é que, como se permite a adoção simultânea da renda-produto para determinados rendimentos e da renda-acréscimo para outros, aqueles que se submetem à sistemática da renda-produto podem terminar gerando perdas que não serão aproveitáveis.

Com isso, é possível que o resultado da aplicação das duas teorias, simultaneamente, seja uma base tributável que exceda o acréscimo real de patrimônio, visto da perspectiva do patrimônio como um todo. Dito de outra forma, é possível que a renda tributável seja superior à renda econômica.

De qualquer forma, isso não invalida o raciocínio exposto acima e a conclusão de que a idéia de acréscimo de patrimônio está presente nos dois incisos do artigo 43 do CTN.

Um último ponto, importante para a resposta que se busca neste tópico e para a construção do sentido da renda que se pretende alcançar, tem que ver com o fato de que o CTN, como se viu, terminou por fazer referência a “acréscimos patrimoniais”, e patrimônio, já dizia Pontes de Miranda, só é formado por direitos, nunca pelos bens em si⁵³³. O Código Civil anterior assim estabelecia, e o Código

⁵³³ MIRANDA, Francisco Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, Rio de Janeiro: Borsoi, 1955, tomo V, p. 367.

atual mantém a mesma linha, quando dispõe, em seu artigo 91, que “constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”.

Daí decorre uma conclusão lógica, singela mas, nem por isso, desimportante: um acréscimo patrimonial é um acréscimo ao patrimônio; se este é formado exclusivamente por direitos, um acréscimo patrimonial é um acréscimo de direitos.

Esta posição, aliás, foi adotada por BRANDÃO MACHADO em seu artigo de 1996, já citado, dizendo de forma clara que “a conclusão não pode ser senão a de que, sendo o patrimônio composto apenas de direitos, qualquer acréscimo será sempre necessariamente de direitos” ⁵³⁴.

Na mesma linha, BIANCO afirma que “sendo o patrimônio uma universalidade de direitos, haverá ocorrência do fato gerador do imposto sempre que um novo direito for acrescido ao patrimônio do contribuinte” ⁵³⁵.

Deve adicionar-se apenas a observação de que o patrimônio pode aumentar pelo acréscimo de novos direitos, como diz BRANDÃO MACHADO, sem dúvida,

⁵³⁴ Breve Exame Crítico..., cit., p. 114, onde diz o autor: “XVII - O Código Civil (art. 57) diz que patrimônio é uma universalidade, subsistindo como tal, ainda que não conste de objetos materiais. A universalidade é sempre de direito, embora haja *universitas facti* ou *hominis*, que também é de direito. No patrimônio só há direitos. Não se pode dizer, em terminologia e sistemática jurídica escoreita, diz Pontes de Miranda, que a casa A é elemento do patrimônio de alguém; o que é elemento do patrimônio é o direito de propriedade e os demais direitos reais, os direitos sobre bens imateriais, os direitos de créditos e a herança, que, por sua vez, é, universalidade de direito. A posse também é direito e pode integrar o patrimônio. Não são os bens que compõem o patrimônio, mas, sim, os direitos sobre eles, que são direitos reais; mas não só os reais; também os direitos de crédito, ou pessoais.

XVIII - Quando se faz alguma referência ao que é patrimonial, para logo se tem a noção de que se cogita do econômico, porque a patrimonialidade está intimamente vinculada ao valor econômico. Entretanto, não é possível dissociar da noção de patrimônio a noção fundamental de direito, porque, como se disse, o conceito de patrimônio engloba um complexo não de objetos, materiais ou não, mas de direitos reais (sobre coisas) e pessoais (contra pessoas), portanto, sempre direitos. Então, pode-se concluir, sem discussão, que o acréscimo de que fala o Código Tributário é um acréscimo de direitos (reais ou pessoais). É claro que a conclusão não pode ser senão a de que, sendo o patrimônio composto apenas de direitos, qualquer acréscimo será sempre necessariamente de direitos. Se o contribuinte auferir rendas ou proventos sobre os quais exerça direitos de propriedade, tais direitos serão reais; se o rendimento for exigível no futuro, os direitos serão de crédito ou pessoais. Rendas e proventos, portanto, são sempre objeto de direito real ou pessoal, mas sempre objeto de direito.

Se se redigisse o texto do Código, empregando-se os sinônimos, poderia dizer-se que Fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos de direitos reais ou pessoais.”

⁵³⁵ BIANCO, João Franco. Aparência Econômica e Natureza Jurídica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, p. 174-184 (181).

mas pode também aumentar pelo incremento de valor de um direito já existente que o integre. Ambas as formas representam, sem maior dificuldade, um “acréscimo patrimonial”. Por isso, parece correto afirmar que a expressão “acréscimo patrimonial”, utilizada pelo artigo 43 do CTN, pode englobar tanto a aquisição de um direito novo quanto o aumento de valor de um direito já existente.

Embora não seja necessário aprofundar a análise neste momento, este ponto será novamente explorado, adiante, no tópico em que se analisa a disponibilidade jurídica e econômica⁵³⁶.

Em resposta, portanto, à questão analisada neste tópico, e partindo-se da definição de renda já alcançada anteriormente, pode-se afirmar, ainda em caráter preliminar, que

Renda, na acepção do artigo 43 do CTN, é o acréscimo líquido total de riqueza nova ao patrimônio verificado pelo acréscimo de direitos novos ou pelo aumento de valor dos direitos já existentes, entre dois momentos determinados no tempo, excluídas as heranças ou doações, e advindo do patrimônio tomado no conjunto ou de cada par fonte-produto isoladamente, podendo compreender (1) dinheiro recebido como retorno dos fatores de produção, (2) benefícios em espécie, (3) aumento líquido em moeda do valor dos bens integrantes do patrimônio, e (4) lucro presumido de eventos fora do mercado.

O que denota obediência, inclusive, aos princípios constitucionais da universalidade e generalidade que devem informar o Imposto de Renda.

Passa-se, portanto, à resposta à segunda questão:

3.4.2 A significação da expressão “disponibilidade jurídica ou econômica” no contexto do artigo 43 do CTN

As posições doutrinárias, neste particular, são bem mais variadas e cambiantes do que no tópico anterior.

O que se percebe do estudo dos principais autores sobre o tema é que não há consenso, em absoluto, quer sobre o que significa cada um dos tipos de disponibilidade, quer sobre a diferença entre um e outro.

⁵³⁶ V. Tópico 3.4.2, em especial seu sub-tópico 3.4.2.5.

Na tentativa de identificar as principais vertentes teóricas sobre o tema, GISELE LEMKE nomeia três grandes “correntes” de pensamento, sendo que uma delas se divide em quatro “sub-correntes”. No fim das contas, portanto, a autora agrupa a doutrina nacional em seis grandes grupos. São eles:

3.4.2.1 *A corrente unificadora*

Diz LEMKE que “a primeira corrente é daqueles que não distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, seja por entenderem incorreta, seja por entenderem desnecessária essa distinção”⁵³⁷. Identifica com esta linha de pensamento IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e LUCIANO AMARO. O primeiro entende que todo fato se torna jurídico pela incidência da norma, e toda situação jurídica se manifesta numa situação de fato. Conclui que só existe disponibilidade econômica, pois toda disponibilidade jurídica revela conteúdo econômico; AMARO, por outro lado, entende que os dois tipos se confundem e muitas vezes os termos utilizados têm significados invertidos, conforme o autor. Ao fim e ao cabo, AMARO entende que a renda pode ser tributada assim que é produzida, não precisando ser recebida e, por isso, não faz sentido distinguir entre um e outro tipo de disponibilidade.

LEMKE discorda de MARTINS dizendo que há situações ou fatos com significação econômica e sem definição jurídica até que são apropriados pelo Direito tributário, como, por exemplo, o ato de “industrializar produtos”. E discorda também de AMARO, afirmando que, a partir do momento em que o CTN se referiu aos dois tipos de disponibilidade, é necessário estudar ambos e segregá-los⁵³⁸.

3.4.2.2 *A corrente dicotômica atenuada*

Segundo LEMKE, essa corrente “reúne aqueles que distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, contudo entendem que a primeira deverá sempre estar precedida da segunda.”⁵³⁹

Incluem-se nesta corrente FREDERICO DE MOURA TEOPHILO e ALFREDO AUGUSTO BECKER.

⁵³⁷ Op. cit., p. 96.

⁵³⁸ Op. cit, pp. 96-98.

⁵³⁹ Op. cit., p. 98.

TEOPHILO associa a disponibilidade econômica à separação da renda e a disponibilidade jurídica à sua realização. A renda realizada é aquela que tem suporte em título jurídico hábil. Para que uma entrada (disponibilidade econômica), portanto, seja renda, deve estar precedida de um direito do titular ao seu recebimento (disponibilidade jurídica)⁵⁴⁰.

BECKER, na mesma linha, se utiliza de exemplos, como o de quem vende bem a prazo, que primeiro tem a disponibilidade jurídica, a qual só se converterá em disponibilidade econômica com o efetivo recebimento⁵⁴¹.

LEMKE discorda de ambos, utilizando-se de dois (corretos) argumentos: (i) se a disponibilidade econômica fosse irrelevante, não teria sido utilizada pelo CTN para definição do que pode ser o fato gerador do IR; e (ii) TEOPHILO e BECKER confundem renda com a disponibilidade desta renda, já que não é mesmo qualquer entrada que pode integrar o conceito de renda, mas apenas aquela que configure riqueza nova⁵⁴².

3.4.2.3 A corrente dicotômica radical

Nesta corrente, diz LEMKE, estão todos aqueles “que distinguem efetivamente a disponibilidade econômica da jurídica”⁵⁴³. A autora segrega os doutrinadores que fazem tal diferenciação em quatro sub-correntes:

- a) Primeira subcorrente: composta apenas por BULHÕES PEDREIRA, que entende que “adquirir a disponibilidade de renda é obter, alcançar ou passar a ter o poder de dispor da moeda (ou do valor em moeda do objeto de direitos patrimoniais). Poder de dispor é poder de usar livremente, dar aplicação ou despendar. Dispor da renda é ter o poder de usar a moeda (ou o valor em moeda de direitos patrimoniais)”⁵⁴⁴. BULHÕES entende que tem disponibilidade econômica quem tem a posse direta da renda, em moeda ou em *quasi*-moeda, ou seja, títulos de alta liquidez. A

⁵⁴⁰ Id. *ibid.*

⁵⁴¹ Id., p. 99.

⁵⁴² Id. *ibid.*

⁵⁴³ Op. cit., p. 100.

⁵⁴⁴ PEDREIRA, José Luis Bulhões. *Imposto Sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*, vol. I. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 196.

disponibilidade jurídica, por outro lado, é “presumida por força de lei”⁵⁴⁵, é a disponibilidade econômica virtualmente adquirida, pois “já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva”⁵⁴⁶. O autor explica o histórico da expressão, que teria surgido com o Decreto-Lei 4.178/42 que, no seu artigo 22, parágrafo único, estabelecia que “Na determinação da base serão computadas todos os rendimentos que, no ano considerado, estiverem **juridicamente à disposição do beneficiado**, inclusive os originados em época anterior.” (destaque não está no original).

- b) Segunda subcorrente: diz LEMKE que nesta subcorrente estão “os que afirmam que a disponibilidade econômica é a aquisição efetiva de um rendimento, enquanto a disponibilidade jurídica corresponde à aquisição de título jurídico que permite torná-lo efetivo”⁵⁴⁷. Neste grupo a autora inclui ULHÔA CANTO, IAN MUNIZ, ANTÔNIO CARLOS GARCIA DE SOUZA, MODESTO CARVALHOSA, WELLITON MILITÃO E ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE. Estes autores associam a disponibilidade jurídica, portanto, a um direito de crédito, normalmente, e a disponibilidade econômica ao recebimento efetivo, em moeda.
- c) Terceira subcorrente: nesta subcorrente LEMKE coloca os autores que entendem ser a disponibilidade jurídica o efetivo recebimento, e a disponibilidade econômica a aquisição do direito ao rendimento ⁵⁴⁸. Ou seja, invertem o entendimento da segunda subcorrente, mas o critério de segregação é o mesmo. Estão nesta subcorrente GOMES DE SOUSA e ALCIDES JORGE COSTA, que adotou integralmente a explicação do primeiro;
- d) Quarta subcorrente: este grupo encerra os autores que “distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, com base no título que lhe serve de fundamento. Se existe título jurídico a legitimar a aquisição

⁵⁴⁵ Id., p. 197.

⁵⁴⁶ Id. Ibid.

⁵⁴⁷ Op. cit., p. 103.

⁵⁴⁸ Op. cit., p. 107.

da renda, tem-se a disponibilidade jurídica. Na falta desse título, tem-se a disponibilidade econômica”⁵⁴⁹. Aqui incluem-se ALBERTO XAVIER e MARIZ DE OLIVEIRA, sendo que este último explica que se o fato do qual deriva a renda é regido pelo Direito, a disponibilidade será jurídica, enquanto que, se o fato é ilícito ou natural, ou seja, se não há título jurídico que permita exigir o cumprimento, a disponibilidade será econômica.

A autora refuta as teorias identificadas com a segunda, terceira e quarta subcorrentes, e se alinha com o entendimento de BULHÕES PEDREIRA. As razões elencadas por LEMKE para as refutações são as seguintes:

- a) No caso da quarta subcorrente, porque a distinção feita pelos autores é relativa ao fato de onde se origina a renda, e não ao tipo de disponibilidade da renda⁵⁵⁰. Portanto, a distinção estaria sendo feita em relação a algo que é preexistente à renda em si, que é o fato de onde ela se origina. Tem razão LEMKE, como também os demais que discordam desse entendimento. A partir do momento em que se aufera a renda, seja ela advinda de fato lícito, ilícito ou natural, ela estará ou não disponível, e esta disponibilidade será econômica ou jurídica, conforme os critérios que se adotem, mas o fato em si não afeta a distinção entre um e outro tipo de disponibilidade.
- b) No caso da terceira e da segunda subcorrentes, LEMKE as contesta partindo da premissa (correta) de que, sendo a renda um acréscimo de patrimônio, e sendo este uma universalidade de direitos, aquela é também um acréscimo de direitos patrimoniais⁵⁵¹. Como direitos patrimoniais têm por característica, exatamente, sua transferibilidade, bastaria que se fizesse menção à aquisição da renda, sem qualquer necessidade de se mencionar a disponibilidade da mesma, seja jurídica ou econômica. Aqui também tem razão a autora.

⁵⁴⁹ Id., p. 108.

⁵⁵⁰ Id. Ibid.

⁵⁵¹ Op. cit, pp 112-114.

LEMKE entende que a disponibilidade econômica deve ser interpretada da seguinte maneira: (i) o termo “disponibilidade” há de ser entendido em seu sentido de algo “que se pode negociar e transferir imediatamente ao comprador”⁵⁵². Não se pode entender que deve ser possível a imediata conversão em moeda, pois isso seria disponibilidade financeira, e não econômica. (ii) o termo “econômica” há de ser entendido como riquezas em geral, representadas por dinheiro ou outros bens. (iii) “renda disponível economicamente”, portanto, é “toda a riqueza nova, em bens ou em dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado. Ou seja, toda riqueza passível de conversão em dinheiro, mediante trocas no mercado”⁵⁵³. De se atentar para o requisito de ser “livre e usualmente” negociada. Títulos com baixa liquidez, portanto, não são passíveis de gerar renda⁵⁵⁴.

Por fim, LEMKE concorda com a posição adotada por BULHÕES PEDREIRA quanto à disponibilidade jurídica, no sentido de que esta é a presunção de uma disponibilidade econômica por força de lei⁵⁵⁵.

De fato, a posição externada por BULHÕES vem acompanhada de um histórico e linha de argumentação convincentes, mostrando como a expressão foi incorporada ao Direito nacional por meio do Decreto-Lei no. 4.178/42, mencionado acima, e explicando que, à época da vigência dos Regulamentos do Imposto de Renda de 1924 e 1926, como a aquisição de disponibilidade era relacionada à “percepção” do rendimento, tanto as autoridades tributárias quanto o Conselho de Contribuintes entenderam que “somente eram considerados na base da tributação, em cada exercício, os rendimentos efetivamente recebidos no ano-base.”⁵⁵⁶

Da década de 1930 em diante, explica BULHÕES que a jurisprudência começou a entender que os rendimentos que fossem creditados ao beneficiário, ou seja, que estivessem em condições de serem efetivamente percebidos, estavam

⁵⁵² Op. cit., p. 110.

⁵⁵³ Id. ibid.

⁵⁵⁴ Id. ibid. De fato, a autora afirma: “Já a riqueza consubstanciada em direitos de crédito em geral não circula livremente no mercado. Se ela não estiver representada por um título de crédito, não parece difícil concluir-se da inexistência de disponibilidade econômica, visto como não se tem um direito facilmente negociável no mercado. Só por exceção sua negociação será possível, através do instituto jurídico da cessão de crédito e sempre com deságio.”

⁵⁵⁵ Op. cit., pp. 115-116.

⁵⁵⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto Sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*, vol. I. Rio de Janeiro: ADCOAS, 1979, p. 197.

disponíveis juridicamente. De início a posição foi adotada “para os juros creditados em contas correntes bancárias, [e depois] aos juros creditados por quaisquer pessoas jurídicas e aos lucros creditados a sócios.”⁵⁵⁷

Essa “presunção de recebimento” admitia prova em contrário, de forma que, se o beneficiário pudesse demonstrar que não conseguiria efetivamente receber por qualquer razão alheia à sua própria vontade, seja por insolvência ou dificuldades do devedor, seja por motivos de força maior, não haveria disponibilidade. Pelas mesmas razões, valores depositados ou consignados em juízo eram considerados indisponíveis ⁵⁵⁸.

Segundo BULHÕES, portanto, o que aconteceu foi uma consolidação dessa linha de jurisprudência no dispositivo do Decreto-Lei no. 4.178/42. O autor explica ainda que a denominação “não é feliz, porque contribui para difundir a idéia errada de que se trata de ‘disponibilidade de direito’ e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do ‘direito de receber’ a renda sem aquisição do ‘poder de dispor’ da renda”⁵⁵⁹. E continua:

Aquisição do direito de receber renda é fato jurídico que não se confunde com o fato econômico da aquisição da sua disponibilidade (v obs. 1) Quando a renda é contrapartida da cessão do uso de fatores de produção, o direito de recebê-la nasce com o cumprimento, pelo titular do fator de produção, da prestação a que se obrigou. Esse direito de receber a renda é direito de crédito, que assegura poder jurídico de exigir do devedor o pagamento, mas enquanto esse pagamento não é efetuado o credor não adquire a disponibilidade da renda. Por exemplo: o proprietário que loca imóvel contratando aluguel por mês vencido adquire, ao fim de cada mês, o direito de receber o aluguel e tem ação para cobrá-lo do locatário, se este não paga no vencimento; mas enquanto o locatário não lhe entrega dinheiro ou equivalente, o proprietário não adquire a disponibilidade econômica do aluguel.

Se a renda é lucro operacional realizado mediante a venda de bens ou serviços, o direito ao preço da venda (que é lucro na parte em que excede do custo de aquisição ou produção) é adquirido a partir do momento em que a propriedade do bem vendido é transmitida ao comprador, ou o serviço é prestado. Mas enquanto o preço não é efetivamente pago, o vendedor não adquire a disponibilidade econômica do lucro.

⁵⁵⁷ Id., p. 198.

⁵⁵⁸ Id. *ibid.*

⁵⁵⁹ Id., p. 199.

A aquisição da disponibilidade efetiva da renda é o fato econômico da aquisição do poder de dispor de moeda. Em regra esse fato econômico é o último do processo de aquisição da renda, que compreende fatos jurídicos e fatos econômicos. Por isso, muitas vezes, antes de ocorrer esse fato econômico a pessoa jurídica já adquiriu virtualmente a disponibilidade da renda. Virtual é aquilo que tem todas as condições necessárias para que venha a se realizar, ou se torne efetivo. Existe disponibilidade virtual da renda quando já ocorreram todos os fatos que são requisitos essenciais para que a pessoa jurídica venha a obter o poder de dispor da moeda. Nesses casos a disponibilidade econômica, embora ainda não exista, pode ser presumida, ou considerada — para efeitos práticos — como existente.⁵⁶⁰

O ponto fulcral na opinião de BULHÕES é o *poder de dispor*. Ainda que se tenha direito à percepção da renda, apenas quando se tem o poder de dela dispor é que se considera adquirida a disponibilidade. Se essa possibilidade de dispor é real e efetiva, a disponibilidade é econômica. Se virtual e, por isso, presumida pela Lei, a disponibilidade é jurídica.

É interessante a forma pela qual o autor constrói a diferenciação entre as duas espécies de disponibilidade, principalmente porque explica, no contexto da evolução histórica do Direito Brasileiro, como a referência a disponibilidade jurídica primeiro apareceu. E é também engenhosa a diferenciação entre disponibilidade jurídica e econômica com base na presunção, estabelecida pela Lei, de que há renda econômica.

No próximo tópico, será feita uma crítica às concepções até aqui estudadas e, em seguida, a tomada de posição quanto ao que se deve entender por disponibilidade jurídica e econômica.

3.4.2.4 Crítica às posições adotadas pela doutrina

As posições doutrinárias das correntes unificadora e dicotômica acentuada já foram rebatidas por LEMKE, e os argumentos levantados pela autora serão aqui adotados para os mesmos fins, sendo desnecessário repeti-los. O mesmo acontece com a segunda, terceira e quarta subcorrentes da corrente dicotômica atenuada.

Restam, portanto, as posições da própria GISELE LEMKE e a de BULHÕES PEDREIRA, que a autora adota parcialmente.

⁵⁶⁰ Id. Ibid.

Quanto à posição de BULHÕES, o problema que parece surgir da análise de sua teoria é uma confusão entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade financeira. Nas palavras do autor, “A aquisição da disponibilidade efetiva da renda é o fato econômico da aquisição do poder de dispor de moeda. Em regra esse fato econômico é o último do processo de aquisição da renda”⁵⁶¹. O ciclo de formação da disponibilidade da renda, portanto, só se encerra quando o beneficiário tem à sua disposição moeda, ou quasi-moeda. BULHÕES fala, claramente, em posse direta da renda, que deve ser representada por moeda ou quasi-moeda para que se possa considerar disponível.

Em outras palavras, apenas quando o beneficiário efetivamente transforma em dinheiro ou em um título de alta liquidez o direito que se relaciona com o acréscimo patrimonial é que há disponibilidade.

Não é difícil perceber que este tipo de argumentação fará com que a disponibilidade econômica seja praticamente equiparada à disponibilidade financeira. E também não demanda maior esforço a conclusão de que esta forma de se interpretar o disposto pelo artigo 43 do CTN é extremamente restritiva. De fato, a posição de BULHÕES praticamente leva a disponibilidade econômica a funcionar com base em um regime de caixa, onde só se tributa aquilo que se recebe. O próprio autor, aliás, deixa claro que isso acontece, quando diz que “enquanto o preço não é efetivamente pago, o vendedor não adquire a disponibilidade econômica do lucro.”⁵⁶²

Obviamente, não se pode concordar com esta posição. Há uma infinidade de maneiras de se verificar um acréscimo ao patrimônio de uma pessoa jurídica sem que haja o recebimento de um valor em moeda, ou em *quasi-moeda*, como, aliás, já se viu durante toda a construção da definição de renda, desde o estudo das teorias econômicas até este ponto.

Como a disponibilidade jurídica de BULHÕES nada mais é do que um *proxy* para a disponibilidade econômica, na medida em que representa uma presunção legal desta, baseada na virtual existência da renda econômica disponível, os

⁵⁶¹ id. *ibid.*

⁵⁶² Id. *ibid.*

equivocos que podem ser apontados na definição de disponibilidade econômica acabam por macular também a disponibilidade jurídica.

GISELE LEMKE adota parcialmente a teoria de BULHÕES. A autora faz a ressalva de que não se pode concordar com a necessidade de que a renda seja imediatamente conversível em moeda para que esteja disponível, pois isso acarretaria a confusão entre disponibilidade financeira e econômica. Entende, entretanto, que o recebimento de bens ou direitos que sejam livre e usualmente negociados no mercado configura a disponibilidade econômica da renda, como segue:

Quanto ao termo "disponibilidade", verifica-se que sua acepção comum é de qualidade do que se pode negociar e transferir imediatamente para o patrimônio do comprador. Não pode esse vocábulo ser utilizado no sentido de títulos e valores que podem ser imediatamente convertidos em dinheiro, pois esse, como visto, é o conceito de disponibilidade financeira. É justamente essa a diferença entre o que é economicamente disponível e o que é financeiramente disponível. Para o primeiro conceito, basta que se tenha riqueza passível de conversão em dinheiro. Para o segundo, é preciso que a riqueza seja passível de imediata conversão em dinheiro.

Portanto, renda disponível economicamente seria toda a riqueza nova, em bens ou em dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado. Ou seja, toda riqueza passível de conversão em dinheiro, mediante trocas no mercado.

Não importa pesquisar a origem dessa riqueza, se ela é legítima ou não. Basta que exista riqueza nova e que ela possa ser facilmente negociada no mercado. Isso costuma acontecer, no que se refere à riqueza consubstanciada em direitos de propriedade.

Já a riqueza consubstanciada em direitos de crédito em geral não circula livremente no mercado. Se ela não estiver representada por um título de crédito, não parece difícil concluir-se da inexistência de disponibilidade econômica, visto como não se tem um direito facilmente negociável no mercado. Só por exceção sua negociação será possível, através do instituto jurídico da cessão de crédito e sempre com deságio.

Estando o direito de crédito representado por um título, somente quando este título for daqueles usualmente negociados no mercado é que se pode falar em disponibilidade econômica dessa riqueza. Normalmente, porém, os títulos de crédito praticamente só são negociáveis com as empresas de factoring. Não se pode depreender desse fato, todavia, a existência de disponibilidade econômica deles. Isso porque a negociação desses títulos com referidas empresas está sujeita a diversas restrições. Nem todos os títulos recebidos pela empresa faturizada serão aceitos e seguramente não será pago seu valor de face, pois o faturizador terá de ser remunerado. No momento em que recebe o título, portanto, a empresa nunca terá certeza sobre qual o seu valor de mercado e, nem mesmo, se ele será aceito pela empresa faturizadora. Apenas quando se procurar trocar tal título no mercado é que se poderá dizer de sua

negociabilidade (e, nesse caso, disponível será o dinheiro recebido). Não antes. Mesmo que o titular do crédito tenha um contrato de faturização em andamento, ele não conhecerá de antemão o valor a ser recebido pelos títulos cedidos, nem saberá quais títulos serão aceitos, pois o faturizador tem direito de escolher quais os créditos que garantirá.

Conseqüentemente, não é possível afirmar, como regra geral, que quem recebe um título de crédito adquire um direito economicamente disponível. Eventualmente tal título poderá vir a ser trocado no mercado. Mas isso não é suficiente para determinar sua disponibilidade econômica. Esta só estará presente, quando se tiver um direito livre e usualmente negociável no mercado.

Finalmente, no que se refere aos valores mobiliários, não parece difícil concluir que existe disponibilidade econômica. Com efeito, na lição de Rubens Requião, "Valores mobiliários são todos os papéis emitidos pelas sociedades anônimas para captação de recursos financeiros no mercado". Sua característica fundamental, portanto, é justamente a de serem facilmente negociáveis, seja na bolsa de valores, seja no mercado de balcão.⁵⁶³

A posição de LEMKE tem méritos se comparada à de BULHÕES, mas, com a merecida vênia, não chega a estar livre de críticas. A autora diz que não se pode exigir que o bem ou direito seja imediatamente conversível em moeda, mas deve-se, por outro lado, exigir que seja facilmente e usualmente negociado no mercado. Essa posição é, sem dúvida, mais adequada do que a de BULHÕES, pois deixa claro que não é de disponibilidade financeira que se trata, mas ainda pode acarretar confusão. Em que momento algo deixa de ser "facilmente e usualmente negociável" para ser "imediatamente conversível em moeda"? Há, de fato, uma diferença entre uma e outra condição? É possível entender que sim, mas a fronteira entre uma e outra situação não é facilmente identificável.

Ora, os bens e direitos que são fácil e usualmente negociáveis são exatamente aqueles que se costuma dizer portadores de maior "liquidez". O dicionário Caudas Aulete diz que, na acepção econômica, liquidez é a "facilidade que tem um bem ou título de ser transformado em dinheiro".

A própria autora utiliza expressões contraditórias, quando, a par de dizer que o bem ou direito tem que ser fácil e usualmente negociado, diz também que, para haver disponibilidade, "basta que se tenha riqueza passível de conversão em dinheiro". Traduzindo as duas colocações, pode-se dizer que, numa acepção, o que

⁵⁶³ Op. cit., pp 110-111.

dá o tom da definição é a **possibilidade** de negociação, por remota que seja; na outra, é a **probabilidade**.

Com relação à disponibilidade jurídica, LEMKE adota a mesma posição que extrai da obra de BULHÕES, no sentido de que seria a disponibilidade econômica presumida por força de lei⁵⁶⁴. Essa disponibilidade acontece “quando a lei define a aquisição virtual do poder de dispor da renda como hipótese de incidência do IR”⁵⁶⁵.

Essa posição faz com que a disponibilidade jurídica dependa sempre de uma presunção legal, motivo, aliás, para que LEMKE chame a atenção para o fato de que só pode concordar com a solução aquele que aceita a existência de presunções em direito tributário⁵⁶⁶.

Não parece ideal que a renda dependa sempre de uma presunção legal para que possa se tornar disponível. A regulamentação feita dessa forma seria, no mínimo, complexa.

Além disso, a posição de BULHÕES sobre disponibilidade jurídica – e também de LEMKE, que a adota – padece de algumas contradições que merecem comentário:

O autor, como se viu, diz que a disponibilidade jurídica acontece por uma presunção legal, quando a lei define as condições para uma aquisição virtual do poder de dispor da renda. De outro lado, quando vai explicar seu raciocínio, BULHÕES dá o exemplo da pessoa jurídica que vende bens e que, partir do momento em que entrega os bens, desincumbindo-se da sua obrigação, tem o virtual direito ao recebimento do preço, ou seja, já tem “todas as condições necessárias”⁵⁶⁷ para isso. Nesse momento, diz o autor, “já ocorreram todos os fatos que são requisitos essenciais para que a pessoa jurídica venha a obter o poder de dispor da moeda. Nesses casos a disponibilidade econômica, embora ainda não

⁵⁶⁴ Op. cit, p. 115.

⁵⁶⁵ Op. cit., p. 100.

⁵⁶⁶ Id., p. 116.

⁵⁶⁷ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto Sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*, vol. I. Rio de Janeiro: ADCOAS, 1979, p. 199.

exista, pode ser presumida, ou considerada – para efeitos práticos – como existente.”⁵⁶⁸

BULHÕES diz também que o que determina esse poder virtual de dispor são as circunstâncias de fato, tornando ainda mais confusa a explicação.

Se são as condições de fato que determinam a disponibilidade, onde está a presunção legal? Se as condições de fato são o pressuposto de aplicação de uma regra de presunção, que regra é essa? São perguntas que ficam sem resposta, de acordo com a teoria desenvolvida por BULHÕES, e adotada por LEMKE.

Por isso, não é viável adotar esse mesmo posicionamento.

Feitas tais considerações, é importante tentar identificar uma forma de extremar disponibilidade jurídica da disponibilidade econômica, já que o CTN utilizou ambas as expressões para definir os limites da incidência do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

3.4.2.5 Disponibilidade Jurídica e Disponibilidade Econômica – Uma Proposta de Entendimento

Como se viu antes, renda, na acepção ampla (econômica) do termo, abarca qualquer tipo de acréscimo de patrimônio; na acepção da Constituição Federal, abarca qualquer tipo de acréscimo, menos as heranças e doações; na acepção do CTN, abarca qualquer tipo de acréscimo que seja jurídica ou economicamente disponível, menos as heranças ou doações.

Em várias passagens, tanto de autores que defendem este tipo de interpretação para a disponibilidade, quanto de autores que utilizam o argumento para criticar outras teorias, todo direito patrimonial é, por natureza e definição, “disponível”, no sentido de poder ser transferido.

Como também se viu antes, patrimônio é, tanto na dicção da Lei (art. 91 do Código Civil) quanto na opinião dominante na doutrina, um complexo de relações jurídicas com valor econômico. Um aumento de patrimônio ou, para utilizar a expressão do CTN, um acréscimo patrimonial, portanto, pode se dar pela agregação de um direito novo ou pelo aumento de valor de um direito preexistente.

⁵⁶⁸ Id. *ibid.*

Ora, se (i) o patrimônio é composto por direitos disponíveis, e (ii) renda é um aumento de patrimônio, toda renda é representada por um direito necessariamente disponível, no sentido jurídico. Dito de outro modo, **se algo representa renda, esse algo é sempre um direito disponível juridicamente**. Essa conclusão não pode ser afastada, por mais inconvenientes que cause ao intérprete das normas tributárias brasileiras.

Não pode ser este, contudo, o sentido da expressão no contexto do artigo 43 do CTN. É óbvio que, se a norma trata do fato gerador do IR como sendo a aquisição de disponibilidade da renda ou do provento, ela admite, implicitamente, que há um momento anterior, no qual a renda ou provento já existem ou, pelo menos, podem existir, mas estão indisponíveis (no sentido em que o termo é utilizado para definição do fato gerador).

Diz-se que “existem ou podem existir” porque nada impede que a renda ou provento surja já “disponível”, na acepção do CTN. Não se pretende aqui afirmar que a renda tem que, necessariamente, passar por um estágio de indisponibilidade para poder, apenas em um segundo momento lógico, ser alçada ao patamar de renda disponível. O que se pretende pontuar é que a construção lógica do sentido da norma do artigo 43 do CTN leva à conclusão irrefutável de que é possível – ainda que não em todos os casos – existir renda ou provento indisponível. Nestes casos, obviamente, essa renda ou provento não pode ser fato gerador do IR enquanto não se tornar disponível. Essa particularidade da construção de sentido da norma do CTN permite que, pela identificação da característica que transforma renda indisponível em disponível ou vice-versa, identifique-se também o conteúdo do termo “disponibilidade”, na acepção em que foi utilizado pelo CTN.

Utilizando-se as palavras empregadas pelo legislador na elaboração do artigo 43, pode-se dizer, portanto, que há hipóteses em que pode existir um fruto do trabalho ou do capital indisponível, assim como pode existir um outro acréscimo patrimonial qualquer indisponível.

Essa conclusão, repita-se, é apenas decorrência lógica da maneira como está posto o próprio enunciado normativo do artigo 43 do CTN, e afasta, de plano, algumas possibilidades interpretativas, como a de que a disponibilidade a que se refere o CTN é a disponibilidade ínsita a qualquer direito patrimonial (o que, aliás, já se afirmou alguns parágrafos acima). De fato, não pode ser essa a acepção em que

o CTN se utiliza do termo porque isso acarretaria uma incongruência com o próprio conceito de acréscimo patrimonial, o qual, como se viu, envolve sempre um direito disponível, no sentido de transferível. Nesta acepção, a aquisição de disponibilidade de um acréscimo patrimonial poderia ser escrita, em outras palavras, como “a aquisição de disponibilidade de um direito disponível”, o que, certamente, não faz sentido.

Aplicando-se esta conclusão ao desenvolvimento do raciocínio da definição de renda que vem sendo construída ao longo deste capítulo, percebe-se o seguinte:

- a) como se viu nos tópicos 3.1 e 3.2, acima, a definição de renda que se extrai da economia, sem que se faça referência direta ao Direito brasileiro, é ampla, abrangendo qualquer tipo de acréscimo de patrimônio;
- b) como se viu no tópico 3.3, acima, a Constituição Federal de 1988 tem também uma definição bastante abrangente, relativa a quase qualquer tipo de acréscimo. A exceção é que, pela forma como adota o regime de repartição de competências, a Constituição termina por retirar, do campo de abrangência possível do Imposto de Renda, as transferências patrimoniais relativas a heranças e doações;
- c) já neste tópico 3.4, em que se trata do CTN, mais denso do que a Constituição em sua definição de renda e proventos de qualquer natureza, acrescenta-se à idéia de acréscimo o requisito da aquisição de disponibilidade, podendo esta ser jurídica ou econômica.

Donde se nota que (i) há determinadas características que qualificam fatos da vida como renda, e estas são as mais relevantes tanto para a definição geral de renda quanto para a definição que se extrai do texto constitucional; e (ii) há também outra(s) característica(s) que agrega(m) uma qualidade aos acréscimos patrimoniais que o CTN chamou de “disponibilidade”, podendo esta disponibilidade ter natureza jurídica ou natureza econômica. A disponibilidade da renda ou provento, em suas duas variantes, jurídica ou econômica, é a grande diferença, ou limitação, que o CTN impõe, em comparação com a Constituição Federal.

Existem, portanto, dois pontos a serem analisados: (i) quais são as características que fazem com que a renda ou o provento sejam “disponíveis”; e (ii) o que diferencia a disponibilidade jurídica da econômica.

De se ver, ainda, que considerações quanto ao tipo de fato que gera o acréscimo de patrimônio não cabem. Se o fato é lícito, ilícito ou natural, a partir do momento em que produz um efeito de aumento de patrimônio, há renda, é dizer, agrega-se ao patrimônio um direito disponível.

Já se viu que a disponibilidade do CTN não pode ser a mesma disponibilidade que é inerente a qualquer direito patrimonial, pois isso acarretaria uma tautologia.

No Dicionário Aurélio⁵⁶⁹, disponibilidade, segundo os itens 1 e 5 do verbete, é “qualidade ou estado do que é disponível” ou “a qualidade dos valores e títulos integrantes do ativo dum comerciante, que podem ser prontamente convertidos em numerário”. Disponível é aquilo “de que se pode dispor” ou “que se pode negociar (títulos e mercadorias) e transferir imediatamente para o patrimônio do comprador”. Dispor é “empregar, aproveitar, utilizar” ou “usar livremente; fazer o que se quer de algo” ou “dar aplicação a; despende”, ou ainda “desfazer-se de (alguma coisa)”; e, finalmente, “ter a posse; ser senhor”.

No vocabulário técnico-jurídico, diz De Placido e Silva⁵⁷⁰ que disponibilidade “indica, no conceito de Direito Civil, a qualidade daquilo de que se pode dispor, em virtude do que se diz que é alienável”. Disponível, segundo o mesmo autor, “quer exprimir tudo de que se possa dispor livremente. (...) Quer então significar toda espécie de bens que possam ser negociados ou alienados, porque se encontrem livres e desembaraçados e porque pode o alienante dispor deles a seu bel-prazer, visto ter capacidade jurídica e estar na sua livre administração”.

A possibilidade de alienação, de transferência para outrem, de dar ao bem ou direito o destino que se queira, inclusive dele abrindo mão, é a característica que se vê comum a todas as definições, tanto jurídicas quanto não-jurídicas. Essa amplitude aplicada ao termo, entretanto, leva à caracterização da disponibilidade do

⁵⁶⁹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Dicionário da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Positivo, 2010.

⁵⁷⁰ *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

direito patrimonial em geral, que, como já se comentou mais de uma vez neste tópico, não se aplica ao caso.

LEMKE afirma que, dentre estas acepções, a mais adequada é a que diz que o bem ou direito deve poder ser negociado e transferido imediatamente para o patrimônio do comprador, e identifica essa possibilidade com o fato de o bem ou direito seja facilmente negociável⁵⁷¹.

A escolha feita pela autora parece correta, embora seja, como se viu acima, carente de uma maior clareza e profundidade na explanação. De fato, é correta porque a acepção de disponibilidade que parece adequada à espécie é aquela que se relaciona não à possibilidade, completamente abstrata, de transferência de um bem ou direito, mas à possibilidade efetiva e real de que isso ocorra, em sendo intenção do contribuinte.

É dizer: ***disponível, na acepção do CTN, será o direito ou o bem que o contribuinte, pode, querendo, transformar em moeda, ou em um direito ao recebimento de moeda, com razoável grau de certeza, tanto em relação à possibilidade de realizar a transação em si quanto em relação a seu valor.***

A menção ao valor tem que ser parte integrante da definição, pois, afinal de contas, a disponibilidade aqui se aplica a um direito patrimonial que poderá ser considerado renda, e ambos os conceitos – direito patrimonial e renda –, como se viu, envolvem a possibilidade de uma avaliação em dinheiro. Além disso, a menção à possibilidade de transformação em moeda ou em um direito ao recebimento de moeda é necessária porque, neste caso, o acréscimo patrimonial estará já consolidado, pela entrada, no patrimônio, deste direito novo, riqueza nova, que já se sabe que é ou será transformado em moeda. Anote-se que há considerações adicionais quanto ao momento exato em que este direito deve ser considerado apto a compor o patrimônio, as quais serão tratadas mais adiante, na parte dedicada ao estudo do aspecto temporal do fato gerador do IRPJ.

Por outro lado, um bem ou direito que o contribuinte não possa transformar em moeda, ou em relação ao qual seja improvável que isso possa acontecer, ou,

⁵⁷¹ Op. cit., p. 111.

ainda, em que não haja uma certeza razoável de por qual valor isto poderia ser feito, não pode ser considerado disponível, na acepção do CTN.

Disponibilidade, neste sentido, seria melhor definida como a ***possibilidade efetiva de transformação do direito em uma quantidade determinável de moeda, ou no direito ao recebimento desta quantidade determinável de moeda***. É essa possibilidade que transforma a renda ou o provento de “indisponível” em “disponível”.

Esta possibilidade, por sua vez, não será encontrada no próprio direito ou bem, mas no conjunto de circunstâncias que cerca o bem e seu titular, no seu contexto. A bem da verdade, repita-se, todo direito que integra o patrimônio de alguém é, em um certo sentido específico, disponível, e essa disponibilidade é intrínseca ao direito. Mas, também repetindo o que já se disse antes, essa disponibilidade não ajuda na busca do sentido da norma do artigo 43 do CTN.

A disponibilidade a que se refere o CTN não pode, portanto, ser intrínseca ao direito, ou ao bem que seja objeto do direito. Ela tem que se relacionar com o contexto em que se insere o bem, pois apenas com a visão do contexto é que será possível identificar se há uma “possibilidade efetiva de transformação do direito em uma quantidade determinável de moeda, ou no direito ao recebimento desta quantidade determinável de moeda”.

Assim, um bem que possua “mercado ativo” é um bem que pode ser efetivamente transformado em uma quantidade determinável de moeda ou em um direito de crédito a esta quantidade (direito ao recebimento de moeda). “Mercado Ativo”, na acepção do Pronunciamento CPC no 46, é um “mercado no qual transações para o ativo ou passivo ocorrem com frequência e volume suficientes para fornecer informações de precificação de forma contínua”. Bolsas de valores e de mercadorias são, provavelmente, os melhores exemplos. O mercado de câmbio, para moeda estrangeira que seja conversível, também é um bom exemplo.

Quem tem um lote de ações de uma companhia aberta, negociadas em bolsa, portanto, tem a possibilidade efetiva de, querendo, transformar em moeda tais ações, e sabe quanto pode esperar receber por elas.

Quem tem a propriedade de um *container* de minério de ferro, ou de soja, ou de café, ou de qualquer outra mercadoria com mercado ativo, sabe por quanto poderá realizar sua troca em moeda, se quiser fazê-lo imediatamente.

A negociação da mercadoria com preço fixado no mercado pode ser feita para pagamento à vista, ou pode ser feita para pagamento à prazo. Em um caso, tem-se moeda, no outro, o direito ao recebimento da moeda. Não há razão, uma vez que o contribuinte tenha o direito ao recebimento da própria moeda, de se exigir o efetivo recebimento para que a renda esteja disponível, como queria BULHÕES, exceto por circunstâncias específicas, como a falência do comprador, ou a decretação de sua insolvência.

No outro extremo, quem tem um bem que tenha características únicas, para o qual não há cotação publicada ou mercado ativo, como um terreno em uma região afastada e sem muitas negociações próximas, por exemplo, mesmo que tenha a intenção de vender ou trocar, não consegue ter uma certeza razoável de por quanto poderá fazê-lo imediatamente.

Quem adquire direito ao recebimento do preço por uma prestação de serviços, sem que possa haver dúvida razoável deste recebimento, adquire um direito “disponível” no sentido do CTN, porque pode realizá-lo efetivamente, em moeda, e por uma quantidade determinada. Quem adquire o direito ao recebimento de salário em função de um mês de trabalho, também.

A “aquisição da disponibilidade”, nesta linha, acontece no momento em que o direito passa a ser disponível no sentido descrito. Por exemplo, se um bem ou direito não tem mercado ativo hoje, mas passa a ter amanhã, haverá uma mudança no contexto em que se insere o bem que justifica dizer que houve uma aquisição de disponibilidade. É o caso, por exemplo, do contribuinte que detém ações de uma companhia fechada num dia e que abre seu capital na bolsa no dia seguinte. A possibilidade de negociação, se exercida antes da abertura de capital, demanda a identificação de um comprador, uma negociação específica, uma precificação negociada e com interesses contrapostos. O que o contribuinte consegue, por si só, efetivamente fazer, neste caso, é colocar o bem à venda; vendê-lo, efetivamente, entretanto, depende em grande medida de encontrar o comprador certo, e chegar a um acordo aceitável.

Após a abertura de capital, entretanto, com o mercado ativo regulado e as cotações diárias de seu ativo, o mesmo contribuinte pode muito mais. Se quiser, e quando quiser, pode transformar seu bem ou direito em moeda, com razoável certeza de que vai conseguir fazê-lo, e de por quanto o fará.

Na mesma linha, o rendimento de um depósito judicial feito em nome do contribuinte, em uma ação de cunho tributário, é apenas abstratamente disponível, ou seja, é disponível no sentido puramente jurídico – a disponibilidade intrínseca a qualquer direito patrimonial de que se falou antes. Não há dúvida neste sentido: o contribuinte pode – na teoria – negociar o direito ao recebimento do depósito, com seus rendimentos. Também não há dúvida, contudo, de que a possibilidade de que uma negociação deste tipo venha a ocorrer é, dado o conjunto de circunstâncias, remotíssima. Além disso, mesmo que se encontre alguém disposto a negociar a aquisição, o debate sobre o “desconto” ou “deságio” sobre o valor do direito ao depósito tende a ser bastante complicado. E, finalmente, embora o próprio depósito represente um direito de crédito, no sentido jurídico, o contribuinte não tem sequer a certeza, antes do trânsito em julgado da ação, de que receberá de volta o principal e o rendimento. Ou seja, mesmo sendo um direito de crédito, seu recebimento não é certo. Por isso, o direito àquele rendimento, conquanto tenha valor determinado, e integre o patrimônio do contribuinte, não pode ser efetivamente realizado em uma quantidade determinável de moeda. Se o contribuinte ganha a ação e passa a ter direito ao principal e ao rendimento, aí sim, poderá, querendo, transformar este direito em moeda, e, com isso, adquirirá a disponibilidade dessa renda.

Mais considerações serão feitas a este respeito quando do tratamento do aspecto temporal do fato gerador do IRPJ.

A definição, portanto, que se entende correta para a *disponibilidade*, na acepção do CTN, é de “possibilidade efetiva de transformação do direito em uma quantidade determinável de moeda, ou no direito ao recebimento desta quantidade determinável de moeda”.

Quanto à dualidade do termo, ou seja, à menção que faz o CTN à disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica, parece haver espaço para diferenciar entre um e outro tipo de disponibilidade na natureza do acréscimo de patrimônio. Explica-se:

Como se viu, o aumento de patrimônio pode ocorrer de duas formas distintas:

- a) pela agregação de um direito. Nesta hipótese enquadra-se o direito ao recebimento do preço pela prestação de serviços ou venda de bens, que se agrega ao patrimônio do contribuinte uma vez cumpridas as obrigações do prestador de serviços ou vendedor dos bens, o direito ao recebimento do aluguel que se agrega ao patrimônio do dono com o transcurso do tempo contratual ajustado, o direito ao recebimento do juro que se acresce com o passar do tempo, etc. Todas essas hipóteses, e inúmeras outras, são hipóteses de agregação de direitos novos ao patrimônio. Desde que o valor atribuído a estes direitos seja superior às eventuais obrigações contraídas, despesas incorridas ou gastos efetuados para sua obtenção (requisito da liquidez), há renda, pois há aumento de patrimônio.
- b) Pelo aumento de valor de um direito que já integra o patrimônio, o que pode se dar pela simples valorização em função de condições de mercado, como no caso de bens materiais (principalmente imóveis), pelas condições naturais de desenvolvimento, no caso de ativos biológicos como florestas ou animais, ou pela agregação de valor decorrente do trabalho do próprio contribuinte, como no exemplo de um indivíduo ou uma empresa que reforma seu próprio imóvel. No caso da valorização do imóvel, muitas vezes será o simples transcurso do tempo, somado às condições de mercado, que decretará o aumento de valor que é, portanto, independente de qualquer modificação nos direitos que integram o patrimônio. No caso da reforma do próprio imóvel, o bem se valoriza sem que nenhum direito seja acrescentado ao patrimônio: o imóvel é o mesmo e, por isso, o direito real que liga o contribuinte a ele também é; e a força de trabalho, utilizada para valorizá-lo, não integra o patrimônio – é um direito pessoal, não patrimonial.

As duas situações descritas são, sem dúvida, distintas, ambas aptas a gerar um aumento no valor do patrimônio.

A primeira delas, em que um direito novo se agrega ao patrimônio, tem, exatamente por essa circunstância, origem num fato jurídico, já que ocorre por meio da aquisição ou modificação de um direito. A segunda, em que nenhuma aquisição ou modificação de direito ocorre, tem origem num fato econômico. Desnecessário dizer que, em ambos os casos, há disponibilidade na acepção puramente jurídica, como se viu, já que tudo quanto integra o patrimônio é, por definição, disponível.

Poderá haver aquisição de disponibilidade para fins de imposto de renda se o acréscimo de patrimônio, seja ele de natureza jurídica, pela entrada de direito novo, seja ele de natureza econômica, pelo aumento de valor de um direito já integrante do patrimônio, for efetivamente passível de transformação em moeda ou no direito ao recebimento de moeda, com valor determinável.

Haverá, nesta linha, aquisição de disponibilidade jurídica quando um direito que se agrega ao patrimônio, riqueza nova, já entra disponível, no sentido mencionado, ou quando torna-se disponível posteriormente. Na primeira situação, enquadra-se, por exemplo, o direito ao recebimento do preço na venda de mercadorias, que torna-se realizável em moeda a partir do momento em que a pessoa jurídica cumpre todas as suas obrigações na operação de venda. Na segunda situação, por outro lado, enquadra-se o direito ao rendimento do depósito judicial, já utilizado como exemplo, quando o contribuinte ganha a ação e passa a ter o direito efetivo de receber o rendimento.

Da mesma forma, haverá aquisição de disponibilidade econômica quando houver o aumento de valor de um direito já integrante do patrimônio e, ao mesmo tempo, esse aumento de valor puder ser transformado em moeda ou no direito ao recebimento de moeda.

O exemplo que já se deu, de ações com cotação em bolsa, se adequa a este conceito. Um aumento de valor, neste caso, é aquisição de disponibilidade econômica, pois, de um lado, não há entrada de direito novo mas, de outro, há uma possibilidade efetiva de transformação destas ações, pelo valor de cotação, em moeda.

Pode ocorrer, obviamente, que todas as hipóteses se verifiquem ao mesmo tempo. Seria o caso, por exemplo, de um bem sem mercado ativo, com possibilidade remota de venda, como um terreno, que já está no patrimônio da pessoa jurídica e

que venha a ser efetivamente negociado, com um ganho. Até o momento da negociação, como não há direito novo, não há disponibilidade jurídica. E pode haver um acréscimo econômico do patrimônio mas que, nas circunstâncias do exemplo, não representa disponibilidade, pois o contribuinte não tem possibilidade efetiva de transformar esse acréscimo em moeda ou em um direito de crédito sem que, para isso, tenha que passar por todo o processo de negociação ao qual estão sujeitas todas as condições, inclusive o preço.

No momento em que se concretiza a negociação, entretanto, surge, para o contribuinte, ao mesmo tempo, a disponibilidade jurídica, porque o direito de propriedade do bem é substituído pela moeda (se o pagamento for a vista) ou pelo direito ao recebimento de moeda (se for a prazo) e, simultaneamente, o ganho econômico se torna efetivo, disponível. Nesta hipótese, tem-se, portanto, a aquisição simultânea de disponibilidade jurídica e econômica.

Em conclusão, a diferença entre os dois tipos de disponibilidade de que trata o artigo 43 do CNT fica por conta da natureza da disponibilidade adquirida: se a natureza do aumento patrimonial é jurídica, pois decorre da aquisição ou modificação de direito, e este aumento é disponível pois pode ser efetivamente transformado em moeda ou no direito ao recebimento de moeda, há a aquisição de disponibilidade jurídica. Se a natureza do aumento de patrimônio é econômica, porque advém de um fato econômico, e este aumento é disponível pois pode ser efetivamente transformado em moeda ou no direito ao recebimento de moeda, há a disponibilidade econômica.

Até aqui, portanto, é possível construir a seguinte definição de renda, de acordo com artigo 43 do CTN:

Renda, na acepção do artigo 43 do CTN, é o acréscimo líquido total de riqueza nova ao patrimônio, entre dois momentos determinados no tempo, verificado pelo acréscimo de direitos novos que possam ser efetivamente transformados em quantidade determinável de moeda ou em um direito ao recebimento de moeda, configurando disponibilidade jurídica, ou pelo aumento de valor dos direitos já existentes que possa ser efetivamente transformado em quantidade determinável de moeda ou em um direito ao recebimento de moeda, configurando disponibilidade econômica, excluídas as heranças ou doações, e advindo do patrimônio tomado no conjunto ou de cada par fonte-produto isoladamente, podendo compreender (1) dinheiro recebido como retorno dos fatores de produção, (2) benefícios em espécie, (3) aumento líquido em moeda do valor dos bens

integrantes do patrimônio, e (4) lucro presumido de eventos fora do mercado.

3.4.2.6 A disponibilidade da renda e a permuta de bens

Como se vê na definição alcançada no parágrafo anterior, a disponibilidade da renda depende de o acréscimo patrimonial, seja por direito novo ou por aumento de valor de direito já existente, poder ser efetivamente transformado em moeda ou direito ao recebimento de moeda.

Como também se viu ao longo da exposição que concluiu nesse sentido, essa possibilidade de transformação em moeda ou no direito ao seu recebimento depende do contexto.

Nessa linha, uma transação que, mesmo agregando direito novo ao patrimônio do contribuinte, não acrescente um direito que tenha condições de ser transformado em moeda, ou no direito ao recebimento desta, não poderá ser geradora de renda disponível, na acepção ora defendida.

É o que muitas vezes acontece nas operações de permuta de bens, principalmente na permuta de bens imóveis para os quais não há mercado ativo. Se uma pessoa jurídica (o raciocínio serve também para as pessoas físicas) permuta com outrem um bem imóvel de sua propriedade por outro bem imóvel, sem torna, obviamente o faz por atribuir a ambos os bens valores equivalentes. Se tanto o bem que foi entregue como o que foi recebido não têm mercado ativo ou um contexto que permita inferir que há uma efetiva possibilidade de transformação em moeda, não há nada que justifique a tributação de qualquer valor neste tipo de transação.

Na verdade, nestes casos, ocorre algo muito semelhante aos casos de mais-valias não realizadas, mencionados anteriormente. Um bem cujo contexto não permita efetivamente a transformação em moeda não pode gerar uma mais-valia que seja considerada renda disponível. Da mesma forma, a troca de um bem que não está apto a gerar, por mais-valia, uma renda disponível, por outro na mesma situação, não pode gerar renda disponível.

Na verdade, se tanto o imóvel entregue quanto o imóvel recebido tem os mesmos valores – daí a permuta sem torna – não há, *a priori*, sequer acréscimo de patrimônio. O acréscimo, se houver, será o mesmo que já existia como uma mais-valia ainda não tributada, exatamente por não poder configurar renda disponível.

Ora, o simples fato de ocorrer uma transação no mercado, em uma situação como a descrita, não realiza a mais-valia, ela continua tão ilíquida em seu contexto quanto antes, embora agora associada a outro bem.

É óbvio que este raciocínio não pode ser utilizado de forma indiscriminada para toda e qualquer operação de permuta. A permuta de um bem que não possa ser efetivamente transformado em moeda por um bem altamente líquido, como ações com cotação em bolsa, por exemplo, modifica radicalmente a situação do contribuinte, e, exatamente pelas mesmas razões que se concluiu, acima, que este tipo de bem pode gerar renda disponível pela simples valorização (disponibilidade econômica) também aqui seu recebimento em permuta gerará uma renda disponível. A diferença é que, neste caso, a disponibilidade será jurídica, pois trata-se de um direito novo agregado ao patrimônio.

Grande parte da doutrina discorda desse posicionamento, e coloca as permutas como potenciais geradoras de efeitos tributários, pelo fato de representarem uma transação no mercado. É o caso de BRANDÃO MACHADO, que afirma:

Operações ou fatos que podem conduzir à realização da renda, para o efeito de sua tributação, são, por exemplo, uma venda com recebimento do preço à vista ou a prazo, uma permuta, a extinção de uma dívida, a contabilização da chamada *reserva oculta*. Cada um desses fatos concretiza a realização, como demonstrou Beisse. A realização da renda exige, como dizem Sommerfeld, Madeo e Milliron, a mudança na forma ou na substância da propriedade do contribuinte (ou dos direitos) e a participação de um terceiro. A renda realiza-se mais comumente quando se presta um serviço, ou quando se arrenda, ou vende ou permuta um bem.⁵⁷²

TILBERY, da mesma forma, fala que o importante é que “haja uma alienação de propriedade”, e coloca as permutas no mesmo grau de importância, como fato gerador de renda, das vendas, dizendo que “o ganho de capital realizado na venda ou permuta de bens de capital é o caso mais importante para tributação”⁵⁷³. ZILVETI diz que “fatos como a venda definitiva com o recebimento do preço à vista

⁵⁷² Cfe. Breve Exame Crítico..., cit., p. 123. O autor manifesta a mesma opinião em outro trabalho: Imposto de Renda. Ganhos de Capital. Promessa de Venda de Ações. Decreto-Lei no 1510, de 1976. In *Direito Tributário Atual*, vols. 11/12, pp. 3181-3220. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1992.

⁵⁷³ TILBERY, Henry. *A Tributação dos Ganhos de Capital*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1977, p. 29.

ou a prazo, uma permuta e a quitação de uma dívida, concretizam a realização da renda”⁵⁷⁴.

Há também posições favoráveis à posição aqui defendida na doutrina. É o caso, por exemplo, de BULHÕES PEDREIRA, que diz:

Na permuta, a realização somente é inquestionável se a pessoa jurídica recebe títulos com alta liquidez, que sejam equivalentes a dinheiro (...); se os direitos recebidos não têm valor bem estabelecido nem liquidez, o ganho de capital não pode ser considerado realizado porque não há base suficientemente objetiva para sua determinação.⁵⁷⁵

MARIZ DE OLIVEIRA afirma que, no caso da permuta, a realização é “questionável”⁵⁷⁶. Postura semelhante adota SILVEIRA⁵⁷⁷, dizendo que a permuta pode ocasionar o surgimento de renda tributável, “mas será necessário definir se esse acréscimo pode ser tributado, por exemplo, já na ocorrência da permuta ou somente no momento em que a mais-valia tornar-se efetiva, mediante conversão em moeda”⁵⁷⁸. Mais adiante, o autor critica a tributação da mais-valia no caso de “permuta de bens ilíquidos”, pois faltariam os requisitos de “liquidez e mensurabilidade”⁵⁷⁹.

A própria Receita Federal reconheceu, no passado, que a permuta sem torna não deveria gerar quaisquer efeitos tributários, e normatizou essas operações por meio da IN SRF 107/88. O item 2.1.1, aplicável à permuta de unidades imobiliárias prontas entre pessoas jurídicas, dizia:

2.1.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, as permutantes não terão resultado a apurar, uma vez que cada pessoa jurídica atribuirá ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração.

E o item 2.2.1, aplicável ao caso de permuta de terreno por unidade imobiliária pronta, estabelecia:

⁵⁷⁴ No mesmo sentido: ZILVETI, Fernando Aurélio, *O Princípio da Realização da Renda*. In SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, Vol I, pp. 297-328. São Paulo: Quartier Latin, 2003. 2 vols, p. 325.

⁵⁷⁵ Cfe. *Imposto Sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*, Vol. 2, cit., p. 367.

⁵⁷⁶ Cfe. *Fundamentos do Imposto de Renda*, cit., p. 379.

⁵⁷⁷ SILVEIRA, Ricardo Maitto da. *O Princípio da Realização da Renda no Direito Tributário Brasileiro*. In *Direito Tributário Atual*, vol. 21, pp. 317-344. São Paulo: Dialética, 2007.

⁵⁷⁸ Id., p. 318.

⁵⁷⁹ Id., p. 342.

2.2.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a permutante que alienar a unidade pronta observará as disposições da divisão de subitem 2.1.1. A permutante que prometer entregar unidade imobiliária a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida.

De todo o exposto, pode-se concluir que, na definição de renda alcançada até aqui, dependente da existência de disponibilidade jurídica ou econômica, não podem ser incluídas mais-valias de bens, no caso de permutas nas quais os bens envolvidos sejam ambos carentes da possibilidade efetiva de transformação em moeda ou em direito ao recebimento de moeda. Mesmo a existência de uma transação no mercado, neste caso, não é suficiente para que a mais-valia seja considerada como renda disponível.

Resta analisar, agora, para que se possa terminar de construir a definição de renda a partir do CTN, o aspecto temporal do fato gerador, principalmente por conta da definição, necessária, do momento em que as rendas podem ser consideradas auferidas.

3.4.3 O Aspecto Temporal do Fato Gerador do Imposto de Renda – O Princípio da Realização da Renda

Quando se fala do momento de realização do fato gerador do Imposto de Renda, não se quer com isso tratar das tradicionais questões sobre o fato gerador ser complexo ou instantâneo, se ocorre ao longo ou no final do período.

As questões de maior relevância se associam, especialmente no que diz respeito ao IRPJ, à definição de em que período deve-se incluir cada uma das receitas – os fatos-acrécimo – e cada uma das despesas – os fatos-decrécimo.

Como muito bem pontuou MARIZ DE OLIVEIRA,

os possíveis problemas relacionados ao reconhecimento de receitas (se não todos, a maioria) giram em torno do momento em que ele ocorre, ou em que deve ocorrer, o que significa dizer que também estamos diante do elemento ou aspecto temporal do fato gerador do IRPJ.⁵⁸⁰

Há dois aspectos relacionados a estas questões: (i) a divisão, em si, da apuração da renda em períodos; (ii) a escolha de a quais períodos pertencem os

⁵⁸⁰ Reconhecimento de Receitas..., cit, p. 302.

fatos-acrécimo (receitas) e os fatos-decrécimo (despesas). Ambos os aspectos serão estudados em separado, nos tópicos que seguem.

3.4.3.1 A Periodização da Renda

A periodização é necessária, em se tratando de Imposto de Renda. Apenas pela divisão em períodos é possível capturar os acréscimos de patrimônio, procedimento que demanda a comparação entre dois momentos distintos deste mesmo patrimônio no tempo. Diz MARIZ DE OLIVEIRA que os princípios da universalidade e da progressividade, previstos na Constituição Federal, induzem uma consequência, que “é a periodicidade da incidência do imposto de renda, pois logicamente não há como proceder a uma apuração universal de aumento patrimonial sem referi-la a um determinado momento do tempo, o qual deve ser estabelecido pela lei ordinária”⁵⁸¹. A periodicidade não chega a ser um princípio autônomo, mas um subprincípio da universalidade, uma “faceta implícita deste”⁵⁸².

A relação com a universalidade vem do fato de que só faz sentido falar em um aumento de qualquer coisa (no caso do Imposto de Renda, é o patrimônio que se deve medir) se for possível comparar a situação da coisa medida em dois momentos distintos. Trata-se, na verdade, de imposição lógica, inafastável pela própria natureza das coisas. DERZI, sobre o tema, afirma que

(...)

[T]anto o conceito de renda como produto excedente ao fluxo (imposto de renda das pessoas físicas), como o conceito de renda-acrécimo patrimonial (pessoas jurídicas), ambos se reportam a um determinado período e (...) a dimensão temporal lhes é essencial. Daí a **necessidade da periodização**, ou seja, do estabelecimento de períodos de tempo pelo legislador, dentro dos quais a renda será apurada, vale dizer, será feita a comparação entre os ganhos e as despesas necessárias, para fins de encontro do excedente ou acréscimo patrimonial (renda). (destaque não está no original)⁵⁸³

A vinculação com a progressividade, entretanto, não é tão clara. MARIZ diz que ela “requer um tempo para ser aplicada, e para voltar a ser aplicada, pois logicamente somente se pode falar em uma tabela de alíquotas progressivas, para ser utilizada na apuração do imposto incidente sobre uma mutação na

⁵⁸¹ Fundamentos do Imposto de Renda, cit., p. 263.

⁵⁸² Id. *ibid.*

⁵⁸³ Justiça Prospectiva..., cit., p. 181.

universalidade patrimonial, se ela for aplicada dentro de um certo período de tempo.”⁵⁸⁴

Na verdade, parece certo que existe alguma tensão entre os princípios da progressividade e a periodização. É que, como se disse, a periodização é imposta como uma consequência direta, uma necessidade para que a apuração seja possível. É, em última análise, uma ficção, mais diretamente relacionada com o princípio da praticabilidade porque, afinal de contas, sua função é viabilizar, na prática, a apuração e cobrança do imposto. Além disso, deve permitir uma aproximação, na maior medida possível, daquilo que é a renda (o acréscimo patrimonial) da pessoa considerando-se toda a existência.

A periodização é, portanto, um artifício para que possam ser apurados os acréscimos patrimoniais, sem que se possa perder de vista que o ideal, obviamente, seria que se fizesse apenas a apuração no final do período de existência de cada empresa⁵⁸⁵. Nessa linha, aliás, o princípio da Capacidade Contributiva pesa, na balança da ponderação, a favor de períodos maiores, onde se pode ter uma maior aproximação. E é por isso que se diz que há certa tensão entre progressividade e periodização: se a progressividade utiliza a renda, que é medida de capacidade contributiva, para desigualar contribuintes, sua aplicação “perfeita” demanda um conhecimento perfeito da capacidade contributiva dos contribuintes comparados, e isso só seria possível se a existência completa da pessoa jurídica fosse considerada. Portanto, a ponderação que parece explicitar melhor a relação da periodização com os princípios em questão é a de que:

- a) de um lado, com base no princípio da universalidade e no princípio da praticabilidade, a periodização surge como uma técnica necessária para viabilizar a apuração do IRPJ;

⁵⁸⁴ Id. *ibid.*

⁵⁸⁵ SCHOUERI, já citado anteriormente, afirma: “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. 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.” (O Mito do Lucro Real..., cit., p. 259). V. nota. 692, p. 33.

- b) de outro, os princípios da capacidade contributiva e, com ele, da progressividade e da igualdade, demandam que a periodização seja baseada em períodos tão longos quanto seja possível.

Nesta inegável relação de ponderação entre os princípios mencionados, o período anual tem sido entendido como uma boa solução de compromisso.

MISABEL DERZI, citando Freitas Pereira, explica que a periodização anual foi adotada, de forma praticamente universal, em razão de representar a consolidação, pela experiência, do atendimento a diversos requisitos, quais sejam:

- o período não pode ser tão curto, que seus resultados não sejam significativos, nem tão longo que impeça sua renovação;
- a duração do período deve permitir a comparação entre exercícios sucessivos;
- o período deve integrar um ciclo completo de estações, de modo a neutralizar influências sazonais.⁵⁸⁶

Com isso, o período anual é, de fato, amplamente difundido. No Brasil, no regime do Lucro Real, embora o período ordinário seja trimestral⁵⁸⁷, a opção pela apuração anual é aberta a todos os contribuintes⁵⁸⁸, e é utilizada pela larga maioria das empresas.

3.4.3.1.1 As Adições e Exclusões do Lucro Real e a Necessária Vinculação Entre os Períodos de Apuração do IRPJ

É interessante notar que a artificialidade da divisão do tempo em períodos, para fins de apuração do IRPJ, pode ser demonstrada cabalmente por regras de apuração do próprio Imposto que criam um verdadeiro sistema de “vasos comunicantes” entre os diversos períodos.

Tratam-se das regras que determinam a existência de adições e exclusões temporárias. Essas regras estabelecem que certas receitas e despesas, embora sejam, para fins contábeis, registradas em determinado período, somente poderão produzir efeitos tributários em períodos posteriores, ou, ao contrário, determinam a antecipação de efeitos no campo da tributação, em relação ao lucro contábil.

⁵⁸⁶ Justiça Prospectiva..., cit., p. 182, v. nota 692, p. 33.

⁵⁸⁷ Lei nº 9.430/96, art. 1º.

⁵⁸⁸ Lei nº 9.430/96, art. 2º, *caput* e parágrafo 3º.

A matriz legal de tais adições e exclusões é o artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77, parágrafos 2º, 3º e 4º, sendo este último o mais significativo, como se vê do texto dos dispositivos, abaixo:

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente. (destaques não estão no original)

Como se pode perceber, há expressa previsão legal para que adições e exclusões feitas em um período afetem outros períodos. A norma diz, com todas as letras, que podem ser encontrados, na escrita contábil, **valores que competem a outro período-base**, para fins tributários.

Toda adição temporária tem uma exclusão futura que lhe é correspondente, e vice-versa. Assim sendo, esses ajustes, imensamente comuns na apuração do IRPJ pelo lucro real, são provas cabais de que, pelo menos nesse sistema, não há como entender que os períodos são estanques e não se comunicam.

Exemplos de adições e exclusões temporárias existem aos montes, sendo que dois dos mais comuns, dentre as adições temporárias, são:

- a) as provisões registradas na contabilidade, exceto por provisão de férias e 13º salário e provisões técnicas de companhias de seguro, capitalização e previdência privada ⁵⁸⁹. Afora as exceções mencionadas, todas as demais provisões, embora afetem normalmente o resultado contábil, só podem ser consideradas como aptas a produzirem os mesmos efeitos no resultado tributário quando a perda possível ou provável à qual fazem face se torna uma perda certa. Dessa forma, no momento de seu registro na contabilidade, é necessário que o contribuinte efetue, na apuração do IRPJ, uma adição temporária que anula seus efeitos; posteriormente, quando se elimina a incerteza sobre a perda, e aquilo que era até então uma possibilidade se torna uma certeza, o contribuinte fica autorizado a realizar uma exclusão equivalente à adição anteriormente feita. É neste momento, portanto, que ocorrem os efeitos da provisão no campo tributário.
- b) Os tributos que sejam objeto de causas de suspensão de exigibilidade, por força dos incisos II a IV do artigo 151 do CTN⁵⁹⁰. Nesses casos, os valores de despesa com tributos registrados pelo contribuinte, enquanto durarem as causas de suspensão de exigibilidade mencionada, não poderão ser deduzidos⁵⁹¹ e, para este fim, o contribuinte fica obrigado a realizar uma adição temporária.

⁵⁸⁹ A previsão está no artigo 13, inciso I, da Lei 9.249/95: “Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (...)”

⁵⁹⁰ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. (...)”

⁵⁹¹ Conforme previsto pelo artigo 41, inciso I, da Lei no. 8.981/95: “Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.(...)”

Posteriormente, quando cessa a causa de suspensão de exigibilidade, o contribuinte pode realizar uma exclusão para reverter os efeitos da adição temporária anterior.

Dentre as exclusões temporárias, um exemplo comum é o diferimento do lucro derivado de contratos firmados com o poder público para o momento da realização⁵⁹², entendida, no caso, como recebimento. Dessa forma, o contribuinte que auferir lucro em contratos de empreitada ou fornecimento com o poder público pode, ao apurar, na contabilidade, o lucro, registrar uma exclusão temporária correspondente, na escrita fiscal. Posteriormente, quando há o efetivo recebimento dos valores correspondentes, o contribuinte realiza, na escrituração fiscal, uma adição que reverte os efeitos da exclusão temporária anterior, e, neste momento, portanto, oferece à tributação o resultado.

Inúmeros outros exemplos existem, tanto de adições temporárias que depois são “desfeitas” por exclusões, quanto de exclusões temporárias que depois têm seus efeitos revertidos por adições. Ajustes desse tipo não configuram exceções dentro da sistemática de apuração do IRPJ pelo lucro real, antes o contrário. O lucro real, enquanto sistema de cálculo do imposto, se baseia em adições e exclusões de forma constante, consistente e estrutural. É este o mecanismo que se utiliza para anular ou postergar efeitos de receitas ou despesas contábeis que, por alguma razão, não devem ser tratadas, no campo tributário, da mesma forma.

O próprio *caput* do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, que é a regra-matriz do Lucro Real, o define como “o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”.

⁵⁹² Conforme o parágrafo 3o. do artigo 10 do Decreto-Lei 1.598/77, que estabelece: “§ 3º - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições deste artigo, ou do § 2º, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas:

a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).
b) a parcela excluída nos termos da letra a deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida.”

É necessário ressaltar que nem todas as adições ou exclusões são temporárias. Há também adições e exclusões de caráter permanente, que ocorrem em determinado período e ali se esgotam. Essas, embora sejam também ajustes que compõem o Lucro Real, não têm o condão de “misturar” períodos distintos, como acontece com as adições e exclusões temporárias. Uma despesa indedutível, que é e sempre será indedutível para fins tributários, não afeta mais de um período, mas apenas aquele em que é registrada.

As obrigações acessórias previstas em lei para demonstração dessa sistemática de cálculo também auxiliam na compreensão do mecanismo de funcionamento e na extensão de seus efeitos. O LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real, criado pelo artigo 8º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.598/77, tem exatamente essa função.

As adições e exclusões temporárias, como o próprio nome indica, são ajustes que ocorrem no tempo. São componentes usuais e importantes da base de cálculo do IRPJ apurada pelo lucro real que nada mais fazem do que deslocar no tempo os efeitos de determinadas receitas ou despesas. Com isso, essas adições e exclusões terminam por fundir, de forma definitiva, os períodos de apuração do imposto. Na medida em que a própria sistemática do lucro real se estrutura pelo recurso a ajustes que fazem com que dois ou mais períodos diferentes se afetem mutuamente, fica óbvia a artificialidade da periodização da renda.

De fato, o lucro líquido contábil e o lucro real nada mais são do que duas formas distintas de demonstrar o resultado da atividade desenvolvida de forma dinâmica, ininterrupta, pelas pessoas jurídicas. A atividade não cessa, não se divide em períodos em sua essência, embora isso possa ocorrer por convenção, para elaboração de demonstrações financeiras ou apuração de lucro tributável. Mas a convenção, fruto da necessidade humana de sistematizar a informação para fins contábeis ou fiscais, não afasta a realidade dos fatos: o lucro decorre de uma atividade empresarial contínua. Como diz ÁVILA:

O conceito de renda como resultado líquido disponível pressupõe a vinculação entre receita e despesa, entre lucro e prejuízo. Quer dizer, a renda futura é resultado de prejuízos anteriores. Por isso, é

inadmissível examinar a renda e o lucro sem analisar as despesas e os custos formadores dos prejuízos que os geraram.⁵⁹³

Dessa forma, embora seja aceitável, e até necessário, que haja a divisão em períodos para fins de apuração do Imposto de Renda, não é viável que os diversos períodos sejam tratados como ontologicamente distintos, porque não são. O que ocorre, na verdade, é o contrário: todos os períodos são, em maior ou menor medida, interdependentes, correspondem a uma mesma realidade que é a atividade da pessoa jurídica e, como visto, afetam-se mutuamente, de forma dinâmica, inclusive para fins tributários.

3.4.3.1.2 Prejuízos Fiscais e Periodização da Renda

Os prejuízos fiscais representam a antítese da renda para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de lucro real. A pessoa jurídica que, ao calcular a base de cálculo de seu IRPJ, apura um prejuízo fiscal, tem não só um resultado nulo, mas uma perda de patrimônio efetiva.

Do ponto de vista da capacidade contributiva, representada, no caso do IRPJ, pela variação do patrimônio, aquele que apura prejuízo fiscal não só deixa de experimentar um aumento, mas sofre uma redução real.

Os prejuízos fiscais, por essa característica, também escancaram a realidade de que a periodização da apuração da renda, para fins tributários, é apenas uma ficção, aceitável até certo ponto, mas que tem que se curvar à realidade dos fatos, se estes assim exigirem. A periodização, como se viu antes neste tópico 3.4.3.1, é apenas um artifício necessário – sustentado pelo princípio da praticabilidade – para que se possa identificar, em cada um dos períodos determinados por lei, se houve ou não acréscimo de patrimônio.

No Brasil, entretanto, o tema deixa de ser simples pelo fato de que, desde a edição da Lei 8.981, em 31 de dezembro de 1994 (artigos 42, para o IRPJ, e 58, para a CSLL), os prejuízos fiscais só podem ser compensados até o limite de 30% (trinta por cento) do lucro dos períodos subsequentes.

Assim, uma pessoa jurídica que apura um prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00 em um ano e um lucro de R\$ 1.000,00 no ano seguinte, embora não tenha, no conjunto

⁵⁹³ Cfe. *O Conceito de Renda...*, cit., p. 75.

dos dois anos, experimentado qualquer aumento de capacidade contributiva, é obrigada, no segundo ano, a oferecer 70% do lucro daquele período, ou seja, R\$ 700,00, à tributação.

Ou seja, a aplicação da regra de limitação da compensação de prejuízos fiscais possibilita que, na ausência de um aumento da capacidade contributiva do contribuinte, haja a incidência do imposto.

Obviamente, isso só será um verdadeiro problema para quem entenda que há um conceito de renda, extraível da Constituição Federal, em primeiro lugar, e absorvido e respeitado pelo CTN, depois. Para aqueles que entendem que a lei ordinária tem condição de definir livremente o que é renda, nada há de errado com o cenário descrito acima.

Infelizmente, os precedentes de nossas cortes superiores, sobre este tema e outros que dependem do conceito de renda como baliza interpretativa, têm se orientado no sentido de que a lei ordinária pode, sim, dar à renda a configuração que bem entender, como será visto adiante, no tópico 3.5.

No Brasil, além da jurisprudência, hoje amplamente consolidada no sentido da aceitação da limitação da compensação dos prejuízos, há trabalhos de maior e menor fôlego sobre o tema. Dois deles, já mencionados anteriormente, que talvez sejam representativos da doutrina a respeito do assunto como um todo, são os de DERZI⁵⁹⁴ e ÁVILA⁵⁹⁵.

DERZI afirma que a mera comparação de receitas e despesas, pelas pessoas jurídicas, dentro dos períodos estabelecidos em lei para apuração do IRPJ, atende a um conceito de renda no sentido estático. A correta apuração da renda em cada período “é um artifício ou uma ficção legislativa, que tem como objetivo realizar a justiça retrospectiva ou tradicional, aquela que olha para os ganhos e despesas passados e presentes, sem divisar o futuro.”⁵⁹⁶

Como adverte a autora, entretanto, manter-se aferrado à idéia de que a periodização é definitiva, ou seja, de que ela não pode ser superada para que os

⁵⁹⁴ Justiça Prospectiva..., cit.

⁵⁹⁵ *Conceito de Renda...*, cit..

⁵⁹⁶ DERZI, Justiça Prospectiva..., cit., p. 183.

períodos em que ocorrem lucros e prejuízos se comuniquem livremente, pode implicar a tributação do patrimônio e não da renda, causando uma falha na aplicação da justiça prospectiva⁵⁹⁷. Aqui, já não se trata mais da renda em seu sentido estático, mas em seu sentido dinâmico:

(...)

[O] conceito de lucro ou de renda como excedente ou como acréscimo patrimonial pressupõe, necessariamente, a quebra da independência dos exercícios para acolher a regra da compensação dos prejuízos acumulados com os lucros auferidos em exercícios posteriores.

O conceito de renda, no sentido dinâmico, é, pois, universal.⁵⁹⁸

ÁVILA tem opinião semelhante:

O conceito de renda como resultado líquido disponível pressupõe a vinculação entre receita e despesa, entre lucro e prejuízo. Quer dizer, a renda futura é resultado de prejuízos anteriores. Por isso, é inadmissível examinar a renda e o lucro sem analisar as despesas e os custos formadores dos prejuízos que os geraram.

(...) [A] periodicidade do imposto sobre a renda (e da contribuição sobre o lucro) não pode ser estanque: ainda que o imposto seja calculado em determinado ano, o período envolvido na avaliação deverá ser necessariamente mais longo, dependendo do contribuinte e da sua atividade.

(...) A periodicidade anual dos tributos sobre a renda e o lucro, em vez de impedir a consideração de elementos provenientes de exercícios anteriores, determina que todos os elementos indispensáveis à determinação da riqueza líquida disponível sejam considerados para a apuração do montante a pagar a título de imposto sobre a renda e de contribuição sobre o lucro. Essa periodicidade, ao invés de impor a incomunicabilidade dos períodos, pressupõe a continuidade da atividade empresarial, tanto que o legislador garantiu o direito à compensação, embora restrito, dos prejuízos acumulados em exercícios subsequentes. Sendo assim, a interperiodicidade decorre do próprio conceito constitucional de renda, dos deveres de respeito à igualdade e à capacidade contributiva.⁵⁹⁹

O conceito de renda é o fim maior, para cuja busca contribui a periodização. O conceito de renda justifica a periodização e, por isso, não pode ser por ela prejudicado. Negar que as limitações de compensação de prejuízo invertem a lógica, fazendo com que os meios se sobreponham aos fins, acaba acarretando a agressão ao próprio conceito de renda.

⁵⁹⁷ Id., p. 194.

⁵⁹⁸ Id., p. 197.

⁵⁹⁹ ÁVILA, *Conceito de Renda...*, cit., pp. 75-76.

Além disso, a situação em comento tem grandes chances de atentar ainda de outra forma contra os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pois podem terminar levando ao paradoxo de que os contribuintes que, depois de um período de prejuízo, demoram mais a se reerguer, auferindo lucros menores, também demoram mais a recuperar os efeitos fiscais da perda pretérita via compensação dos prejuízos fiscais.

Aqui, na verdade, há inversão total de valores: a regra de limitação de compensação leva a um cenário em que os que mais podem pagam percentualmente menos IRPJ, e os que mais precisam terminam pagando mais, já que demoram mais para conseguir compensar os prejuízos⁶⁰⁰. Nas palavras de ÁVILA:

(...) A periodicidade estanque, que termina por impedir a compensação de prejuízos anteriores, conduz a um tratamento mais oneroso de determinados contribuintes (que praticam atividades que envolvem risco maior e demandam período maior de investimento até que os resultados positivos comecem a surgir) e de determinadas situações (como aquelas que envolvem reestruturações societárias), violando o princípio da igualdade.⁶⁰¹

Fica, dessa forma, demonstrado que as limitações à compensação de prejuízos fiscais estabelecidas nos moldes dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/94, além de desrespeitarem o próprio conceito constitucional de renda, agredem também princípios constitucionais que informam a instituição e cobrança desse imposto. Apesar disso, tais limitações têm sido amplamente aceitas pela jurisprudência do STF e do STJ, como se verá mais adiante, no tópico 3.5.

⁶⁰⁰ DERZI enxerga claramente essa realidade: “Ademais, a limitação da compensação do prejuízo acumulado a 30% da renda auferida cria uma situação injusta ou desigual, regressiva, considerando a renda média das empresas. À vista de um prejuízo elevado, muitas provavelmente cessarão suas atividades em razão da lentidão do processo de absorção. A desigualdade é patente: somente poderão absorver rapidamente os seus prejuízos, as empresas que registrarem pequenos prejuízos anteriores a serem imputados aos altos lucros no exercício subsequente (compensáveis dentro da margem de 30%). Ao contrário, aquelas que tiverem amargado graves prejuízos e se reerguerem lentamente nos exercícios futuros, terão que absorver lentamente os prejuízos e pagarem imposto sobre uma “falsa renda” ou sobre “falsos lucros”, vale dizer, sobre seu patrimônio.”. Cfe. Justiça Prospectiva..., cit., p. 202.

⁶⁰¹ ÁVILA, *Conceito de Renda...*, cit., p. 76.

3.4.3.2 O Princípio da Realização da Renda

Demonstrada a necessidade da apuração do IRPJ com base em períodos, mas feitas as ressalvas dos tópicos acima sobre os limites da periodização, deve-se retornar à questão que foi colocada por MARIZ no início deste tópico: quase todos, se não todos, os problemas relacionados ao reconhecimento de receitas giram em torno do momento em que ele ocorre, ou melhor, do período ao qual a receita e as despesas são alocadas.

Neste tópico, analisa-se uma questão sobre a qual há algum debate na doutrina brasileira: existe, no ordenamento jurídico brasileiro, um “Princípio da Realização da Renda”? A pergunta é pertinente, principalmente, porque, se existe o princípio, ele não está positivado.

A resposta é positiva: sim, há um princípio da realização da renda, ainda que implícito no ordenamento.

A construção deste princípio implícito começa na própria definição de renda: o que se percebe, da análise de todas as teorias sobre a renda, é que há acréscimos patrimoniais que podem ser considerados renda tributável, e há acréscimos que não podem ser considerados renda tributável. A diferença, como foi visto no tópico 3.4.2.5, consiste na disponibilidade.

Uma renda disponível, na acepção do artigo 43 do CTN, é uma renda realizada, portanto tributável.

É por intermédio principalmente do princípio da realização da renda que os aspectos material e temporal do fato gerador do IRPJ se comunicam. Este princípio é que informa, ao mesmo tempo, o aspecto material, pelo conceito de disponibilidade, e afeta o aspecto temporal, porque define a alocação da renda a determinado período.

O princípio, que tem, no caso do IRPJ, uma proximidade muito grande com o princípio de nome semelhante da contabilidade – princípio da Realização das Receitas – foi muito bem estudado por BULHÕES PEDREIRA, para quem

A opinião predominante define como requisitos para que se caracterize a realização do lucro (a) a sua conversão em direitos que acresçam ao patrimônio da pessoa jurídica, (b) que essa conversão se processe mediante troca no mercado, (c) que a pessoa jurídica já tenha cumprido as obrigações que para ela nascem dessa troca e (d)

que os direitos recebidos na troca tenham valor mensurável e liquidez.⁶⁰²

Os requisitos colocados por BULHÕES, não por acaso, são muito semelhantes aos requisitos que se encontram integrados ao conceito de disponibilidade que foi desenvolvido ao longo do tópico 3.4.2.

A comparação demonstra que:

- a) enquanto BULHÕES diz que a realização do lucro depende da conversão em direitos que acresçam ao patrimônio, a definição de disponibilidade do tópico 3.4.2 diz que a disponibilidade jurídica se dá pela entrada de um direito novo no patrimônio da pessoa jurídica;
- b) o requisito mencionado por BULHÕES de que haja uma troca no mercado corresponde a uma parte dos eventos (não todos) de onde pode advir a disponibilidade, na definição desenvolvida em 3.4.2;
- c) o requisito de que a pessoa jurídica já tenha cumprido as obrigações que para ela nasçam da troca equivale à exigência de que haja razoável certeza quando ao direito ao recebimento de moeda;
- d) o requisito de que os direitos recebidos na troca tenham valor mensurável e liquidez correspondem à exigência, constante da definição construída em 3.4.2, de que o valor em moeda seja determinável.

O que se nota, portanto, é que todos os requisitos mencionados por BULHÕES estão presentes também no conceito de disponibilidade que foi apresentado em 3.4.2. O contrário, entretanto, não é verdadeiro.

A diferença fica por conta do fato de que uma das exigências feitas por BULHÕES – a troca no mercado (mencionada em “b” dois parágrafos atrás) – não é entendida como limitadora no conceito defendido neste trabalho. De fato, o aspecto material do fato gerador do IRPJ, conforme se viu antes, compreende ganhos derivados da valorização de bens que já integram o patrimônio da pessoa jurídica, desde que estejam disponíveis. A disponibilidade, como também se viu, vai

⁶⁰² *Imposto Sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. Rio De Janeiro: Justec/ADCOAS, 1979, vol. 1, p. 279.

depender não da natureza do ganho em si – a qual será qualificadora da disponibilidade, definindo-a como jurídica ou econômica – mas da possibilidade que tem a pessoa que auferir o ganho de poder transformá-lo em uma quantidade determinável de moeda ou no direito virtualmente certo a uma quantidade determinável de moeda.

BULHÕES entende que, antes de uma troca no mercado ocorrer, o que pode existir é um “lucro potencial”, e explica assim seu entendimento:

Diz-se que determinado bem do ativo da pessoa jurídica contém lucro potencial quando seu valor de mercado excede o contábil, ou escritural, de modo que a pessoa jurídica tem a possibilidade de, mediante troca no mercado, obter fluxo de renda que acrescerá a seu patrimônio. O lucro potencial pode existir tanto em estoques de mercadorias ou produtos quanto em quaisquer outros elementos do ativo.

O lucro pode ter origem também no aumento do valor de bens do patrimônio da pessoa jurídica decorrente de variações nos padrões de troca do mercado. Essas variações podem aumentar o valor de quaisquer bens – do ativo realizável ou permanente – e sua medida é a diferença entre o custo de aquisição do bem (suportado pela pessoa jurídica e registrado na sua contabilidade) e o valor pelo qual pode ser vendido no mercado em determinado momento.⁶⁰³

As razões pelas quais não concorda com a inclusão de tais “lucros potenciais” no campo de incidência do IRPJ são assim descritas por BULHÕES⁶⁰⁴:

A lei comercial e a técnica contábil em regra vedam o reconhecimento dos lucros potenciais e prescrevem a avaliação dos elementos do ativo pelo custo de aquisição. A lei de sociedades por ações admite a reavaliação (que é o registro contábil do lucro potencial) desde que não seja, antes da realização, computada como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações (Lei 6.404/76. art. 187. § 2o).

O não reconhecimento dos lucros potenciais tem fundamentos teóricos e práticos. Conceitualmente, o lucro pressupõe trocas no mercado, através das quais se processa a repartição da renda. Do ponto de vista prático, a experiência mostra que nem sempre é fácil dizer qual é o valor de mercado de um produto; que frequentemente a pessoa que quer vender determinado bem não consegue obter como preço o que supõe ser o valor de mercado; e que esse valor varia de um momento para o outro. A comparação do custo de aquisição com o valor de mercado sem a efetiva comprovação desse valor através de negócio efetivo não constitui, portanto, base

⁶⁰³ Id., p. 278.

⁶⁰⁴ Id., p. 279.

suficientemente segura e objetiva para reconhecer o lucro na escrituração da pessoa jurídica.

Mais adiante, diz o autor que

embora haja quem defenda a tese de que certos títulos ou valores mobiliários amplamente negociados no mercado e de cotação bem estabelecida deveriam ser avaliados pelo valor de mercado, e não pelo custo de aquisição, a opinião amplamente dominante e os usos e costumes comerciais consideram a conversão do lucro potencial em outro direitos distintos daqueles que o contêm como requisito essencial da realização. As únicas exceções são os estoques de alguns produtos agrícolas, pecuários e minerais, e bens objeto de aplicação de fundos, ue são avaliados pelo valor de mercado.⁶⁰⁵

BULHÕES, no contexto em que escreveu, tinha razão em um ponto: a contabilidade da época, e a opinião então dominante, largamente baseada naqueles mesmos conceitos contábeis, realmente não autorizavam o reconhecimento de um lucro (renda) derivado da mera valorização de um bem. Ele chega a dizer, textualmente, que “lucro não é aumento de valor de elementos do ativo dentro do patrimônio”⁶⁰⁶.

Onde BULHÕES não tem razão, com a devida vênia, é na definição da abrangência jurídica da renda a partir da abrangência contábil. De fato, a contabilidade de então não autorizava o reconhecimento deste tipo de lucro, na quase totalidade dos casos. Há razões para isso, como se pode perceber no tópico 5.1 abaixo: a contabilidade de então era baseada em princípios como o Custo Histórico e a Prudência.

Dizer que a Contabilidade, em um contexto histórico específico, não aceitava determinados eventos como integrantes do lucro contábil não é, entretanto, razão suficiente para dizer que o Direito Tributário tenha que adotar tal paradigma como verdade irrefutável. Fosse essa a solução e seria agora necessário aceitar todas as alterações contábeis, derivadas da convergência para o IFRS, como verdades absolutas também para fins tributários.

Portanto, concluir que determinados tipos de ganhos não são, diante de determinados princípios e regras contábeis, reconhecidos, não significa concluir

⁶⁰⁵ Id., p. 280.

⁶⁰⁶ Id. Ibid.

também que a definição de renda, construída pela Economia e principalmente pelo Direito, não possa abarcar este tipo de situação.

Na verdade, como se vê ao longo de todo este Capítulo, em especial no tópico 3.1, a Economia e o Direito construíram teorias que admitem este tipo de ganho como renda, e a Constituição Federal de 1988 não traz nenhuma indicação de que pretenda reduzir o campo de incidência possível (exceto pelas heranças e doações – v. Tópico 3.3). Além disso, o CTN, a depender da interpretação que se dê ao termo “disponibilidade”, também não veda que este tipo de renda seja tributável (v. Tópico 3.4.1).

Deve-se ressaltar, entretanto, que, embora não seja possível concordar com este posicionamento de BULHÕES, não se pode negar também que a posição do autor é coerente com o restante de sua obra. No Tópico 3.4.2.4, acima, por exemplo, a opinião do autor foi objeto de críticas por praticamente equiparar a disponibilidade econômica à disponibilidade financeira, entendimento que está perfeitamente alinhado com essa posição de exigir uma troca no mercado para que ocorra a realização do lucro.

Há outros autores que também entendem necessária uma troca no mercado para configuração da renda e que, por isso, não admitem que a valorização de um bem que integra o patrimônio possa ser fato gerador do IRPJ. É o caso, por exemplo, de MARIZ DE OLIVEIRA:

Porém, o patrimônio não é formado somente pelo caixa, pois dele participam, além do direito de propriedade sobre o caixa, todos os outros direitos com valor econômico, mesmo não materializados em posse de moeda, inclusive de créditos a receber, todos eles desde que já definitivamente adquiridos, inclusive sem estar submetidos a qualquer condição suspensiva. Mas dele não participa a mais-valia de um bem vendável no mercado e ainda não vendido, eis que não há relação jurídica que atribua direito sobre ela.⁶⁰⁷

A afirmação do autor vai além do aspecto tributário. Na verdade, ele afirma que a mais-valia do bem ainda não vendido “não participa” do patrimônio, “eis que não há relação jurídica que atribua direito sobre ela”. Com todo o respeito devido, é

⁶⁰⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis**: (aproximações e distanciamentos), 3o. volume. São Paulo: Dialética, 2012. p. 297-314 (310).

necessário discordar desta posição. O patrimônio, uma vez que é composto por todos os direitos patrimoniais e obrigações da pessoa, inclui também o direito de propriedade sobre cada um dos bens de seu titular. A relação jurídica que atribui direito sobre cada um dos bens é, obviamente, este direito de propriedade. Dizer que não há direito de propriedade sobre a mais-valia é o mesmo que dizer que direitos não variam de valor, e não há nenhuma razão para adotar tal entendimento. A variação do valor econômico dos direitos é da essência destes. O próprio código civil (art. 91) apenas exige que, para compor o patrimônio, um direito seja “dotado de valor econômico”, sem, obviamente, fazer qualquer referência ao método de avaliação, se pelo custo histórico ou pelo mercado, ou por qualquer outro método.

Dizer que não há direito novo nesses casos – e não há – não autoriza a conclusão de que um direito “velho” não possa variar de valor.

De se ressaltar, ainda, que há também doutrinadores contemporâneos de BULHÕES que entendiam possível a tributação destas manifestações de renda. É o que se percebe, por exemplo, na seguinte passagem de RUBENS GOMES DE SOUSA:

[A] tributação das mais-valias não configura a imposição de um rendimento não realizado, mas, quando muito, a de um rendimento não separado: sendo que a realização, e não a separação, é significativa para definir o fato gerador do imposto.⁶⁰⁸

Na doutrina mais atual, SCHOUERI parece adotar também o entendimento de que o conceito de renda não é tão dependente das “trocas no mercado”. Diz o autor:

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”.⁶⁰⁹

(...)

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

⁶⁰⁸ A Evolução de Rendimento Tributável..., cit., p. 345.

⁶⁰⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-264 (262).

contábil, não necessariamente civil), algo de que o contribuinte pode fruir, como seu.⁶¹⁰

Uma outra abordagem que merece menção é a de VICTOR BORGES POLIZELLI, consubstanciada em um detalhado e profundo trabalho devotado ao princípio da realização da renda. Afirma que “o elemento de troca ou transação no mercado restou consagrado como evento crítico tradicional para implementação do princípio da realização (ou de competência)”⁶¹¹, e associa o princípio à prudência da Contabilidade, dizendo:

As razões mencionadas no Direito Contábil para a escolha deste momento da atividade econômica são as de que:

- (i) praticamente todo o esforço substancial para a geração de receita já foi desenvolvido;
- (ii) garante-se objetividade e exatidão ao valor atribuído à receita;
- (iii) as despesas correlatas já são conhecidas.

Considerando-se que os itens (i) e (iii) já teriam sido atendidos pelo critério do cumprimento da obrigação (...), parece lícito afirmar que a função do elemento transacional ora abordado (...) seria essencialmente a de certificar ou assegurar que o negócio é representativo do valor de mercado.

POLIZELLI entende, corretamente, que a realização não pode depender da transação ou troca de mercado em todo e qualquer caso. Esta exigência é antes uma forma de se verificar com certeza o valor do acréscimo do que de se decidir pelo acréscimo em si, o que, aliás, faz todo o sentido uma vez que a exigência de que o valor do acréscimo seja determinável é sem dúvida aceitável, tanto que foi incorporada na definição de renda apresentada em 3.4.2.5, quando lá se falou em “quantidade determinável de moeda”.

De fato, para que haja a disponibilidade e para que a renda possa ser considerada realizada, é necessário saber, com razoável grau de certeza, qual é o montante da renda. Como se viu, desde o início do estudo das teorias sobre a renda, é requisito indispensável em praticamente todas as teorias sobre a renda que esta seja passível de quantificação. Diante de uma situação onde não há certeza,

⁶¹⁰ Id., p. 264.

⁶¹¹ POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 263.

portanto, o intérprete será forçado a reconhecer que não há renda ou, pelo menos, que não há renda passível de tributação.

A mensurabilidade objetiva é exigência dos próprios princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pois, na ausência de uma quantificação confiável da renda, faltarão também um parâmetro para verificação da existência da capacidade do contribuinte, e desigualdades podem ser criadas onde deveria existir igualdade, ou vice-versa.

POLIZELLI foi muito feliz ao explicar que o pensamento dominante exige a troca no mercado, mas é necessário entender que a realização também pode acontecer “antes do ponto de venda”, em “circunstâncias especiais”, com “produtos cujo processo de produção ocorre por crescimento natural ou acréscimo de valor vegetativo e produtos que tenham valor de mercado prontamente determinável e risco de não venda praticamente nulo”⁶¹².

Nos casos em que se admite a realização antes da troca efetiva no mercado é que se utiliza um conceito de “transação de mercado em sentido amplo”, e não de “transação de mercado em sentido estrito”. Esta última seria apenas a troca realmente efetivada pela pessoa jurídica propriamente dita, ao passo que aquela seria uma transação de mercado como parâmetro, que poderia também ser realizada entre outras pessoas⁶¹³.

O conceito é interessante e explicita bem qual é a verdadeira relevância da troca no mercado: ela não confere à renda a qualidade de estar realizada, ou disponível, mas apenas dá certeza do valor da renda. Sendo assim, a troca no mercado pode ser substituída por outro meio de valoração, desde que o substituto garanta também uma certeza razoável acerca do valor da renda.

Em conclusão, pode-se dizer que existe, sim, um princípio da realização da renda, o qual pode ser entendido como um desdobramento do princípio da capacidade contributiva, e que orienta a tributação da renda para que esta alcance apenas renda efetivamente realizada o que, na acepção do artigo 43 do CTN, pode ser traduzido como renda disponível. O princípio da realização, contudo, não exige

⁶¹² Id., p. 264.

⁶¹³ Id., p. 265

que haja sempre uma troca no mercado para que a renda possa ser sujeita à incidência do imposto de renda.

3.4.4 A necessidade de liquidez da renda e o princípio contábil da competência

Como já se viu no tópico 3.1, acima, onde foram analisadas as teorias sobre a renda, é posição praticamente unânime, mesmo considerando as teorias da renda-produto e da renda-acrécimo, que a renda tem que ser necessariamente líquida.

É dizer: todos os fatos-decrécimo (despesas, custos, gastos) que se relacionem com a produção de um fato-acrécimo (receitas, ganhos, entradas) têm que poder ser abatidos para que apenas o resultado líquido seja considerado na composição da renda, que é o fato gerador do IRPJ.

Todos os requisitos da renda, estudados anteriormente, devem ser aplicados a cada fato-acrécimo isoladamente. Cada uma das receitas tem que ser líquida de seus gastos, custos e despesas respectivos. Isso é decorrência lógica da idéia de acréscimo patrimonial que permeia tanto as teorias da renda-acrécimo (no todo) ou as teorias da renda-produto (em cada par fonte-produto).

A explicação dada por MARIZ DE OLIVEIRA é clara⁶¹⁴:

No caso do imposto de renda, o fato gerador corresponde à ocorrência de acréscimo patrimonial, o qual é derivado de uma multidão de fatores positivos (as rendas e os proventos de qualquer natureza, refletidos pelas receitas e pelos rendimentos) e de uma multidão de fatores negativos (os custos, as despesas e outros encargos para gerar os fatores positivos), os quais se conjugam e se unem na formação da universalidade representada pelo resultado líquido desses fatores ao final do período-base fiscal.

Neste sentido, o fato tributário somente ocorre se o resultado líquido final for positivo, o qual corresponderá à constatação da ocorrência do fato gerador do IRPJ e à quantificação do mesmo.

Destarte, a capacidade contributiva deve estar necessariamente contida dentro desse resultado líquido final e positivo, não sendo possível que a incidência do imposto de renda onere outra parcela do patrimônio que foi aumentado, pois, se fosse assim, haveria um desvio da essência da obrigação tributária, que recairia sobre o patrimônio, e não sobre o seu aumento sujeito à tributação.

Ora, o mesmo raciocínio, desenvolvido quanto ao resultado final positivo, é necessariamente aplicável na microvisão da sua formação, ou seja, deverá ser aplicado a cada fator positivo que contribuiu para a sua formação, pois, se estes forem acrescidos ao

⁶¹⁴ Reconhecimento de Receitas..., cit., pp. 309-310.

resulta- do final antes de existirem efetivamente, o resultado final será falso na razão direta dos fatores positivos ainda inexistentes, tanto quanto seria falso se fatores negativos já existentes não fossem levados em consideração na medição do acréscimo patrimonial real do período.

QUEIROZ afirma que “a regra geral é a de que todos os fatos-acréscimos e aqueles fatos-decrécimo considerados necessariamente dedutíveis devem informar a apuração do fato Renda, independentemente de terem ou não ocorrido os fenômenos da ‘perda de capital’ ou do ‘ganho de capital’.” Segundo o autor, todos os fatos-acréscimo, ou seja, tudo que pode representar efetivo aumento de patrimônio, pode integrar a base de cálculo do imposto de renda. Com relação aos fatos-decrécimo, a situação é um pouco diferente, já que apenas aqueles que se relacionam diretamente à manutenção da existência da própria pessoa jurídica, ou à realização de suas finalidades (objeto social), direta ou indiretamente, é que têm que ser deduzidos.⁶¹⁵

QUEIROZ também relaciona a necessidade de reconhecimento dos fatos-decrécimo ao princípio da igualdade, em especial à sua faceta da universalidade, como se pode ver da passagem abaixo transcrita⁶¹⁶:

Portanto, está assentado que, à primeira vista (isto é, sem considerar outros princípios constitucionais), seja por força do Princípio da Igualdade, seja por força do Princípio da Universalidade, a Constituição requer que o conceito “renda e proventos de qualquer natureza” seja resultado da combinação de todo e qualquer fato (positivo e negativo) que possa informar a ocorrência de acréscimo de valor do patrimônio. Quando se fala em “todo e qualquer fato (positivo ou negativo) que possa informar a ocorrência de acréscimo de valor do patrimônio”, pretende-se evidenciar (e repisar) a necessidade de se considerar tanto o aspecto da *universalidade* - devem-se computar todos os fatos inerentes a uma pessoa que impliquem o aumento ou a diminuição de valor do seu patrimônio -, quanto o aspecto da *unidade* -pois, ao se cogitar o conceito acréscimo de valor patrimonial, é preciso ter em conta que patrimônio significa *conjunto de direitos subjetivos e deveres jurídicos economicamente apreciáveis, isto é, avaliáveis em moeda, que uma pessoa é titular*, sendo inadmissível, especialmente em matéria de IR, pensar em: a) uma pessoa como sendo titular de “diferentes patrimônios”; ou b) grupos de diferentes fatos que impliquem o aumento ou a diminuição de valor de “diferentes

⁶¹⁵ Cfe. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto Sobre a Renda*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003, pp. 276-280.

⁶¹⁶ *Imposto de Renda...*, cit., p. 233.

patrimônios". Essas situações importariam ofensa direta aos Princípios da Igualdade e da Universalidade, pois possibilitariam o surgimento de privilégios odiosos ou de tratamentos discriminatórios e iníquos, que acabariam por distorcer o conceito "renda e proventos de qualquer natureza", o que, conseqüentemente, caracterizaria flagrante hipótese de inconstitucionalidade.

Já CARRAZZA diz que "tratando-se de pessoa jurídica deve a lei autorizar venham deduzidos da base de cálculo do IR os gastos e despesas necessários, usuais e normais à manutenção do patrimônio da empresa."⁶¹⁷

Resumindo, o "resultado líquido final e positivo" tem que ser verificado no todo, para que haja renda a ser tributada; e tem que ser verificado em relação a cada receita, para que esta possa ser considerada no cálculo do todo. Apenas assim, diz com propriedade MARIZ DE OLIVEIRA, é possível respeitar o princípio da capacidade contributiva. Aliás, o caráter líquido da renda é derivado da própria idéia de acréscimo presente no fato gerador do IR – acréscimo patrimonial – que, por sua vez, nada mais é do que a medida de capacidade contributiva para este tributo.

Ocorre que, como se viu no tópico anterior, o momento do reconhecimento das receitas é uma das questões mais tormentosas, em se tratando de Contabilidade ou de Direito Tributário. Definir o momento em que uma receita deve ser reconhecida significa, em última análise, definir que fato gerador do IRPJ ela irá compor.

Como se pode ver no Capítulo 5, abaixo, onde são tratados os aspectos relevantes da Contabilidade para o presente trabalho, as questões relativas ao momento de reconhecimento da receita terminam criando dificuldades por conta de distorções que podem ser geradas se as receitas e as despesas respectivas não forem contrapostas.

Por conta disso, a Contabilidade desenvolveu – e o Direito Tributário incorporou – o Princípio da Competência, ou da Confrontação entre Receitas e Despesas. Assim no período pré-IFRS como hoje, o princípio está inserido na regulamentação contábil de forma expressa. O artigo 9º da Resolução CFC 750/93 tinha a seguinte redação:

⁶¹⁷ Cfe. CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto Sobre a Renda – Perfil Constitucional e Temas Específicos*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 113.

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

§ 1º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

É interessante notar, por fim, que a formatação adotada pela Contabilidade é a de que as receitas determinam o momento-base de reconhecimento, com as despesas se adequando às receitas, e não o inverso. As razões pelas quais isso ocorre, bem como os demais comentários pertinentes sobre o princípio da competência, podem ser encontrados no Tópico 5.2.3, abaixo.

3.4.5 Definição proposta de Renda segundo o CTN

Após feitas todas as considerações dos tópicos acima, é possível construir, a partir do artigo 43 do CTN, a seguinte definição de renda:

Renda, na acepção do artigo 43 do CTN, é o acréscimo total, sempre líquido, de riqueza nova ao patrimônio, verificado periodicamente, pelo acréscimo de direitos novos que possam ser efetivamente transformados em quantidade determinável de moeda ou em um direito ao recebimento de moeda, configurando disponibilidade jurídica, ou pelo aumento de valor dos direitos já existentes que possa ser efetivamente transformado em quantidade determinável de moeda ou em um direito ao recebimento de moeda, configurando disponibilidade econômica, excluídas as heranças ou doações, e advindo do patrimônio tomado no conjunto ou de cada par fonte-produto isoladamente, podendo compreender (1) dinheiro recebido como retorno dos fatores de produção, (2) benefícios em espécie, (3) aumento líquido em moeda do valor dos bens integrantes do patrimônio, e (4) lucro presumido de eventos fora do mercado.

É essa definição de renda que será considerada como limite e parâmetro para a incidência tributária relativa ao Imposto de Renda, inclusive o IRPJ, e com a qual deverão ser confrontados os eventuais efeitos dos IFRS, analisados nos tópicos subsequentes.

3.5 O conceito de Renda na Visão da Jurisprudência Brasileira

Os tribunais brasileiros, em especial o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, têm escassa produção jurisprudencial sobre o conceito de renda, principalmente em se considerando que o tema, além de relevante, é passível de ser explorado já há muitas décadas.

Na verdade, as análises realizadas por ambas as cortes são, na maioria das vezes, pontuais, enfocando apenas a situação específica que se coloca no caso concreto em julgamento. Com isso não se quer dizer, obviamente, que as Cortes deveriam decidir algo que não foi posto sob sua análise, desbordando dos limites da lide, mas apenas que não há um esforço, sistemático ou não, no sentido de construir um conceito completo para a renda, dizendo quais são os requisitos para sua configuração e as bases teóricas que os sustentam e, apenas a partir dessa identificação, confrontar o caso concreto com este conceito.

O que acontece, ao contrário, é que os tribunais muitas vezes se limitam a dizer que determinado tipo de entrada não é renda, por falta de um de alguns dos requisitos, mas as decisões param por aí. Dessa forma, ao invés de auxiliar na construção de um conceito “positivo” para a renda, ou seja, de criar uma jurisprudência que diga o que é verdadeiramente a renda, os tribunais se limitam, no geral, a um conceito pontual, dizendo, para os casos concretos específicos, que algo é ou não é renda, mas sem explorar o conceito em sua completude.

Nos casos em que se decide que algo não é renda, os julgados pelo menos identificam qual requisito falta para a configuração de renda mas, ainda assim, a construção do conceito a partir de precedentes deste tipo é, no mínimo, difícil pela pulverização dos entendimentos, sempre limitados ao exame do requisito que não está presente no caso concreto.

É importante esclarecer que, até aqui, trata-se muito mais de uma questão de método do que, especificamente, de um aspecto técnico das decisões. Com isso quer-se afirmar que, embora pudesse ser muito mais proveitoso para os usuários da jurisprudência que as decisões fossem mais profundas e completas na análise do conceito de renda, não chega a haver espaço para uma crítica à técnica (com algumas exceções) das decisões.

Ocorre, entretanto, que há casos em que os juízes efetivamente se debruçam de forma mais abrangente sobre o conceito de renda. O que chama a atenção, nesses casos, é que neles normalmente os tribunais se utilizam de uma premissa interpretativa que é – esta sim – imensamente questionável: o entendimento de que o conceito de renda, ou a definição de renda, é matéria integralmente entregue, pela Constituição Federal, ao legislador infraconstitucional.

O entendimento da renda como sujeita inteiramente à disciplina legal não é novidade, como, aliás, demonstra a própria análise das teorias legalistas da renda, estudadas no tópico 3.1.3 acima. Isso não o faz menos equivocado, contudo.

Neste capítulo não será feita uma análise das razões pelas quais o conceito legalista de renda não se sustenta, uma vez que isso já foi feito ao longo de todo este Capítulo 3. O que se fará, aqui, é a demonstração de que a jurisprudência dos tribunais superiores brasileiros é permeada, infelizmente, por essa forma de se entender o conceito de renda.

Em primeiro lugar, veja-se a jurisprudência que trata pontualmente de situações em que o conceito constitucional de renda está envolvido:

Na casuística do STF, há um precedente que é recorrentemente citado como um dos mais relevantes, historicamente. Trata-se do Recurso Extraordinário nº 117.887, de relatoria do Ministro Carlos Mário da Silva Velloso. Uma das razões pelas quais o precedente é tão citado vem do fato de ser oriundo de uma decisão do Pleno do STF. A outra principal razão é que se trata de uma das raras vezes em que o conceito de renda foi tratado de forma mais profunda, e levou a um entendimento favorável aos contribuintes. No caso, discutia-se a incidência do imposto sobre a capitalização de lucros (à época, tributada), muito embora os acionistas já tivessem sofrido a retenção na fonte e a empresa já tivesse pago o imposto sobre os mesmos lucros. A ementa é a seguinte:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - **Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.** II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido. (g.n.)⁶¹⁸

No desenvolvimento do voto, o Ministro Carlos Velloso analisa as duas principais teorias sobre o conceito de renda (renda-produto e renda-acréscimo),

⁶¹⁸ RE 117887, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/1993.

ainda que de forma rápida, mas embasada na doutrina de BALEEIRO, e conclui que, por nenhuma delas, haveria a incidência tributária. Diz o Ministro:

Aliomar Baleeiro, nos seus preciosos comentários ao CTN, discutindo o conceito de renda e proventos, esclarece que é grande o debate entre os especialistas, e esse debate “pode ser resumido em duas teorias, que ambas têm sido invocadas pelas legislações fiscais dos vários países: a) renda é atributo quase sempre periódico da fonte permanente da qual promana, como elemento novo criado e que com ela não se confunde (STRUTZ, FUISTING, COHN); b) a renda é o acréscimo de valor pecuniário entre dois momentos (SHANZ, HAIG, FISCHER).” E continua o festejado autor: “Alega-se que esta última teoria, aceita pelo Direito Fiscal de vários Estados, envolve no conceito, às vezes, os próprios capitais. Se a fábrica do Silva figurava, em 1970, por dez milhões de cruzeiros, e, no balanço de 1979, sem nada lhe ser acrescentado, está avaliada em noventa milhões de cruzeiros, graças à nova estimativa, houve renda de cem milhões de cruzeiros segundo a segunda teoria e zero para a primeira, o que é conhecido como o conceito “estrito” da renda, por oposição ao outro, “largo”, ou “amplo” (“Direito Tributário Brasileiro, Forense, 10ª edição, 1986, pág. 182).

No caso, adotando-se qualquer das duas teorias, não há falar em renda: a) primeira teoria: não há, promanando da fonte permanente, um elemento novo - a distribuição de lucros aos acionistas terá trazido para os acionistas o elemento novo; por isso mesmo, os acionistas pagaram imposto, mediante a sua dedução na fonte, na forma do disposto no art. 11 da Lei 4.154/62; 2ª teoria: não houve acréscimo de valor pecuniário no patrimônio entre dois momentos, já que nada entrou no patrimônio do contribuinte, nada ganhou o contribuinte: sobre o lucro, houve o pagamento do imposto, normalmente; a cobrança, nova cobrança, está ocorrendo pelo simples motivo de o lucro estar sendo distribuído.

É certo que - o registro é de Baleeiro - “o conceito de renda, como acréscimo de valor, na enunciação teórica dos economistas que o sustentam, envolve heranças, doações e os “rendimentos psíquicos” ou imateriais (gozo da casa própria, automóvel, obra d’arte, e até, na opinião de alguns, as horas de lazer).” (Ob. cit., pág., 183). Terá havido, entretanto, sempre, um acréscimo de valor, o que, no caso sob exame, não ocorre.

O ponto fundamental da argumentação, portanto, é a falta de acréscimo de patrimônio, na situação específica.

Há também outro célebre precedente sobre a disponibilidade da renda – o RE 172.058 – onde se discutiu a constitucionalidade da incidência do ILL – Imposto de Renda na Fonte Sobre Lucro Líquido. O ILL, como se sabe, incidia sobre os lucros ainda não distribuídos aos acionistas ou quotistas da sociedade, à uma alíquota de 8% (artigo 35 da Lei 7.713/88). A questão girava em torno da disponibilidade de tais lucros para os acionistas ou quotistas, uma vez que ainda não distribuídos.

A conclusão do Pleno do STF foi pela inconstitucionalidade do dispositivo em todos os casos em que o acesso dos acionistas ou quotistas aos lucros não era automática, ou seja: (i) no caso dos acionistas de sociedades anônimas, onde a destinação do lucro só se pode dar por Assembléia Geral; e (ii) no caso dos quotistas de sociedades limitadas, desde que o contrato social respectivo não previsse a disponibilização imediata do lucro apurado aos quotistas. No outro extremo, para os titulares de empresas individuais, onde a disponibilização do lucro é sempre imediata, não havia qualquer incompatibilidade entre a norma questionada (artigo 35 da Lei 7.713/88) e a Constituição Federal.

No julgamento do RE 188.684-6, em que se discutia a incidência do Imposto de Renda sobre férias não gozadas por servidor público – verba de natureza indenizatória, portanto – o STF entendeu que

Saber se indenização é, ou não, renda, para o efeito do artigo 153, III, da Constituição, é questão constitucional, como entendeu o acórdão recorrido, até porque não pode a Lei infraconstitucional definir como renda o que insitivamente não o seja.⁶¹⁹

A mesma matéria já havia sido julgada, anteriormente, com a mesma posição e o mesmo relator (Min. Moreira Alves) no RE 196.059⁶²⁰. Nestes casos, a questão era também pontual, relativa ao caráter indenizatório das verbas debatidas e a existência ou não de acréscimo patrimonial.

Por fim, deve-se mencionar o acórdão que resultou do julgamento da Representação 1.260-3, de relatoria do Min. Néri da Silveira, em que o STF analisou a incidência do imposto sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação. O Pleno do STF reconheceu a impossibilidade da incidência tributária, acompanhando o voto do relator, no sentido de que

O quantum auferido pelo titular da propriedade expropriada é, tão só, forma de reposição, em seu patrimônio, do justo valor do bem, que perdeu, “por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social”.

Em todos os julgados relativos à indenização, e neste caso não é diferente, o ponto central do debate é também, sempre, a (in)existência de acréscimo

⁶¹⁹ D.J. 07.06.2002, p. 95. Ementário no. 2072-2, p. 419.

⁶²⁰ D.J. 16.06.2000, p. 38. Ementário 1995-2, p. 403.

patrimonial. A tese que sustenta as decisões que julgam pela não-sujeição das indenizações ao imposto de renda se baseia no argumento de que, numa indenização, o patrimônio do indenizado não sofre acréscimo, mas mera reposição⁶²¹.

De outro lado, há os julgados em que o Tribunal efetivamente se dedicou ao estudo profundo do conceito de renda. Assim é que em relevante julgamento em que se discutia a possibilidade de que o IRPJ incidisse sobre lucro derivado de expurgos inflacionários (RE nº201.465-6/MG⁶²²), o Relator, Ministro Marco Aurélio, contrário à incidência, foi vencido e o Relator para o acórdão foi o Ministro Nelson Jobim, que liderou a divergência. No seu voto, o Ministro Jobim colocou de forma muito clara uma posição marcadamente legalista, que vem sendo desde então reiterada por outros juízes daquele Tribunal. Alguns trechos do voto do Ministro Jobim, que bem demonstram sua posição, estão transcritos a seguir:

Observo, desde logo, que o substantivo “RENDÁ” está, na Constituição, sem qualquer adjetivação.

(...)

A legislação ordinária, no lugar da expressão constitucional “RENDÁ”, passou a utilizar, para uma das modalidades de base de cálculo, a expressão “LUCRO REAL”.

Observo que a adjetivação “REAL” é obra da legislação infraconstitucional ordinária.

Não está na Constituição, nem na lei complementar - CTN.

(...)

Vê-se desde logo que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é puramente legal e decorre exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa.

Algumas parcelas que, na contabilidade empresarial, são consideradas despesas, não são assim consideradas no BALANÇO FISCAL.

É o caso já exemplificado dos brindes e das despesas de alimentação dos sócios.

Insisto.

Isso tudo demonstra que **o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente de lei.**

Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de “LUCRO REAL”.

Não tem nada de material ou essencialista.

É um conceito legal.

Não há um LUCRO REAL que seja ínsito ao conceito de RENDÁ, como quer o MINISTRO RELATOR ao afirmar que “[...]”

⁶²¹ V. CARRAZZA, *Imposto Sobre a Renda...*, cit, pp. 181-192.

⁶²² RTJ 188, p. 242.

desconsiderar-se [...] a inflação do período agride [...] o conceito de renda [...]”. (VOTO, fls. 08).

O conceito de RENDA, para efeitos tributários, é o legal.

(destaques não estão no original)

Há ainda mais trechos onde o conceito legalista de renda é reforçado, mas sua transcrição, diante do que já se viu acima, é desnecessária.

Importa ressaltar, todavia, que, na mesma linha do voto acima, existem vários outros precedentes recentes do STF. Na verdade, é possível dizer que esse conceito legalista de renda foi o fio condutor de todos os julgamentos de maior relevância em que o IRPJ estava no centro da discussão, nas últimas duas décadas, no STF.

A influência deste pensamento é notável, por exemplo, nos julgamentos relativos à compensação de prejuízos fiscais. Veja-se, por exemplo, o voto da Ministra Ellen Gracie, no julgamento do RE 344.944, em que se discutia a limitação de compensação de prejuízos fiscais, no sentido de que “o conceito de lucro é **aquele que a lei define**, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas”. Mais recentemente, no julgamento do RE 537.953, a Ministra Rosa Weber votou no mesmo sentido, afirmando que “o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas”. A jurisprudência do STF pode ser considerada já consolidada neste sentido⁶²³.

Recentemente, o STF voltou ao tema do conceito de renda ao analisar a dedutibilidade da despesa com CSLL na base do IRPJ e na sua própria base (RE 582.525). O julgamento foi desfavorável aos contribuintes, concluindo pela constitucionalidade da regra que vedava a dedução (Lei nº 9.316/96, artigo 1º, parágrafo único). Os Ministros analisaram a questão, concluindo a favor da proibição de dedução porque “o valor devido a título de CSLL não deveria, nos termos da Constituição, ser tratado como despesa operacional ou necessária para fins de apuração do IRPJ e, portanto, dedutível”⁶²⁴. O Pleno do STF entendeu também que “a vedação da dedução do valor da CSLL na apuração do IRPJ não levaria

⁶²³ Outros casos em que esta era a tese envolvida, e que foram decididos da mesma forma, são o RE 232.710, o RE 540.051 e o RE 435.576.

⁶²⁴ Informativo STF nº 705.

inexoravelmente à tributação do patrimônio ou de qualquer outra grandeza que não fosse renda.”⁶²⁵. Nota-se que houve, em princípio, a confrontação da Lei com a Constituição Federal, o que deveria pressupor um conceito constitucional de renda, ainda que este não fosse explícito no acórdão.

Curiosamente, entretanto, o Tribunal também assentou que “os artigos 43 e 44 do CTN não [especificam] o que se deveria entender por lucro real, na extensão pretendida pela recorrente, nem [conceituam] renda, tomado o mesmo parâmetro, nada havendo nesses dispositivos que viabilizassem a identificação dos valores pagos a título de CSLL como despesa operacional ou necessária à atividade empresarial, para fins de tornar obrigatório o cômputo dos gastos na apuração do IRPJ”⁶²⁶.

Não é preciso maior esforço para perceber a contradição: se o STF entendeu que era possível confrontar a lei ordinária em questão com a Constituição, é porque assumiu que existe um conceito constitucional que pode servir de paradigma. Por outro lado, se os artigos 43 e 44 do CTN não conceituam renda, e por isso não têm qualquer função no debate sobre a validade da lei ordinária, isso deveria implicar a inexistência de um conceito de renda também acima, no nível constitucional, já que a função do CTN, nesse particular, é a de definir fato gerador e base de cálculo, dando densidade à competência constitucional outorgada em abstrato. Não há como concluir acerca da linha de pensamento dominante neste acórdão, mas é possível vislumbrar também aqui a influência da idéia legalista de renda, na parte em que o Tribunal diz que o CTN não fornece um conceito de renda.

Do que se viu até aqui é possível extrair uma primeira conclusão preliminar, em linha com o que se disse no início do tópico: em casos onde a discussão é pontual e se resolve pelo recurso à falta de um requisito de configuração da renda, como a falta de acréscimo patrimonial nas indenizações, ou da disponibilidade, no caso do ILL, o STF não se furta à conclusão de que há um conceito constitucional de renda, e dele se utiliza para julgar a matéria. De outro lado, sempre que a discussão demanda uma construção teórica do conceito de renda, de forma mais completa, em especial nos casos em que o IRPJ e o lucro real estão no centro do debate, como

⁶²⁵ Id. *ibid.*

⁶²⁶ Id. *ibid.*

ocorreu com a correção monetária das demonstrações financeiras e os prejuízos fiscais, o Tribunal tem concluído que o conceito de renda é legal, não constitucional.

Posto isso, releva notar que, mesmo no campo infraconstitucional, os julgamentos do Superior Tribunal de Justiça também são amplamente influenciados por uma visão legalista do conceito de renda.

No julgamento do Agravo Regimental em Recurso Especial 1157153/RJ, a Relatora, Ministra Eliana Calmon, afirmou que “renda é conceito legal e, portanto, sujeito às variações naturais da evolução do processo legislativo”.

A mesma Ministra, no julgamento do REsp 814.165/SC, asseverou que “em matéria de Imposto de Renda (a mesma base de cálculo para a contribuição), a renda real, arbitrada ou presumida, foi deixada a critério do legislador ordinário, que pode traçar os limites da dedução de despesas, necessários à obtenção de um resultado econômico”.

No julgamento do Agravo Regimental em REsp no. 422.532/DF, de relatoria do Ministro Franciulli Neto, em que se discutia a proibição de dedução, pela Lei ficou consignado que “Não há empeco a que o legislador ordinário imponha limites à dedução das verba dispensada no pagamento de tributos, pois a forma de apuração do montante real, utilizado como base de cálculo da contribuição para as pessoas jurídicas em geral, ficou a seu encargo”

Portanto, o que se percebe, tanto pela análise da jurisprudência do STF quanto do STJ, é que tem havido uma influência clara, nos julgamentos relativos a questões que envolvem, principalmente, o IRPJ e o lucro real, de uma visão legalista da renda, fazendo com que a análise de inúmeras questões seja resolvida a favor da norma posta, pura e simplesmente, já que a Lei, nesta linha de pensamento, tudo pode.

Essa postura, se utilizada no contexto da absorção, pelo Direito Tributário, de todas as modificações que podem derivar do processo de convergência contábil, pode levar a consequências tão drásticas como lamentáveis, com modificações inaceitáveis na renda tributável sem que tenha sido editada uma lei sequer com este escopo. A análise dessas consequências será feita no próximo capítulo.

SEGUNDA PARTE - A RELAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA COM A
CONTABILIDADE ANTES E APÓS O IFRS

4. A CONTABILIDADE E O IMPOSTO DE RENDA

Já há muito tempo se conhece, como realidade inexorável, a íntima relação existente entre a contabilidade e o Direito⁶²⁷. A contabilidade, em uma infinidade de situações, é matéria-prima das normas jurídicas ou instrumento de aplicação do Direito. Este, por sua vez, afeta a contabilidade em todas as suas etapas – reconhecimento, mensuração e evidenciação^{628 629}.

De fato, não é por acaso que, da mesma forma como ocorre com a definição de renda pelo Direito Tributário⁶³⁰, a Contabilidade também se ocupe de três questões fundamentais em cada uma de suas três etapas: O quê? Quanto? Quando?

⁶²⁷ V. AGUIAR, Nina. *Tributación y Contabilidad – Una Perspectiva Histórica y de Derecho Comparado*. Granada: Ruiz de Aloza Editores, 2011.

⁶²⁸ RENATO NUNES afirma que a contabilidade afeta mais o direito do que o contrário, uma vez que, sendo ambos sistemas operacionalmente fechados mas acoplados estruturalmente, conforme LUHMANN, sua abertura cognitiva não funciona da mesma maneira: “Há uma particularidade do sistema contábil que devemos mencionar, referente à sua abertura cognitiva. Pois bem, diferentemente do sistema jurídico, que é aberto às informações do ambiente em geral, inclusive sistemas que não sejam parte do sistema social (sistema biológico, por exemplo), a abertura cognitiva da Contabilidade restringe-se ao sistema econômico, porquanto as suas proposições descritivas sempre e necessariamente referir-se-ão a este. O que queremos dizer é que uma proposição contábil não representa, em nenhuma hipótese, uma informação do sistema jurídico. Pode até fazê-lo indiretamente, quando esta informação jurídica gere um efeito no sistema econômico em relação a uma entidade, o que termina sendo ‘captado’ pela Contabilidade. Mas, novamente, o objeto da proposição contábil continuará correspondendo à representação de uma informação dos sistema econômico”. Cfe. NUNES, Renato. *Tributação e Contabilidade. Alguns Apontamentos Sobre as Relações entre Sistemas Jurídico e Contábil*. São Paulo: Almedina, 2013, p. 186. Embora a Contabilidade realmente dê preferência aos aspectos econômicos das transações e fatos, em detrimento da natureza jurídica, por força do princípio da Essência Sobre a Forma, conforme estudado no Tópico 5.2.1 deste trabalho, não parece correto dizer que o sistema contábil só se abre ao sistema econômico e nunca ao jurídico. As normas jurídicas e os fatos jurídicos afetam, muitas vezes diretamente, a visão que a Contabilidade tem sobre determinada situação, até porque é com base em cláusulas contratuais e normas que se forma a “essência econômica” de uma dada transação ou fato. Uma cláusula de recompra pode transformar, do ponto de vista econômico, uma venda em financiamento, ou seja, pode modificar a forma como, ao mesmo tempo, Contabilidade e Economia absorvem essa informação, enquanto sistemas. Sobre o fechamento operacional dos sistemas e acoplamento estrutural, v. LUHMANN, Niklas. Operational Closure and Structural Coupling: the differentiation of the legal system. In. *Closed Systems and Open Justice*, número especial de Cardozo Law Review. New York: *Cardozo Law Review*, vol. 13, nº 5, 1992.

⁶²⁹ Sobre as etapas contábeis – reconhecimento, mensuração, evidenciação – v. LOPES, Alexsandro Broedel e MARTINS, Eliseu. *Teoria da Contabilidade – Uma Nova Abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005, p. 52.

⁶³⁰ V. Capítulo 3.

Isto fica claro com a simples leitura da explicação acerca das etapas de reconhecimento e mensuração adotadas pela Contabilidade⁶³¹:

Reconhecimento: envolve o processo de classificação da ação de natureza econômica. Por exemplo, uma empresa sacrifica recursos investindo-os em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos. Temos neste caso um problema inicial de classificação. **Trata-se de um ativo ou de uma despesa?** Se for classificado como ativo, a qual grupo deve pertencer? Dessa forma, temos o processo de definição qualitativa da natureza do item sendo estudado. Em muitos casos, essa classificação é relativamente simples. Quando um supermercado adquire produtos para revenda, não há dúvida de que estamos falando de um ativo, mais especificamente do estoque. Podemos ver que para que essa etapa possa ser realizada é necessário que tenhamos um conjunto de definições acerca da natureza das transações econômicas representadas pela contabilidade. **O que é ativo? Receita?** Temos nessa etapa um processo de classificação.

Mensuração: uma vez definida a natureza da ação econômica, é necessário definir qual a sua base de mensuração. Por exemplo, para o caso dos ativos fixos de uma empresa, eles **devem ser mensurados pelo custo histórico ou pelo custo histórico corrigido? Qual a base para cálculo da depreciação?** O mesmo vale para o reconhecimento da receita. Supondo o reconhecimento da receita na construção civil, **como essa receita deve ser mensurada e, naturalmente, reconhecida? Ao longo da execução da obra? Somente no momento da venda?** Podemos ver que e muitas situações o reconhecimento e mensuração são discutidos conjuntamente. A separação apresentada no texto tem finalidade didática (...) (destaques não estão no original)

FALSITTA diz que “o princípio da conexão [do balanço fiscal com o balanço comercial é a] verdadeira pedra angular dos sistema de tributação dos rendimentos das empresas.”⁶³²

AGUIAR, da mesma forma, afirma que através da história o Direito Tributário tem se utilizado da Contabilidade como instrumento de determinação da renda tributável e, embora tenham havido avanços no sentido de uma maior autonomia

⁶³¹ Cfe. LOPES, Alexsandro Broedel e MARTINS, Eliseu. Teoria da Contabilidade: Uma Nova Abordagem. São Paulo, Atlas, 2005, p. 52.

⁶³² FALSITTA, Gaspare. *Il Bilancio di Esercizio Delle Imprese – Interrelazioni Tra Diritto Civile e Tributario*. Milão: Giuffrè, 1985, p. 5: “il principio del legame, vera chiave di volta del sistema di tassazione del reddito di impresa, assume nell’ordinamento italiano vigente, in primo luogo, sembianze di nesso di pregiudizialità-dipendenza del reddito fiscale dell’impresa da quello risultante dal bilancio commerciale (...)”

para o Direito, “até o momento também observamos que nenhum ordenamento dos que estudamos conseguiu alcançar essa separação”⁶³³.

No Brasil, ainda no século XIX, o Código Comercial trazia, em seu artigo 10, várias obrigações contábeis, inclusive a obrigatoriedade de preparação do balanço para todos os comerciantes⁶³⁴. E, na primeira metade do Séc. XX, mais preocupado com influência do Direito sobre a Contabilidade do que com o inverso, DE PLÁCIDO E SILVA escreveu⁶³⁵:

(...) a contabilidade, embora se apresente, fundamentalmente, uma disciplina de caráter econômico, não se pode afastar do Direito, mantendo com ele necessária subordinação.

O direito é que lhe traça as normas legais, é que lhe legitima a forma, para que cumpra a precípua função de controladora dos negócios econômicos e para que seja a orientadora dos fatos, ou atos da administração, ou gerência de qualquer entidade, que se institua, para uma exploração econômica.

⁶³³ Cfe. *Tributación y Contabilidad...*, cit, p. 29: “A través de la historia observamos cómo en la generalidad de los sistemas jurídicos, ya desde los comienzos de la imposición sobre los beneficios mercantiles, el Derecho tributario ha utilizado la contabilidad mercantil como un instrumento para el procedimiento de la determinación de la renta gravable. A pesar de una aparente evolución en el sentido de la autonomía del procedimiento de determinación de la renta gravable frente a la contabilidad mercantil y de lo mucho que se ha discutido sobre la posibilidad de una desconexión entre beneficio imponible y resultado contable, hasta el momento también observamos que ningún ordenamiento de los que hemos estudiado ha logrado alcanzar esta separación.”

⁶³⁴ “Art. 10 - Todos os comerciantes são obrigados:

1 - a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessários;

2 - a fazer registrar no Registro do Comércio todos os documentos, cujo registro for expressamente exigido por este Código, dentro de 15 (quinze) dias úteis da data dos mesmos documentos (artigo nº. 31), se maior ou menor prazo se não achar marcado neste Código;

3 - a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondências e mais papéis pertencentes ao giro do seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas (Título. XVII);

4 - a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz móveis e semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito, e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas; e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer.”

⁶³⁵ *Normas Jurídicas na Contabilidade*. Curitiba: Guaíra, 1944, p. 10. Diz, ainda, o autor: Verdade que a Contabilidade se manifesta sob um duplo aspecto: subjetivo e objetivo. No primeiro, quando estuda economicamente as ocorrências dos fatos econômicos, que possam influir na situação patrimonial da entidade jurídica, analisando os seus efeitos, ou resultados, e corrigindo as falhas ou omissões prejudiciais, anotadas em sua prática. Neste aspecto, mais se utiliza dos princípios que se derivam da Economia Política, que do simples método de anotar fatos econômicos realizados. Mas, no segundo caso, quando funciona, ditando as regras necessárias ao registro dos fatos econômicos, para que os valores referentes se incorporem ao patrimônio da entidade, há que atender às regras legais ou normais jurídicas dispostas para esse fim. É que, nesta face, os fatos econômicos registráveis ou contabilizáveis se fundam em operações de toda sorte, geralmente, importando em fatos ou negócios jurídicos, de que resultam obrigações ou deveres jurídicos a cumprir. E daí porque o Direito não os pode relegar, traçando as necessárias regras e as impondo, para que se executem legalmente os registros contábeis dos mesmos fatos.

FABIO KONDER COMPARATO afirma que “o balanço é ato jurídico e não simples ato material.(...). a melhor doutrina considera o balanço e a conta de resultados — seu complemento — como um negócio jurídico de certificação (*accertamento*), com eficácia dispositiva (cf. Giuseppe Ferri, *Le Società*, Turim, 1971, p. 567; Guido Rossi, *Utile di Bilancio, Riserve e Dividendo*, Milão, 1957, p. 116 e segs.)”⁶³⁶.

No caso específico do IRPJ, a relação é muito mais intensa do que normalmente ocorre em qualquer outra situação de interação entre Direito e Contabilidade. De fato, a Contabilidade, no caso, é e foi sempre, desde o início, o principal insumo utilizado pelo legislador tributário para identificação e mensuração do fato gerador do imposto em questão.

A importância do tema é destacada por AGUIAR da seguinte forma:

Essa relação da determinação da base tributável com a contabilidade mercantil, que não é simples mas que se reveste de matizes variados, deve ser vista como um elemento da definição da obrigação tributária. Trata-se de um elemento de particular transcendência, pois não apenas forma a pedra angular da definição da base tributável normativa, mas também influi decisivamente na quantificação da base tributável fática e, como se não fosse o bastante, produz alguns efeitos secundários de máxima transcendência no âmbito de determinadas relações jurídicas que não têm nenhuma conexão com a relação tributária, que são as relações de direito mercantile, estabelecidas pelo sujeito passivo do imposto, com os titulares do capital social e com os terceiros interessados nas demonstrações financeiras.⁶³⁷

Embora seja assim em todo o mundo, inclusive no Brasil, a doutrina pátria é, para dizer o menos, tímida na análise do tema, não dando muita importância à

⁶³⁶ COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1977, p. 30.

⁶³⁷ Cfe. *Tributación y Contabilidad...*, cit, p. 32: “Esta relación de la determinación de la base imponible con la contabilidad mercantil, que no es simple sino que reviste variados matices, debe ser vista como un elemento de la definición de la obligación tributaria. Se trata de un elemento con una particular transcendencia, pues no sólo forma la piedra angular de la definición de la base imponible normativa, sino que influye decisivamente en la cuantificación de la base imponible fáctica, y si ello no fuera bastante, produce unos efectos secundarios de la máxima transcendencia en el ámbito de unas relaciones jurídicas que no tienen ninguna conexión con la relación tributaria, que son las relaciones de Derecho mercantil, las cuales se establecen por el ente sujeto pasivo del impuesto, con los titulares del capital social y con los terceros interesados en la rendición de cuentas mercantiles.”

teorização sobre as formas pelas quais pode se dar a relação entre Direito e Contabilidade, neste particular.

A doutrina estrangeira é, neste ponto, muito mais profícua. AGUIAR, em estudo dedicado ao tema, começa afirmando que

[n]a generalidade dos ordenamentos jurídicos, e ao longo de toda a evolução da tributação dos lucros empresariais, o Direito Tributário tem utilizado a contabilidade mercantil como um instrumento para a determinação da renda a tributar. Algumas vezes, esta relação instrumental foi reconhecida formalmente na legislação fiscal, outras foi consagrada por via jurisprudencial, outras foi simplesmente objeto de um reconhecimento de fato. De outra parte, o Direito Tributário, ao estabelecer uma relação instrumental com a contabilidade mercantil, conseguiu também exercer uma influência sobre o desenvolvimento desta última, tanto no plano normativo como no campo da prática.⁶³⁸

A autora vai além e afirma que a aceitação desta relação tão próxima entre o Imposto de Renda e a contabilidade mercantil é tão generalizada que, para muitos dos operadores do Direito Tributário, parece ser um dado inquestionável⁶³⁹.

A relação entre as duas disciplinas, neste particular, é simplesmente natural. Em primeiro lugar, porque a tributação pelo imposto de renda, tanto das pessoas como das empresas, surgiu de maneira quase concomitante à evolução dos conceitos de tributação que levaram à adoção dos lucros e rendimentos como

⁶³⁸ AGUIAR, Nina. La relación entre la determinación del beneficio imponible en los impuestos sobre la renta y la contabilidad mercantil, in: GARCÍA, Eusebio González; MAYER, Pollyana Villar (Orgs.), *Temas Actuales de Derecho Tributario*, Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2005, p. 263–283. “En la generalidad de los ordenamientos jurídicos, y a lo largo de toda la evolución de la imposición de los beneficios mercantiles, el Derecho tributario ha utilizado la contabilidad mercantil como un instrumento para la determinación de la renta a gravar. Algunas veces, esta relación instrumental ha sido formalmente establecida en la legislación fiscal, otras ha sido consagrada por una vía jurisprudencial, otras fue simplemente objeto de un reconocimiento de facto. Por otra parte, el Derecho tributario, al establecer una relación instrumental con la contabilidad mercantil, logró también ejercer una influencia sobre el desarrollo de esta última, tanto en el plano normativo como en el campo de la práctica.” (tradução livre)

⁶³⁹ Op. Cit., p. 264: “El hecho de la utilización de la contabilidad mercantil con el fin de determinar el beneficio empresarial a efectos de tributación, es un hecho ampliamente conocido y su aceptación es tan generalizada que, a muchos de los que manejan el Derecho fiscal, sin ocuparse en particular del tema, les parece un dato incuestionable. Sin embargo, son innumerables los problemas que se plantean a propósito de la referida relación.”

parâmetro de aferição da capacidade contributiva⁶⁴⁰. O imposto de renda surgiu na Inglaterra no final do Séc. XVIII, como imposto extraordinário para fins da guerra contra Napoleão⁶⁴¹. O tributo voltaria a ser cobrado em meados do Séc. XIX, e nunca mais deixou de sê-lo⁶⁴². Logo depois, entre o final do Séc. XVIII e o início do Séc. XIX, a Alemanha iniciaria a cobrança de seu imposto de renda. Na segunda metade do Séc. XIX, foi a vez da Itália, seguida pela França, na segunda metade do Séc. XIX⁶⁴³. Os Estados Unidos iniciaram a cobrança no final do Séc. XIX, mas o tributo foi declarado inconstitucional e voltou a ser cobrado, após uma reforma constitucional que o viabilizou, ainda em 1913^{644 645}.

⁶⁴⁰ Neste sentido, ver SELIGMAN, Edwin R A, *The Income Tax - a Study of the History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and Abroad*, in: *The Fundamental Problems*, New York: The MacMillan Company, 1911, p. 3–38. O autor faz uma breve mas elucidativa explanação sobre os diferentes parâmetros utilizados, ao longo da história, para tributação, demonstrando as razões pelas quais a evolução ocorreu, com o abandono de alguns deles em função de outros que atendiam melhor às circunstâncias históricas de momento. Nesta linha, o autor menciona, nesta ordem: (i) a simples personalidade; (ii) a propriedade; (iii) o consumo; (iv) o patrimônio; e, finalmente, (v) os lucros e rendimentos.

⁶⁴¹ BÉS, Alberto Barreix Martín; ROCA, Jerónimo, *Breve Historia del Impuesto Sobre la Renta*, Documentos, p. 1–59, 2010. Dizem os autores: “En resumen, el impuesto proporcional fue percibido como justo ya que representaba un medio para conseguir un bien colectivo, financiar la guerra. Además, se vio favorecido por una evolución institucional de representación, el Parlamento, que no solo dirigía las finanzas públicas sino que controlaba jerárquicamente a la administración, representada por el ministerio de finanzas (Exchequer) y una eficiente (y creciente) burocracia que administró con ecuanimidad. Así, la percepción de equidad en el diseño, elemento de consenso, y eficacia de la administración, elemento coercitivo, contribuyeron a lograr un alto grado de cumplimiento voluntario.”

⁶⁴² Id. *ibid*.

⁶⁴³ V. *Primórdios do Imposto de Renda no Mundo*. Texto preparado pela Receita Federal do Brasil, disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPrimordiosMundo.asp>. Acessado em 21/04/2013.

⁶⁴⁴ Nos Estados Unidos, por exemplo, o início da história do imposto sobre a renda das sociedades é narrado, pelas próprias autoridades fiscais, da seguinte forma: A Federal tax on corporate income has been imposed at the corporation level since 1909. The principle of taxing corporations as entities separate from their owners was established by the Revenue Act of 1894. In that Act, definitions of taxable income and tax rates were applied to the corporation without regard to the status of its owners. (The earlier Civil War tax acts had taxed corporate income to the owners under the individual income tax.) The 1894 Act was ruled unconstitutional, but when a constitutional way of taxing corporate income was enacted in 1909, the same principle prevailed. When the individual income tax was revived in 1913 (after the 16th Amendment removed all question of constitutionality), a separate corporation income tax was continued along with it. This tax structure has remained to the present.”, cfe. *Corporation Income Tax Brackets and Rates, 1909-2002*, disponível em <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/02corate.pdf>, acessado em 21 de abril de 2013.

⁶⁴⁵ Em todos os países, o caldo de cultura perfeito para a concepção, implantação e cobrança do Imposto de Renda foi o aumento de gastos. Algumas vezes por conta de guerras, outras por conta de aumentos derivados de reformas sociais, como foi o caso da Alemanha (Prússia). Fato é que, nos Estados Unidos, por exemplo, já em 1918 o imposto respondeu por 2/3 de todos os ingressos federais, cfe. BÉS, Alberto Barreix Martín; ROCA, Jerónimo, *Breve Historia del Impuesto Sobre la Renta*, Documentos, p. 1–59, 2010.

Em segundo lugar, a adoção do lucro como base para o imposto de renda se deu pela óbvia aptidão do instituto para ocupar esta função. De fato, se o Imposto de Renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial, a Contabilidade oferece, com o lucro contábil, um instrumento de mensuração deste acréscimo bastante próximo do ideal. Como diz BULHÕES PEDREIRA, “resultado da sociedade empresária é a quantidade de valor financeiro (positivo ou negativo) que aumenta ou diminui o patrimônio líquido.”⁶⁴⁶

Como, no caso das empresas, os lucros, desde o início, foram apurados de acordo com as regras contábeis, estava posto o cenário ideal para que Direito e Contabilidade encontrassem no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas seu ponto de maior integração.

4.1 As variantes da interrelação entre a Contabilidade e o Imposto de Renda das Empresas

São muitas as formas pelas quais a Contabilidade e o Direito Tributário interagem, no processo de definição do fato gerador e da base de cálculo do Imposto de Renda das empresas. Em alguns casos, a Contabilidade – ou o balanço contábil – é o carro-chefe, e o Direito Tributário a ela se ajusta ou superpõe. Em outros casos, o Direito domina e a Contabilidade é que se adequa. E há, também, casos de relativa independência. De mais relevante, percebe-se que em todos os casos de países que tributam a renda das empresas há grande interação entre as duas disciplinas. Como diz AGUIAR⁶⁴⁷:

Apesar das importantes diferenças que encontramos no plano das fórmulas concretas utilizadas nos distintos ordenamentos, [os problemas derivados da relação entre Direito e Contabilidade] têm a particularidade de estender-se a todos os países em que existe uma

⁶⁴⁶ PEDREIRA, José Luis Bulhões. *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia – Conceitos Fundamentais*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 454.

⁶⁴⁷ Cfe. *La Relación...*, cit, p. 264: “a pesar de las importantes diferencias que encontramos en el plano de las formulas concretas utilizadas en los distintos ordenamientos, tienen la particularidad de extenderse a la generalidad de los países en los que existe una imposición sobre los beneficios, y esto tanto en lo que respecta a los países pertenecientes al sistema de common law, como a los que pertenecen a los sistemas romano-germánicos. Ello se debe a que los distintos ordenamientos, con relación a la determinación del beneficio - quizás con una mayor intensidad que en otros sectores del Derecho, por ser este un campo especialmente agreste para la ciencia juridical - han evolucionado en una profunda interacción, en la que no sólo algunas soluciones legislativas se fueron reproduciendo, sino que también muchos de los errores y deficiencias de unos sistemas se han ido propagando a los restantes.”

tributação sobre os lucros, e isso tanto no que diz respeito aos países pertencentes ao sistema de *common law* quanto naqueles que pertencem à tradição romano-germânica. Isso se deve ao fato de que os distintos ordenamentos, com relação à determinação do lucro – talvez com maior intensidade que em outras áreas do Direito, por ser este um campo especialmente agreste para a ciência jurídica – evoluíram em profunda interação, na qual não apenas algumas soluções legislativas foram sendo reproduzidas, mas também muitos dos erros e deficiências de alguns sistemas foram se propagando aos restantes.

A tarefa de tentar classificar os diversos sistemas jurídicos conforme a maneira pela qual se relacionam a Contabilidade e o Direito Tributário é complexa, principalmente em função do grande número de variáveis envolvidas, que resultam em muitas diferentes possibilidades de configuração da relação.

ESSERS e RUSSO, no estudo das diferentes formas pelas quais ocorre esta relação nos países que compõem a União Européia, propõem uma classificação que pode ser assim resumida⁶⁴⁸:

- a) num extremo, a situação de “dependência formal”, em que “as demonstrações contábeis são inteiramente decisivas para a determinação do lucro tributável”;

⁶⁴⁸ ESSERS, Peter H J e RUSSO, Ronald, Chapter 2, in: *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts*, Amsterdam: Kluwer Law International, 2009, pp. 31-32: “The closer one looks at the different relationships between tax accounting and financial accounting systems in Member States, the more difficult it proves to be to categorize the different systems. There are no Member States with full linkage between tax and financial accounts; neither do Member States exist with no dependence at all between tax accounting and financial accounting. Reality has many colours. Nevertheless, an attempt could be made by creating a spectrum of categories with, on one side of the spectrum, 'formal dependence' between financial and tax accounting and, on the other side, 'formal independence'. Formal dependence could be defined as a situation where the financial accounts are fully decisive for determining the taxable result. Neither legal adjustments nor any adjustments based on case law are applicable when determining the taxable result. Formal independence means that there is no connection at all between financial and tax accounting. Tax accounting is governed by specific tax rules totally independent from financial accounting rules. Between these two extreme positions, other categories can be made, starting with 'practically formal dependence', followed by 'material dependence' and ending with 'material independence'. Practically formal dependence can be defined as a system where no separate tax accounts are allowed and where fiscal option rights must be used in accordance with the use of these rights in financial accounting and where only explicit tax legislation can create differences between financial and tax accounting. In practice, these exceptions can be quite substantial. Material dependence means that in principle financial accounting is decisive for tax accounting but that it is not necessary that the use of fiscal option rights must be in accordance with the use of these rights in financial accounting. Material independence means that although financial accounting can be seen as starting point for tax accounting, in practice separate tax accounts exist.”

- b) no outro extremo, a situação de “independência formal”, em que “não há conexão entre a contabilidade financeira e a tributária”; e
- c) no intervalo entre os extremos, várias situações intermediárias, sendo que as principais, dentre estas, são:
- d) A “dependência praticamente formal”, onde não se permite a adoção de “livros fiscais” independentes da contabilidade, e os ajustes possíveis ao lucro contábil são apenas aqueles expressamente permitidos pela legislação tributária;
- e) Dependência material, em que as demonstrações contábeis são, em princípio, determinantes para a apuração da base tributável do imposto, mas o contribuinte pode adotar critérios e decisões diferentes em um e outro caso, desde que estejam dentro das possibilidades admitidas pela contabilidade;
- f) Independência material, caso em que, embora as demonstrações financeiras sejam o ponto de partida, existe, na prática, uma “contabilidade fiscal”⁶⁴⁹.

Como os próprios autores fazem questão de frisar, não existe, na União Européia, nenhum caso em que o vínculo é total (dependência formal), nem tampouco algum caso em que o vínculo inexista (independência formal)⁶⁵⁰. As situações estudadas por eles estão todas dentre as intermediárias, com uma forte tendência a uma maior vinculação entre o lucro contábil e a base de cálculo do Imposto de Renda das empresas⁶⁵¹.

⁶⁴⁹ As denominações utilizadas por ESSERS e RUSSO foram “emprestadas” dos termos “decisividade material” e “decisividade formal”, normalmente utilizados pela doutrina alemã sobre o tema, de que AGUIAR nos dá notícia (La Relación..., cit., pp. 269 ss).

⁶⁵⁰ AGUIAR, entretanto, dá conta de que, no México, a situação é de “independência formal”, não havendo nenhum tipo de relação legislativa entre a apuração da base do imposto de renda e a contabilidade: “Un ejemplo de la mencionada situación es el ordenamiento mexicano, en que la normativa fiscal contiene una regulación exhaustiva de los aspectos materiales de la determinación de la renta a gravar y en el que una regulación semejante resulta totalmente inexistente en el Derecho mercantil. Es decir, en este caso, el Derecho tributario no podrá remitirse al derecho mercantil, porque éste no contiene una regulación material del balance. La situación, en términos estrictamente legislativos no difiere mucho del sistema estadounidense, con la diferencia de que en este último, puede decirse que existe una norma jurisprudencial que determina la aplicación, en la determinación de la renta a gravar, de los ‘generally accepted accounting principles’”.

⁶⁵¹ Id. p. 33:

LAMB, NOBES e ROBERTS⁶⁵² também propuseram uma classificação das diversas possibilidades, da seguinte forma:

- Caso 1 – Desconexão – As diferentes regras (ou diferentes opções) tributárias e contábeis são seguidas para fins diferentes e específicos;
- Caso 2 – Identidade – Identidade entre regras tributárias e contábeis específicas (ou singulares);
- Caso 3 – A Contabilidade lidera – uma regra ou opção contábil é seguida para fins contábeis e também para fins fiscais. Isso é possível porque há a ausência de uma regra tributária suficientemente específica (ou singular);
- Caso 4 – O Direito Tributário lidera – uma regra ou opção contábil é seguida para fins tributário e também para fins contábeis. Isso é possível porque há a ausência de uma regra contábil suficientemente específica (ou singular);
- Caso 5 – O Direito Tributário domina – uma regra ou opção tributária é seguida para fins tributário e contábeis, em detrimento de uma regra contábil conflitante.

Os autores não se aprofundam nas bases teóricas da distinção, preferindo realizar uma aplicação direta dos critérios a casos concretos. Nessa linha, analisam os sistemas tributários de Inglaterra, Estados Unidos, França e Alemanha, identificando quais são as formas pelas quais as regras contábeis e fiscais se

Dependência praticamente formal	Dependência material	Independência material
Áustria, Bélgica, Chipre, República Tcheca, Finlândia, França, Alemanha, Itália, Lituânia, Luxemburgo, Portugal, Eslováquia, Espanha	Grécia, Hungria, Irlanda, Letônia, Malta, Suécia, Reino Unido	Dinamarca, Holanda, Polônia, Eslovênia

⁶⁵² LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting. In *Accounting and Business Research*, vol. 28:3. Londres: Routledge, 1998, pp. 173-188.

interligam nesses países. Para tanto, segregam o universo de regras em grupos, conforme a natureza das situações a que se aplicam⁶⁵³.

Ao final, LAMB, NOBES e ROBERTS concluem que

É possível distinguir nossos dois países anglo-saxões dos dois europeus continentais em termos de relativamente baixa e relativamente alta influência do Direito Tributário na Contabilidade, no sentido operacional atual. Consequentemente, conseguimos sustentar a hipótese de que é possível distinguir entre países de tradição anglo-saxônica e países de tradição européia continental com base na intensidade relativa da influência que tem o Direito Tributário nas políticas contábeis. Entretanto, a França também pode ser claramente diferenciada da Alemanha, e os Estados Unidos e o Reino Unido também têm padrões de influência diferenciáveis entre si.⁶⁵⁴

AGUIAR realizou estudo semelhante e propôs uma classificação das formas pelas quais a relação entre Direito e Contabilidade se desenvolve baseada em duas perguntas principais⁶⁵⁵:

- (i) quais são as normas que se aplicam na determinação da renda tributável? e
- (ii) está o contribuinte, na determinação da renda tributável, vinculado às decisões de valoração tomadas na elaboração da contabilidade?

⁶⁵³ Id. *ibid.* Os grupos utilizados pelos autores são: (1) regras de reconhecimento e avaliação de ativos fixos; (2) regras de leasing financeiro e operacional; (3) regras de depreciação, normal e acelerada; (4) provisões; (5) doações e subsídios; (6) custos de pesquisa e desenvolvimento; (7) avaliação de estoques; (8) contratos de longo prazo; (9) despesas com juros; (10) transações em moeda estrangeira; (11) ágio de rentabilidade futura em aquisições; (12) previdência; (13) mudanças de política e erros materiais; (14) escopo do grupo; e (15) multas, doações filantrópicas, despesas com lazer.

⁶⁵⁴ Id. *ibid.*: “it is possible to distinguish our two Anglo-Saxon countries from our two continental European countries on the grounds of relatively low and relatively high tax influence on financial reporting in a contemporary operational sense. Consequently, we find some support for the hypothesis that it is possible to distinguish ‘Anglo-Saxon’ from ‘continental European’ countries according to the relative strength of tax influence on accounting policy choice. However, France, too may be clearly distinguished from Germany, and US and UK patterns of influence may be distinguished from one another.”

⁶⁵⁵ Id., p. 265: “Si queremos, en un plano estrictamente jurídico, entender la relación que se establece entre la determinación del beneficio a gravar y la contabilidad mercantil, deberemos orientar nuestra indagación al enunciado de unos parámetros jurídicos, que se traduzcan en unos criterios de conducta dirigidos al contribuyente en la determinación de su renta imponible. Estas normas de conducta deberán ser las que conciernen a los siguientes aspectos: i) qué normas se aplican en la cuantificación de la renta imponible; ii) si el contribuyente, en la cuantificación de la renta imponible, está o no vinculado a las decisiones de valoración que haya efectuado en el balance mercantil.

Segundo AGUIAR, estas perguntas direcionam a análise para uma visão jurídica do tema, apropriada, portanto, ao fornecimento de respostas úteis ao operador do Direito. AGUIAR também tem o mérito de se aprofundar no tema de maneira singular. Por tais motivos, essa linha de classificação parece mais adequada e, assim, será utilizada para a análise realizada neste tópico.

A primeira das duas questões busca identificar quais são as regras, em determinado ordenamento jurídico, que estão aptas a funcionar como definidoras do que vem a ser “renda tributável” neste ordenamento. A definição de renda é variável de país para país e traz consigo algum espaço para valoração subjetiva. Em cada país, portanto, é necessário definir, em se tratando de imposto de renda, que fatos, sejam eles receitas/fatos-acrécimo ou despesas/fatos-decrécimo, podem ser qualificados como aptos a compor a renda tributável, quando (em que período de apuração) devem compor esta renda e por que valor devem compô-la⁶⁵⁶. Estas decisões devem ser positivadas, ou seja, juridicizadas, para que possam passar a compor a realidade normativa do imposto de renda, no ordenamento jurídico respectivo.

Na resposta a esta primeira questão, portanto, cada ordenamento deverá decidir se cria regras jurídicas próprias para definir a renda tributável, se utiliza as regras da contabilidade mercantil para tanto, ou, ainda, se adota uma posição intermediária.

Na segunda questão, a resposta se relaciona com a possibilidade que os contribuintes terão ou não, em determinado ordenamento, de, mesmo atuando dentro das possibilidades fornecidas pela contabilidade, adotarem soluções ou entendimentos diferentes na apuração do lucro contábil e do lucro fiscal. É, como diz

⁶⁵⁶ Cfe. AGUIAR, op. cit., p. 266: “En el primer aspecto, se trata de definir qué normas se aplican a los aspectos materiales del balance, a fin de determinar la renta y el capital. La cuantificación de la renta, al resultar ésta magnitud económica de una suma de un gran número de actos de muy diversa naturaleza, exige, para cada hecho económico, que se proceda a su calificación, a su imputación temporal y a su valoración. La primera de estas operaciones sirve para definir si un acto genera o no una variación cuantitativa en el patrimonio de una empresa, la segunda sirve para determinar en qué momento temporal se considera realizada dicha variación, y la tercera sirve finalmente para atribuir un valor monetario a dicha variación. Pero no existiendo un concepto unívoco de renta, sino una pluralidad de conceptos, y existiendo además, dentro de cada concepto de renta, un margen irreducible de estimación subjetiva, aquellos criterios de calificación, imputación temporal y valoración tienen necesariamente un carácter convencional. De ello deriva que el Derecho tributario necesita absolutamente, de unas reglas con las que calcular el beneficio imponible, no pudiendo bastarse con definir la base del impuesto mediante el concepto abstracto de renta”

AGUIAR, uma questão muito mais de política legislativa fiscal do que de técnica legislativa⁶⁵⁷. COMPARATO, na mesma linha, fala em “política de balanço” adotada pelo Fisco para restringir opções para o contribuinte. Obviamente, o autor já parte do pressuposto de que Contabilidade e Direito Tributário andam juntos, neste ponto⁶⁵⁸. A decisão, aqui, se relaciona diretamente ao enquadramento da renda assim definida ao conceito de capacidade contributiva que domina cada ordenamento jurídico. É dizer, adotar uma “política de balanço fiscal”, para utilizar a expressão de COMPARATO, mais ou menos restritiva, dependerá, no limite, da possibilidade de enquadrar o resultado na moldura principiológica do ordenamento respectivo, especialmente diante dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. A renda que resulta da aplicação das normas definidoras da “política de balanço fiscal” tem que representar um fato verdadeiramente revelador desta capacidade, e na proporção adequada.

As respostas às duas questões, embora obviamente ligadas pelo objetivo comum que é definir o formato de apuração do Imposto de Renda, são independentes, como AGUIAR demonstra citando o exemplo da Alemanha, onde a

⁶⁵⁷ Op. cit., p. 268. C

⁶⁵⁸ Op. cit., pp. 33-34: “Suponhamos, por exemplo, que a finalidade visada seja o menor pagamento possível de imposto de renda. Como as pessoas jurídicas, contribuintes desse imposto, apuram seus resultados anuais, para fins de tributação, de acordo com regras específicas, o balanço de exercício e a demonstração de lucros e perdas serão compostos segundo o modelo do chamado “balanço fiscal”. Assim é que haverá interesse em considerar certas verbas como receitas operacionais, ao invés de não-operacionais, de modo a poder efetuar as deduções admitidas para aquelas, pela legislação fiscal. Se a empresa vendeu imóveis, adquiridos há mais de cinco anos, terá interesse em contabilizar o preço recebido como reserva para aumento de capital, sem realizar a distribuição do lucro da operação como resultado do exercício (Decreto-lei nº 1.260, de 1973). Executando a empresa projeto de instalação ou ampliação industrial, aprovado pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial, poderá depreciar aceleradamente os bens de produção novos, adquiridos e instalados para a execução desse projeto, embora venha, com isto, a diminuir o seu lucro do exercício (Decretos-leis nos 1.137, de 1970, e 1.287, de 1973). Outras vezes, ao invés de abrir novas opções para o contribuinte, ampliando destarte o alcance de sua política de balanço, o Fisco a restringe, por temer uma evasão tributária. Assim, por exemplo, em matéria de sistemas de custeio da produção. Conceituando os custos como “as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria” (Lei no. 4.506, de 1964, art. 46), o legislador não se pronunciou a respeito de nenhum sistema de custeio em especial. Ora, conforme o sistema adotado, o lucro contábil do exercício pode variar significativamente. Se, por exemplo, o contribuinte adotar o custeio direto, sem absorção de gastos fixos de fabricação, lançará estes últimos como despesas operacionais do exercício. Se, ao contrário, adotar o sistema de custeio por absorção, irá agregar ao estoque, na data do balanço, itens de custo de produção que serão debitados tão-só quando da venda dos produtos estocados; isto é, apurará naquele exercício um lucro maior, relativamente ao que seria apurado no sistema de custo direto, pagando, por conseguinte, mais imposto. Atentando, sem dúvida, para esse fato, a Secretaria da Receita Federal, no Parecer Normativo no. CST-127, de 30-9-1975, declarou inaceitável o regime de custeio direto.

apuração da base de cálculo do Imposto de Renda sempre precisou obedecer aos princípios contábeis gerais (o que a doutrina alemã chama de “decisividade material”), mas não havia uma obrigação do contribuinte de utilizar, na apuração do lucro para fins fiscais, as mesmas valorações por ele utilizadas em relação ao lucro para fins contábeis (o que a doutrina alemã chama de “decisividade formal”)⁶⁵⁹. AGUIAR explica ainda que, quando o fisco alemão quis estabelecer a vinculação do contribuinte, na apuração de seu lucro fiscal, às mesmas valorações adotadas para a apuração de seu lucro contábil, o fez expressamente por meio de uma regra editada em 1990⁶⁶⁰. ESSERS e RUSSO concordam em relação ao panorama atual⁶⁶¹, explicando que “na Alemanha, a contabilidade tributária deve não apenas seguir as regras da contabilidade mercantil, em princípio, mas também é mandatório que os itens específicos que constem da contabilidade mercantil sejam reconhecidos, da mesma forma, para fins tributários.”⁶⁶²

A relação geral e abstrata entre Contabilidade e Direito tributário, segundo a qual ocorre uma “sujeição da quantificação da renda tributável ao direito societário, mediante um reenvio normativo”⁶⁶³, recebe o nome de “conexão normativa”. E a “vinculação do contribuinte a um exercício uniforme dos juízos contábeis discricionários no balanço mercantil e no cálculo da renda tributária”⁶⁶⁴ recebe o nome de “conexão concreta”.

Conexão Normativa é a situação em que a apuração da base de cálculo do imposto de renda deve, no geral e em abstrato, ser feita de acordo com os princípios e regras da contabilidade. Não há, neste caso, um conjunto de regras específicas de direito tributário que determinem como se deve apurar o lucro tributável. Dizer, entretanto, que o lucro tributável deve ser apurado segundo os princípios e regras da contabilidade não implica dizer que todas as decisões tomadas pelo contribuinte, na contabilidade mercantil, tenham que ser, necessariamente, adotadas também para a apuração fiscal. Assim, o contribuinte, numa situação de Conexão Normativa, está

⁶⁵⁹ Op. cit., p. 269.

⁶⁶⁰ Id. Ibid.

⁶⁶¹ Não se pode dizer que a concordância entre os autores seja total. Entretanto, é simples perceber que parte relevante das diferenças de interpretação provavelmente fica por conta das formas também diferentes de classificar os diversos sistemas.

⁶⁶² Op. cit., p. 33.

⁶⁶³ Cfe. Lá Relación..., cit., p. 272.

⁶⁶⁴ Id. ibid.

obrigado a sempre mensurar seus ativos, passivos, receitas e despesas segundo as normas contábeis. Pode, entretanto, se existir mais de uma forma aceita pela contabilidade para fazê-lo, optar por critérios diferentes para o lucro mercantil e para o lucro tributário. Assim, o contribuinte pode, por exemplo, optar por duas formas diferentes de valorização dos seus estoques, desde que sejam ambas aceitas pelas normas contábeis.

Conexão Concreta, por outro lado, é a situação em que o contribuinte está obrigado a adotar, na apuração do lucro tributável, os mesmos critérios e decisões que tenha adotado para a apuração do lucro societário. Assim, se a contabilidade aceita, por exemplo, mais de uma forma de valorização dos estoques, e o contribuinte opta por uma delas para o cálculo do lucro societário, estará obrigado a utilizar o mesmo critério para o cálculo do lucro tributário.

Completando a gama de critérios para classificação dos sistemas tributários, em relação à interação entre Contabilidade e a apuração da base de cálculo do imposto de renda, há ainda um terceiro, que é a existência, ou não, de normas tributárias que afetam diretamente aspectos da contabilidade mercantil. Este fenômeno recebe o nome de “heterointegração” do direito societário pelo tributário ou “dependência inversa”⁶⁶⁵. FALSITTA assim explica o fenômeno⁶⁶⁶:

[O] princípio de conexão ou de interligação entre os dois sistemas pode assumir também a forma de uma relação de "dependência

⁶⁶⁵ Aguiar, op. cit., p. 273.

⁶⁶⁶ FALSITTA, Gaspare. *Il Bilancio di Esercizio Delle Imprese – Interrelazioni Tra Diritto Civile e Tributario*. Milão: Giuffrè, 1985, p. 8:

“Ma il principio di legame o di interconnessione tra i due bilanci assume, altresì, foggia di relazione di "dipendenza rovesciata" del bilancio commerciale e della sua disciplina organica dalle norme di diritto tributario che regolano la determinazione del reddito fiscale dell'impresa.

Il come e il perché prenda consistenza questo secondo profilo del principio del legame risultano, alla stregua dei rilievi delucidativi svolti nel precedente paragrafo, di evidenza intuitiva.

Dal momento che il diritto tributario subordina l'ottenimento di taluni vantaggi fiscali (sotto forma di alleggerimento del peso del tributo) al preventivo rispetto di alcune prescrizioni, da esso previste, in sede di formazione del bilancio civilistico, i compilatori di questo ultimo documento vengono costantemente posti di fronte alla alternativa di compilare il bilancio ignorando le prescrizioni fiscali (e perdendo, con ciò stesso e di riflesso, i vantaggi fiscali) ovvero di confezionare il documento in questione rispettando scrupolosamente la normativa fiscale al fine di scongiurare il prodursi di effetti che sempre si risolvono in un aggravio del prelievo. La preferenza generalmente accordata a quest'ultima alternativa determina l'assoggettamento del bilancio alla normativa fiscale e dunque un vero e proprio capovolgimento del rapporto di dipendenza illustrato nel paragrafo precedente: ivi si era detto di una dipendenza dell'utile fiscale dalle risultanze del bilancio commerciale e per ciò dalle norme che tale bilancio disciplinano; qui, di contro, si tratta del fenomeno della dipendenza della disciplina civilistica dalle norme fiscali sul reddito di impresa.”

inversa" do balanço comercial e de sua disciplina orgânica às regras de direito tributário aplicáveis à determinação do lucro fiscal da empresa.

O como e o porquê terá fundamento este segundo aspecto do princípio do vínculo são, assim como as pesquisas elucidativas realizadas no parágrafo anterior, de evidência intuitiva.

A partir do momento em que a lei tributária faz depender a obtenção de certos benefícios fiscais (na forma de alívio da carga do imposto) do cumprimento de certos requisitos previstos, durante a preparação das demonstrações financeiras, os preparadores deste documento são constantemente confrontados com a alternativa de ignorar as exigências (e perder, assim, as vantagens fiscais) ou preparar o documento em questão em estrita conformidade com as leis fiscais, a fim de evitar a ocorrência de um aumento de carga tributária. A preferência, geralmente pela última alternativa, determina a sujeição da Contabilidade à tributação e, portanto, uma inversão real no racional de dependência mostrado no parágrafo anterior: houve uma dependência do referido imposto sobre o lucro das demonstrações financeiras comercial e, portanto, as regras que regem o orçamento, aqui, pelo contrário, é o fenômeno da dependência do direito civil pelo imposto sobre o rendimento das empresas.

Ou seja, quando o resultado final do tratamento de um item, seja ele uma receita, despesa, ativo ou passivo, na preparação das demonstrações financeiras para fins contábeis, é determinado por uma razão derivada de uma norma tributária, e não por razões puramente contábeis, há uma "dependência inversa" ou "heterointegração"⁶⁶⁷.

4.1.1 A classificação dos sistemas tributários

Com base nos critérios de Conexão Normativa, Conexão Concreta e Heterointegração, é possível realizar a classificação dos sistemas tributários quanto à interrelação existente entre Contabilidade e Imposto de Renda.

⁶⁶⁷ SILVA dá notícia de que, no sistema português, a heterointegração era amplamente disseminada, no passado: "A profunda interligação biunívoca entre a contabilidade e a fiscalidade, num processo de recíproca conformação normativa, tem vindo amiúde, fruto de uma política anestesiante de alargamento da base tributável, a ser afectada pela prevalência da fiscalidade sobre o contabilístico. Com efeito, muito para além dos ajustamentos clássicos ao resultado contabilístico apontados geralmente pela doutrina - amortizações, provisões e periodização do resultado - , assiste-se à contaminação daquele resultado pelo alastramento imparável de novas entorses com origem na lei fiscal. Ao ponto de nos permitir afirmar a existência de um modelo de quase-autonomia por confronto com o modelo de dependência parcial ou de conexão formal com ajustamento extra-contabilístico. Diríamos, gracejando, que estamos perante um modelo fiscal extra-contabilístico ou de dependência da contabilidade. Teria graça não fossem devastadoras as consequências que esta abordagem tem sobre o custo de cumprimento pelos sujeitos passivos, sobre a confiança destes e sobre a segurança jurídica num domínio de tamanha relevância". Cfe. SILVA, Fernando Castro. A Caminho da Autonomia do Balanço Fiscal? In SANCHES, J. L. Saldanha e GAMA, João Taborda da. O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 247-248.

O principal critério, nesta linha, é o da Conexão Concreta. Nos sistemas onde está presente, fala-se na existência de um balanço único, já que há uma vinculação completa dos dois sistemas, societário e tributário. Nos sistemas onde a Conexão Concreta inexistente, fala-se em balanço duplo. Mesmo nestes sistemas, lembre-se, há, na maioria dos casos, Conexão Normativa, de modo que, ainda que com critérios e valorações diferentes, ambas as apurações de lucro, societário e tributário, deverão atender a princípios e regras aceitas pela contabilidade.

Os exemplos de sistemas de balanço duplo podem ser encontrados, principalmente, dentre os países de tradição anglo-saxônica ou que receberam grande influência de sistemas de *common law*. O Reino Unido e os Estados Unidos, nesta linha, são os principais expoentes desta forma de sistematização⁶⁶⁸, seguidos por outros também importantes, como Holanda e Irlanda. A provável principal razão para esta associação entre a tradição anglo-saxônica e os sistemas de duplo balanço está no fato de que a contabilidade, nestes países, foi desenvolvida a partir de uma lógica de informação ao mercado, e não de controle pelo governo das atividades mercantis em favor dos credores, como aconteceu nos países de tradição romano-germânica. Assim, sendo a contabilidade mais um instrumento de informação aos investidores, era natural que se adotassem métodos menos conservadores de mensuração de ativos e passivos, como, por exemplo, o valor justo, ao invés do custo histórico⁶⁶⁹. A contabilidade, nestes casos, tende a ser mais orientada para o futuro do que para o passado, o que dificulta sua utilização para fins tributários, que tem, obviamente, uma maior preocupação com o fato gerador já ocorrido do que com aquele que pode vir a ocorrer.

O sistema de balanço único é dominante, por seu lado, entre os países de tradição romano-germânica, que desenvolveram suas contabilidades,

⁶⁶⁸ Cfe. Aguiar, op. cit., p. 275. V. também Essers e Russo, op. cit., pp. 34-37.

⁶⁶⁹ ESSERS e RUSSO, op. cit., p. 37: "The Dutch system of financial accounting has always been more oriented towards the *Anglo-Saxon approach* in countries like the UK and Ireland, characterized by a focus on the interests of shareholders instead of those of creditors. In such a system, the emphasis is on providing information to the capital market based on a *true and fair view*. IAS/IFRS also disclose their roots in this Anglo-Saxon approach, e.g., by prescribing fair value accounting for some assets. This explains why, in the past, in countries like the Netherlands, the UK and Ireland, linkage between fiscal and financial accounts, in general, was not necessarily regarded as advantageous for taxpayers. Therefore, these countries have been known for a long time for their more or less independent system of fiscal profit accounting leading to a conservative way of determining fiscal profits."

principalmente, com foco no controle da atividade mercantil pelo governo, para fins de proteção dos credores. Como, neste caso, a contabilidade tende a ser concebida e executada com um foco muito maior no conservadorismo e na prudência, valorizando os ativos sempre (ou quase) pelo menor valor possível e os passivos pelo maior valor possível, sua adaptação à função de formatação do fato gerador e da base de cálculo do imposto de renda foi muito mais simples. O próprio Brasil é um exemplo desse tipo de sistema, como se verá adiante.

4.1.2 Detalhamento final das classificações

Além da segregação dos sistemas, conforme a existência de Conexão Concreta, entre aqueles de balanço único e de balanço duplo, AGUIAR propõe ainda um nível adicional de detalhamento, baseando-se no fato de que há muitas formas diferentes à disposição de cada país para o desenho legislativo da relação entre a Contabilidade e o Direito Tributário. Assim, a autora analisa os sistemas de balanço duplo, identificando as seguintes características como potenciais variações de um para outro sistema⁶⁷⁰:

- a) Existência de princípios e regras de Direito Tributário aplicáveis à quantificação da renda, que justificam a existência de pontos de divergência no cálculo do lucro tributável *versus* a contabilidade mercantil. Estas diferenças não são uma opção do contribuinte;
- b) a aceitação, exceto pelos princípios e regras mencionados acima, dos princípios e regras próprios da contabilidade, a que se chama “tax conformity”. Esta é uma característica marcante do sistema estadunidense;
- c) casos isolados de sistemas onde o cálculo da renda tributável é inteiramente feito com base em regras específicas de Direito Tributário. O México seria o melhor exemplo, conforme a autora.

Além disso, AGUIAR propõe a segregação dos sistemas de balanço único, em função de três variantes⁶⁷¹:

⁶⁷⁰ Op. cit., pp. 274 ss.

⁶⁷¹ Id. *ibid*.

- a) a aceitação integral e direta do lucro mercantil para fins tributários, ou o “balanço único com recepção simples do lucro mercantil”;
- b) o estabelecimento de uma relação de prejudicialidade das regras e princípios contábeis em favor das normas tributárias, de maneira que determinados aspectos do balanço único são reservados à disciplina do Direito Tributário, ou seja, são casos de heterointegração ou dependência reversa. Denomina-se “balanço único com regulação parcial da contabilidade mercantil pelo Direito Tributário”;
- c) a norma tributária se abstém totalmente de regular as demonstrações contábeis, mas estabelece um sistema de ajustes feitos *a posteriori*, fora dos livros contábeis. Podem existir, desde que isoladamente, casos de dependência reversa. A este modelo, a autora chama “balanço único com ajustamento extracontábil do lucro mercantil”.

Estabelecidas, assim, as diversas possibilidades de configuração da interrelação entre Contabilidade e Direito Tributário, no que diz respeito ao fato gerador e à base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, cabe verificar como o ordenamento brasileiro se enquadra nestas possibilidades.

4.2 O caso Brasileiro

O ponto de partida para uma análise dessa natureza deve ser, sem dúvida, as regras que tratam, diretamente e de modo expresso, da conjugação entre as normas societárias e as normas tributárias. A mais relevante destas é aquela que estabelece o elo de ligação básico entre os conceitos de “Lucro Real” e “Lucro Líquido”, qual seja, o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977⁶⁷². Veja-se o texto do *caput* e dos primeiros parágrafos, que mais de perto interessam à análise:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da

⁶⁷² O próprio preâmbulo do Decreto-Lei informa que o objetivo é “adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações” (na época, as inovações eram aquelas trazidas pela Lei nº 6.404/1976). O artigo 6º é que conceitua “lucro real”, e o faz partindo de um conceito societário, que é o de “lucro líquido”.

conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64. (...)

O vínculo estabelecido por este dispositivo é complementado por outros, como ocorre com o artigo 7º do mesmo Decreto-Lei, tanto em seu *caput* quanto em seu parágrafo 4º, na medida em que determinam que o Lucro Real deve ser apurado com observância das leis comerciais:

Art. 7º. O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com **observância das leis comerciais** e fiscais.

§ 4º. Ao fim de cada período-base de incidência do imposto o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com **observância das disposições da lei comercial**, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados. (destaques não estão no texto original).

Além disso, O Decreto-Lei no. 1.598, em seu art. 67, inciso XI, diz que “o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976”.

Todas essas disposições foram reforçadas, posteriormente, pelo artigo 18 da Lei nº 7.450/1985, nos seguintes termos:

“Art. 18 - A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período-base com observância das disposições das leis comerciais, inclusive no que se refere ao cálculo

da correção monetária do balanço e à constituição da provisão para o imposto de renda.”

A “Lei Comercial” a que se referem as disposições normativas mencionadas é, principalmente, a Lei nº 6.404/1976, na qual o principal dispositivo, nessa linha de análise, é provavelmente o artigo 177, que estabelece, em seu *caput*:

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

A vinculação entre Contabilidade e Direito Tributário não poderia estar posta de maneira mais clara.

A uma, há evidente conexão normativa, na medida em que o artigo 7º do Decreto-Lei no. 1.598/77 deixa claro que o lucro real, ou seja, a base de cálculo do IRPJ, será apurado com “**observância das leis comerciais** e fiscais”. Não há qualquer dúvida de que, no plano geral e abstrato, a renda tributável das pessoas jurídicas está subordinada ao que diz a lei comercial. Como esta, por sua vez, determina observância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, por meio do artigo 177 da LSA, acima transcrito, fecha-se o círculo e fica evidenciada a conexão normativa presente no sistema brasileiro.

A duas, a conexão concreta também parece evidente. O artigo 6º do Decreto-Lei no. 1.598/77 diz que o lucro real “é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”. Note-se o imperativo: o lucro real é o lucro líquido com ajustes expressamente previstos. Ora, se o lucro real equivale ao lucro líquido modificado apenas pelos ajustes expressamente previstos, fica óbvio que, no sistema jurídico brasileiro, a base de cálculo do IRPJ está completamente vinculada a todas as decisões e valorações utilizadas no cálculo do lucro contábil. Não há espaço, assim, para qualquer divergência de critérios entre um e outro, exceção feita aos casos que sejam expressamente previstos pela própria lei tributária. Fica patente, portanto, que a conexão concreta também está presente.

Até aqui, portanto, não é difícil concluir que o Direito Tributário brasileiro é um caso de balanço único, em que estão presentes tanto a conexão normativa quanto a conexão concreta entre a Contabilidade e a apuração da base de cálculo do IRPJ.

Por outro lado, o Direito Tributário brasileiro sempre foi pródigo na criação de regras específicas para situações nas quais o tratamento tributário de uma determinada situação não corresponde ao contábil. São muitas, nesse sentido, as hipóteses de exclusões e adições, a teor do artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77, previstas pelas inúmeras Leis que tratam do Imposto de Renda.

Embora não seja possível ou necessário tratar aqui de todas as hipóteses de adições ou exclusões determinadas pelas regras tributárias, podem ser enumerados alguns casos, para fins de exemplificação, com base na análise do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, que consolida – até a data de sua edição, obviamente – as regras para apuração do imposto.

De acordo com o artigo 249 do RIR/99, devem ser adicionados ao lucro líquido contábil⁶⁷³:

- a) custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis. Exemplos desses valores são:
- b) multas fiscais pagas pela empresa: (a) por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória (multas de mora) e as impostas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributo (art. 344, § 5o, do RIR/1999 e art. 56 da Instrução Normativa SRF no 390/2004); e (b) por transgressões a normas de natureza não tributária, tais como as previstas em leis administrativas e de trânsito, de vigilância sanitária, de controle de poluição ambiental, de controle de pesos e medidas etc.), trabalhistas etc.(art. 57 da IN SRF nº 390/2004);
- c) participações pagas a administradores e partes beneficiárias;

⁶⁷³ IUDÍCIBUS et. al., *Manual de Contabilidade...*, cit., pp. 322-323.

- d) débitos em despesas relativos à constituição de provisões não dedutíveis;
- e) resultados negativos de participações societárias avaliadas pelo método de equivalência patrimonial (art. 389 do RIR/ 1999);
- f) pagamentos efetuados a sociedades civis de prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes ou controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (art. 4º do Decreto-lei no 2.397/87);
- g) encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais;
- h) perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (§ 3o, do art. 76, da Lei no 8.981/95 e art. 771 do RIR/99);
- i) despesas com alimentação de sócios, acionistas ou administradores, ressalvado o disposto na alínea a do inciso II do art. 622 (inciso N, do art. 13, da Lei no 9.249/95);
- j) contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (inciso V, do art. 13, da Lei no 9.249/95);
- k) doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (inciso VI, do art. 13, da Lei no 9.249/95);
- l) despesas com brindes (inciso VII, do art. 13, da Lei no 9.249/95);
- m) valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei no 9.316/96, art. 1º, *caput* e parágrafo único);

- n) perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de *swap*, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei no 8.981/ 95, art. 76, § 4º);
- o) valor da parcela de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no ano de 1999, de acordo com o § 4º, do art. 8º da Lei no 9.178/98;
- p) parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, que poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de *swap* (§ 5º, do art. 76, da Lei no 8.981/95); com nova redação dada pela Lei no 9.065/95;
- q) amortização de ágio pago na aquisição de participações societárias sujeitas à avaliação pela equivalência patrimonial, cujo valor deve ser registrado na Parte "B" do Lalur para ser computado no lucro real do período de apuração em que ocorrer a alienação ou a liquidação do investimento (arts. 391 e 426 do RIR/ 1999);
- r) reserva de reavaliação baixada no período-base e não computada em conta de resultado;
- s) parcela do lucro decorrente de contratos com entidades governamentais que haja sido excluído do lucro real em período de apuração anterior, proporcional ao valor das receitas desses contratos recebidas no período-base (art. 409 do RIR/ 1999);
- t) parcela do ganho de capital auferido na alienação de bens do Ativo Permanente (venda a longo prazo), realizada em período de apuração anterior, cuja tributação tenha sido diferida para fins de determinação do lucro real, proporcional à parcela do preço da alienação recebida no período-base (art. 421 do RIR/1999);
- u) resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a

legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real, como, por exemplo:

- v) créditos que sejam tributáveis diretamente na conta de Lucros Acumulados relativos a Ajustes de Exercícios Anteriores (e não tributados anteriormente).
- w) Ajustes derivados das normas de preços de transferência, conforme artigos 18 a 24-B da Lei nº 9.430/96;
- x) Lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, conforme artigo 25 da Lei nº 9.249/95.

Por outro lado, as seguintes adições são determinadas pelas regras do Imposto de Renda (art. 250 do RIR/99)⁶⁷⁴:

- a. valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração. Exemplos:
 - i. depreciação acelerada incentivada;
 - ii. provisões não dedutíveis, constituídas e adicionadas ao lucro real de período de apuração anterior, que tenham sido utilizadas para absorver os gastos provisionados;
- b. resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real, como:
 - i. dividendos recebidos de participações societárias não sujeitas à avaliação pela equivalência patrimonial (arts. 379, § 1o, II, e 383 do RIR/1999 e art. 39, § 1o, II, da IN SRF no 390/2004);
 - ii. resultados positivos de participações societárias avaliadas pelo método de equivalência patrimonial (art. 389 do RIR/1999);
 - iii. lucro na venda de ativo permanente a receber a longo prazo, que deve ser registrado integralmente na contabilidade no mês

⁶⁷⁴ IUDÍCIBUS et. al., *Manual de Contabilidade...*, cit., pp 323-324.

da venda, mas que poderá ser tributado somente quando do recebimento;

- iv. lucro na alienação de bens desapropriados. Tal lucro é reconhecido na contabilidade quando da desapropriação, mas, atendidos certos quesitos, o pagamento do Imposto de Renda pode ser postergado;
- v. provisões não dedutíveis, constituídas em período de apuração anterior, que tenham sido revertidas a crédito do resultado do período encerrado;
- vi. rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (§ 5o, do art. 184, da Constituição Federal);
- vii. dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (art. 5o, do Decreto-lei no 2.288/86 com nova redação dada pelo art. 1o, do Decreto-lei no 2.383/87);
- viii. juros produzidos pelo Bônus do Tesouro Nacional (BTN) e pelas Notas do Tesouro Nacional (NTN), emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem como os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8o do Decreto-lei no 1.312/74, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.105/84, arts. 7o e 8o da Lei no 7.777/89, e art. 4o da Lei no 10.179/01;
- ix. juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização (PND), controlados na parte "B" do LALUR, que deverão ser computados na determinação do lucro real no período de seu recebimento (art. 100 da Lei no 8.981/95);
- x. valor dos investimentos em atividades audiovisuais, observada a legislação de regência do incentivo (art. 372 do RIR/ 1999);

- xi. encargos financeiros incidentes sobre créditos vencidos e não recebidos, auferidos após decorridos dois meses do vencimento do crédito, observadas as condições previstas na legislação (*caput* do art. 324 do RIR/1999).

Como se pode notar dos exemplos acima, que não esgotam todas as hipóteses previstas pela Lei, são muitos os casos em que o tratamento contábil de um item não é “aceito” pelas regras tributárias, sendo objeto, portanto, de uma adição ou exclusão ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real.

Com isso, uma análise apressada pode levar à conclusão de que a realidade brasileira é a de “balanço único com ajustamento extracontábil do lucro mercantil”. Como se viu acima, nesta hipótese, a lei tributária abre mão de regular a apuração contábil e se limita a fazer com se realizem ajustes *ex post*, ou seja, após a finalização da apuração do lucro contábil. Como diz MARIZ DE OLIVEIRA,

O sistema legal de apuração do lucro real é o das exceções taxativas, isto é, é tributável tudo o que for crédito de resultado no lucro líquido, e não for excepcionado pela lei fiscal, ao passo que é dedutível do lucro real tudo o que for débito de resultado no lucro líquido, e não for excepcionado pela lei fiscal.⁶⁷⁵

A situação é, entretanto, um pouco diferente, exatamente por conta do papel das normas que representem heterointegração. O caso brasileiro, se analisado mais de perto, revela, na verdade, uma diferença entre o período anterior à vigência da Lei 11.638/2007 e o período posterior:

4.2.1 A heterointegração e as diferenças entre os períodos anterior e posterior ao processo de convergência contábil

No período posterior à adoção dos IFRS, ou seja, após a edição e vigência da Lei 11.638/2007, fica muito claro, na lei contábil, que a escrituração mercantil e a escrituração tributária passaram a ser independentes. De fato, o artigo 177 da Lei das S.A., já citado, em seu parágrafo 2º, com a redação que lhe deu a Lei 11.941/2009, tem hoje a seguinte redação:

§ 2o A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das

⁶⁷⁵ Cfe. *Fundamentos do Imposto de Renda*, cit., p. 655.

demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ou seja, qualquer ajuste que a legislação tributária determine, incentive ou conduza a, expressa ou implicitamente, deve ser registrado fora da contabilidade, em livros fiscais próprios. Hoje, esta função é reservada ao Lalur - Livro de Apuração do Lucro Real.

Entretanto, nem sempre foi assim. No período anterior à Lei 11.638/2007, eram inúmeros os casos em que a Lei tributária, a pretexto de regular a base de cálculo do IRPJ, acabava por modificar, revogar ou afetar o tratamento contábil de algum item. Os casos de heterointegração eram muito numerosos e relevantes.

De fato, por décadas, o Fisco fez pouco caso da segregação entre a Contabilidade e o Direito Tributário, “obrigando ou induzindo ao uso de critérios que feriam a Lei das Sociedades por Ações e os princípios contábeis”⁶⁷⁶. A situação muda bastante a partir do regime de separação total estabelecido pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/09, que faz com essa postura seja deixada para trás. Daquele ponto em diante, “a legislação fiscal não deverá mais interferir nos critérios e regras contábeis”⁶⁷⁷.

Um exemplo claro de heterointegração podia, no período pré-IFRS, ser encontrado nas normas que tratam da depreciação dos bens que compõem o ativo imobilizado. Enquanto a norma contábil anterior era no sentido de estabelecer uma

⁶⁷⁶ IUDÍCIBUS, Sérgio de [et. al.]. Manual de Contabilidade Societária Aplicável a Todas as Sociedades - de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010, p. 319.

⁶⁷⁷ Id. Ibid. Na página 1 da mesma obra, dizem os autores: “A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação de Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados, já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, a qual nem sempre se baseava em critérios contábeis corretos. Felizmente, e aqui cabe o nosso franco e enorme elogio a Receita Federal do Brasil, que auxiliou de forma marcante na transposição desses problemas. A criação do Regime Tributário de Transição (RTT) foi uma inestimável contribuição no sentido de que se pudesse caminhar rumo à convergência internacional de contabilidade nos balanços individuais sem que os aspectos tributários sejam descumpridos”.

taxa de depreciação compatível com a vida útil do bem⁶⁷⁸, a regulamentação fiscal trazia uma regra semelhante, mas desde que mediante comprovação, como se pode ver dos artigos 310 e 311 do RIR/99:

Taxa Anual de Depreciação

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 2.º).

§ 1.º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 3.º).

§ 2.º No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 4.º).

§ 3.º Quando o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 12).

Depreciação de Bens Usados

Art. 311. A taxa anual de depreciação de bens adquiridos usados será fixada tendo em vista o maior dos seguintes prazos:

I - metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo; II - restante da vida útil, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização do bem.

No *caput* do artigo 10 está dito que a taxa de depreciação “fiscal” também é fixada “em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem”. A diferença fica por conta da existência de uma taxa de depreciação “pré-aprovada” pelo Fisco⁶⁷⁹, conforme o parágrafo 1.º do artigo 310, a qual pode ser

⁶⁷⁸ A Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.5, em seu item 19.5.1.2, estabelecia que “o ativo imobilizado deve ser depreciado, amortizado ou exaurido em função da estimativa de sua vida útil ou prazo de utilização.”

⁶⁷⁹ Atualmente fixada pela Instrução Normativa SRF 152/98.

afastada desde que o contribuinte consiga comprovar o porquê da utilização de taxa diversa; havendo dúvida, seria necessário um laudo de entidades específicas.

Como a utilização das taxas pré-estabelecidas pelo Fisco não demandava qualquer providência adicional, não acarretava custo com a preparação de laudos e garantia o contribuinte contra questionamentos por parte do Fisco, essas taxas passaram a ser amplamente utilizadas e se transformaram na regra, mesmo entre os contadores. Ou seja, o Fisco induzia um comportamento que tinha reflexos na esfera contábil. Como dizem SCHOUERI e TERSI⁶⁸⁰:

Na prática, a grande maioria das empresas utilizava para depreciação os mesmos índices determinados pelo Fisco no Anexo I da Instrução Normativa SRF 162/1998, pois qualquer contabilização diferente iria requerer a contratação de um perito do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial. Apenas nos casos em que um órgão regulatório impusesse critérios próprios de depreciação (como a Aneel) um padrão diferente era usado. O resultado foi um descolamento entre a contabilidade e a realidade econômica. Bens contabilmente inexistentes (porque totalmente depreciados) continuavam a contribuir para as atividades da empresa, enquanto outros, já obsoletos, permaneciam reconhecidos na contabilidade, depreciando-se a cotas fixas, afetando resultados nos exercícios subsequentes, mas não refletindo sua efetiva perda de valor.

Trata-se, assim, de um caso onde uma razão de cunho tributário determinava a solução contábil utilizada, ou seja, um caso de heterointegração ou dependência inversa.

Os efeitos da Lei tributária sobre a Contabilidade eram tão variados que este foi um dos pontos levados em consideração, expressamente, para se chegar ao formato final da Lei no. 11.638/2007, como se pode ver, por exemplo, do trecho abaixo transcrito do Parecer do Relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados:

O Substitutivo também possibilita a não-contaminação dos demonstrativos contábeis por normas e disposições tributárias ou de legislação específica (BC e SUSEP, por exemplo). No novo arcabouço, as determinações tributárias ou regulatórias que diverjam dos princípios contábeis devem ser registradas em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil, ou, se houver o desejo

⁶⁸⁰ Op. cit., p. 119.

de registro nesta, devem ser compatibilizadas com os procedimentos contábeis geralmente aceitos.

Portanto, no período anterior à vigência da Lei no. 11.638/2007, o sistema brasileiro podia ser considerado como de “balanço único com regulação parcial da contabilidade mercantil pelo Direito Tributário”.

A partir do ano de 2008, entretanto, como já se disse antes, como passou a valer, integralmente, a forma de interação determinada pelo artigo 177, parágrafo 2º da Lei das S.A., o sistema brasileiro passou a ser um exemplo de “balanço único com ajustamento extracontábil do lucro mercantil”.

Ainda há, todavia, um outro aspecto relevante, que será analisado no tópico seguinte:

4.2.2 A duplicidade normativa existente entre as regras contábeis e as regras do Imposto de Renda

A realidade brasileira também carrega uma outra peculiaridade relacionada, exatamente, a essa grande “contaminação dos demonstrativos contábeis por normas e disposições tributárias” a que fez referência o parecer da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, transcrito alguns parágrafos acima: durante décadas, viu-se no Brasil, em relação ao imposto de renda, um cenário de “inflação legislativa”, em que as regras tributárias eram extremamente detalhadas e casuístas. Esse cenário talvez tenha sido inspirado por uma cultura calcada no princípio da legalidade estrita, que exigia regras específicas para cada situação nova que surgia, ou talvez pelo pouco desenvolvimento da Contabilidade, já que a grande influência das regras tributárias sobre a contabilidade “limitou a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados”⁶⁸¹. Talvez seja uma soma dos dois fatores. Independentemente da razão, cujo estudo não cabe aqui, é fato que isso ocorreu.

Por conta disso, há vários casos em que a mesma situação é regulada tanto por normas societário-contábeis como por normas tributárias, de forma idêntica ou praticamente idêntica. Ou seja, situações onde não haveria diferença de tratamento

⁶⁸¹ IUDÍCIBUS et. al., *Manual de Contabilidade...*, cit., p. 1.

se não existisse a regra tributária, ou se não existisse a regra contábil, embora ambas existissem. E, existindo uma regra tributária, é apenas natural que ela se sobreponha à regra contábil ou societária quando se trata de definir a base de cálculo e o fato gerador do IRPJ, pelo princípio da especialidade, que dá primazia à regra especial sobre a regra geral.

Não se pode dizer, nestes casos, que há uma heterointegração ou dependência inversa, já que a solução que seria alcançada na contabilidade e no Direito Tributário é a mesma e, sendo a mesma, não cabe dizer que há uma prevalência da solução tributária sobre a contábil. Trata-se, realmente, de uma situação de natureza diversa.

Fazendo um paralelo com a classificação adotada por LAMB, NOBES e ROBERTS, este tipo de situação poderia ser enquadrado no caso 2, por eles denominado de “identidade”, onde há regras tributárias e contábeis iguais para uma situação singular⁶⁸².

Para este tipo de situação, este trabalho adotará a denominação de “duplicidade normativa”.

Apenas para fins de demonstração de casos de duplicidade normativa, no Direito Tributário brasileiro, podem ser citados os exemplos do ágio na aquisição de participações societárias e as despesas pré-operacionais, que serão brevemente descritos a seguir:

4.2.2.1 O ágio na aquisição de participações societárias

O ágio na aquisição de participações societárias estava regulado, no período pré-IFRS, de maneira praticamente idêntica, tanto nas normas societárias e contábeis como nas normas tributárias⁶⁸³.

Do lado societário e contábil, a base era a aplicação do método da equivalência patrimonial, de acordo com o artigo 248 da Lei das S/A, que é estudado em mais detalhes no tópico 6.4.1.3.1 abaixo.

⁶⁸² LAMB, NOBES, ROBERTS, *International Variations...*, cit.. V. página 33.

⁶⁸³ A este respeito, v. SALLES, Roberto. O Mito da Neutralidade Tributária da Lei no. 11.638/2007: a interação entre normas societárias e Tributárias. In ROCHA, Sérgio André. *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 521-544 (540-542).

A partir da aplicação da equivalência patrimonial, o ágio (ou deságio) eram desdobramentos naturais do custo de aquisição de um investimento, regulados pela NPC VI, do Ibracon, da seguinte forma:

24. Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em subcontas separadas:

- a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou intercalar levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data de aquisição pela investidora ou pela controladora;
- b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

25. O ágio ou o deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:

- a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;
- b) diferença para mais ou para menos da expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.

Para as companhias abertas, a CVM tratou do tema na Instrução 247, com o seguinte texto:

Art. 13 - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada e controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em subcontas separadas:

- I. equivalência patrimonial baseada em demonstrações contábeis elaboradas nos termos do artigo 10; e
- II. ágio ou deságio na aquisição ou na subscrição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

Art. 14 - O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.

§ 1º O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da coligada e controlada e o respectivo valor contábil, deverá ser amortizado na proporção em que o ativo for sendo realizado na coligada e controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência de alienação ou perecimento desses bens ou do investimento.

§ 2º O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro, deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.

§ 3º No caso do ágio referido no parágrafo anterior, o prazo máximo para amortização não poderá exceder a 10 (dez) anos.

§ 4º Quando houver deságio não justificado pelos fundamentos econômicos previstos nos parágrafos 1º e 2º, a sua amortização somente poderá ser contabilizada em caso de baixa por alienação ou perecimento do investimento.

§ 5º O ágio não justificado pelos fundamentos econômicos, previstos nos parágrafos 1º e 2º, deve ser reconhecido imediatamente como perda, no resultado do exercício, esclarecendo-se em nota explicativa as razões da sua existência.

As regras do IBRACON e da CVM são praticamente idênticas, como se pode ver. Na esfera tributária, por seu lado, a regra que era vigente então e que continuava vigente até hoje, consolidada no art. 385 do RIR/99, é a seguinte⁶⁸⁴:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20):

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

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1.º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 1.º).

§ 2.º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 2.º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3.º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 3.º).

Como se vê com facilidade, as normas tributárias são praticamente idênticas àquelas que existiam na contabilidade.

Nos três casos – IBRACON, CVM, RIR/99 – o ágio é determinado pelo desdobramento do custo de aquisição, *versus* o cálculo de avaliação do investimento feito com base na equivalência patrimonial. Nos três casos, o ágio deve

⁶⁸⁴ As regras continuam vigentes, mas sofreram modificações significativas com a edição da MP n.º 627/2013, as quais, entretanto, só entram em vigor em 2015.

ser fundamentado, existindo três opções: (i) valor de mercado de bens; (ii) rentabilidade futura; (iii) outras razões.

A única diferença era a forma como a CVM definia as “outras razões”, sem fazer menção expressa aos casos de fundos de comércio e intangíveis, mas tal diferença é irrelevante, pois a expressão “outras razões” termina por abranger tais casos da mesma forma.

Este é um caso típico, portanto, de *duplicidade normativa*. Há regras contábeis e há regras tributárias para a mesma situação, e dos dois lados o tratamento é o mesmo.

4.2.2.2 As despesas pré-operacionais

As despesas pré-operacionais tinham, no período pré-IFRS, o tratamento de capitalização, ou seja, registro em conta de ativo, e amortização, de forma idêntica ao que acontecia também na Lei tributária.

A NPC VIII, do IBRACON, classificava no diferido as “despesas de organização, (...) incorridos para a formação da entidade, isto é, para que a entidade esteja jurídica e efetivamente em condições de existir”; os “custos de estudos e projetos (...) [realizados] simultaneamente com a organização da entidade”; as “despesas pré-operacionais, (...) incorridas durante a fase de execução do projeto, não ligados com a construção ou montagem dos ativos imobilizados, constituem o custo do preparo da entidade para operar ou produzir”; as “despesas com investigação e desenvolvimento, (...) normalmente incorrida[s] na expectativa de benefícios futuros”; e “gastos incorridos com reorganização ou reestruturação da entidade (...) que contribuam para a formação do resultado de períodos subsequentes”.

Dentre as regras tributárias, por outro lado, encontram-se as do § 3º do artigo 58 da Lei no. 4.506/64, que estabelecem o seguinte:

§ 3º Poderão ser também amortizados, no prazo mínimo de 5 (cinco) anos:

- a) a partir do início das operações as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;
- b) o custo de pesquisas referidas no art. 53 e seu § 1º, se o contribuinte optar pela sua capitalização;
- c) a partir da exploração da jazida ou mina, ou do início das atividades das novas instalações, os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades

industriais que foram classificados como atividade até o término da construção, ou da preparação para exploração;
d) a partir do momento em que é iniciada a operação ou atingida a plena utilização das instalações a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo durante o período em que a empresa, na fase inicial de operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações.

Não é difícil perceber que as alíneas “a” e “b”, principalmente, têm ampla identificação com as hipóteses previstas na norma contábil. Para tais despesas, de organização, pré-operacionais ou pré-industriais, ou relativas a pesquisa e desenvolvimento, o tratamento contábil e tributário era o mesmo, e redundante: as despesas eram registradas no ativo e amortizadas. Este era, também, um caso de *duplicidade normativa*.

Em conclusão, portanto, pode-se dizer que a relação entre Contabilidade e Direito no Brasil, para fins do Imposto de Renda, é pautada por conexão normativa e conexão concreta, representando um caso de balanço único.

No período anterior à adoção das regras dos IFRS, ou seja, anterior à vigência das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, o balanço único era apurado conforme as regras contábeis na maioria dos casos, mas com efeitos diretamente causados pelas normas tributárias em algumas situações – casos de heterointegração. Havia também casos de duplicidade normativa, em que Contabilidade e Direito Tributário regulavam a mesma matéria de forma idêntica ou substancialmente equivalente. Com isso, neste período, o Brasil era um caso de “balanço único com regulação parcial da contabilidade mercantil pelo Direito Tributário”.

No período posterior à adoção das regras dos IFRS, entretanto, passou a existir uma segregação total entre Contabilidade e Direito Tributário, no sentido de que este último não mais pode exercer influência direta sobre aquela, ou seja, as normas tributárias não podem mais determinar o tratamento a ser dado pela Contabilidade a uma determinada situação. Continuam existindo, entretanto, as regras específicas de Direito Tributário que modificam o tratamento dado pela Contabilidade a determinados casos, inclusive as regras que antes representavam situações de heterointegração ou de duplicidade normativa. Com isso, o Brasil passou a se enquadrar numa situação de “balanço único com ajustamento extracontábil do lucro mercantil”.

4.2.2.3 Sobre as obrigações acessórias criadas em função do processo de convergência contábil

Cabe, por fim, uma última observação, quanto aos sistemas de registro dos ajustes fiscais estabelecidos para o período de vigência do RTT.

O Fisco editou, em 2009, a IN RFB nº 949, criando o Controle Fiscal Contábil de Transição – FCont (artigos 7º a 9º). O FCont é um sistema baseado em partidas dobradas que informa à RFB todos os ajustes derivados do processo de convergência contábil, os quais têm que ser, durante o período abrangido pelo RTT, eliminados.

Para o período posterior ao RTT, a IN RFB nº 1.397/2013, por seu artigo 3º, criou a Escrituração Contábil Fiscal, posteriormente regulamentada também pela IN RFB nº 1.422/2013. Assim como o FCont, a ECF também é um sistema de escrituração em partidas dobradas, mas é mais abrangente. Além de estar vinculado à Escrituração Contábil Digital, compreende todos os possíveis ajustes que a legislação tributária determine, em relação à Contabilidade, e todos os possíveis itens que podem afetar a apuração do IRPJ e da CSLL, inclusive os prejuízos fiscais⁶⁸⁵.

Não se pode deixar de apontar que nenhum dos dois sistemas, a despeito das diferenças de abrangência, pode ser considerado como instituidor de um regime de “duplo balanço” no Brasil.

⁶⁸⁵ Diz o artigo 2º da IN RFB nº 1.422/2013: “**Art. 2º** O sujeito passivo deverá informar, na ECF, todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), especialmente quanto:

- I - à recuperação do plano de contas contábil e saldos das contas, para pessoas jurídicas obrigadas a entregar a Escrituração Contábil Digital (ECD) relativa ao mesmo período da ECF;
- II - à recuperação de saldos finais da ECF do período imediatamente anterior, quando aplicável;
- III - à associação das contas do plano de contas contábil recuperado da ECD com plano de contas referencial, definido pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE);
- IV - ao detalhamento dos ajustes do lucro líquido na apuração do Lucro Real, mediante tabela de adições e exclusões definida pela Cofis, por meio de Ato Declaratório Executivo;
- V - ao detalhamento dos ajustes da base de cálculo da CSLL, mediante tabela de adições e exclusões definida pela Cofis, por meio de Ato Declaratório Executivo;
- VI - aos registros de controle de todos os valores a excluir, adicionar ou compensar em exercícios subsequentes, inclusive prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL; e
- VII - aos registros, lançamentos e ajustes que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou sejam diferentes dos lançamentos dessa escrituração.”

De fato, embora o trabalho e o custo para tantos mecanismos de controle possam ser efetivamente duplicados⁶⁸⁶, isso não muda a natureza dos dois sistemas, que continuam sendo obrigações acessórias.

No que interessa para a definição do sistema brasileiro, se balanço único ou duplo, nada muda, na medida em que as pessoas jurídicas brasileiras continuam não podendo optar por registrar ativos, passivos, receitas, custos e despesas, para fins tributários, de forma diferente do que fazem para fins contábeis, como se viu ao longo deste Tópico.

Apenas se existisse essa possibilidade, com duas apurações efetivamente diferentes, é que se poderia falar em balanço duplo. O que existe, entretanto, no Brasil, continua sendo, a despeito das trabalhosas obrigações acessórias, um balanço contábil, ou um lucro líquido contábil, sobre o qual a legislação tributária, transitória – como o RTT – ou definitiva aplica ajustes que levam à configuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ.

Todo o caminho, portanto, do registro de cada ativo, passivo, receita, custo e despesa, na contabilidade, passando pelos ajustes tributários e chegando ao lucro real, é regulado e obrigatório. O Direito Tributário brasileiro diz quando, e em que medida, o contribuinte pode se afastar da Contabilidade; fora dessas exceções expressas, não há espaço para opção.

⁶⁸⁶ McMANUS, Kieran. O Futuro do FCont. In ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei d.as S/A: desafios da Neutralidade Tributária e d.o Direito Societário*, vol. 3. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012., p. 406: “Portanto, além da alta administração, da área contábil e tributária, incluindo assessores tributários, a área de sistemas, em geral, terá um grande trabalho pela frente para manter controles adequados para permitir à área contábil-financeira captar e controlar tais ajustes. Em muitos casos o nível de controle pode equivaler à duplicação dos sistemas contábil-financeiro, nos moldes de muitas empresas subsidiárias de empresas no exterior, quando o princípio contábil local é diferente da matriz.”

5. A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE RUMO AO IFRS

A contabilidade é uma forma de interpretar e retratar a realidade. A interpretação se realiza nas duas primeiras etapas do processo contábil, que são o reconhecimento e a mensuração, e a retratação fica por conta da terceira etapa deste processo, que é a evidenciação⁶⁸⁷.

ELISEU MARTINS afirma que um modelo é uma representação da realidade, e que a Contabilidade produz modelos – as demonstrações contábeis – para retratar a realidade de um patrimônio empresarial⁶⁸⁸.

POLIZELLI diz que

[e]m linhas gerais, a Contabilidade é o ramo do conhecimento humano que se dedica a desenvolver um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, referentes à entidade que é objeto de contabilização. Trabalha informações de natureza econômica, mas apresenta sua própria visão sobre tais fenômenos, potencialmente divergindo do tratamento proposto na Economia. Possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio e busca aplicar vigorosamente o princípio da essência sobre a forma, para evidenciar a realidade econômica subvertida por formatos inadequados.⁶⁸⁹

É importante entender o que era a contabilidade, nos seus principais pontos, antes do IFRS, assim como após as mudanças, para que se possa identificar quais podem ser os principais pontos onde o Direito Tributário será, ou poderá ser afetado.

⁶⁸⁷ Cfe. MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel. O Direito Contábil - Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. *Controvérsias Jurídico-Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 56-81 (59): “O processo contábil possui uma lente própria - com seus usos, métodos e costumes - para enxergar a realidade e retratá-la nas demonstrações contábeis. O processo contábil nada mais é do que uma forma de interpretar (reconhecer e mensurar) e retratar (evidenciar) a realidade.

⁶⁸⁸ MARTINS, Eliseu. Ensaio Sobre a Evolução do Uso e as Características do Valor Justo. In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). *Controvérsias Jurídico-Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 138-146 (138).

⁶⁸⁹ POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda - Reconhecimento de Receitas e Despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012, p. 203.

5.1 A contabilidade até a década de 1960 – tradição normativa

MARTINS explica que a Contabilidade teve, no seu início, como principal objetivo a medição do lucro das empresas. LOPES e MOSQUERA corroboram a afirmativa, dizendo que

Até a década de 1960, predominava na academia contábil a chamada perspectiva da mensuração econômica do lucro - ou tradição normativa como preferem alguns autores. Dentro dessa abordagem, o principal desafio da contabilidade, e dos contadores, naturalmente, era produzir informações que se adequassem a conceitos pré-determinados de lucro e valor econômico.

Essa visão e esse objetivo determinaram e orientaram todo o desenvolvimento inicial da Contabilidade, o que inclui a adoção do custo histórico como base de valor. Explica MARTINS que

O modelo da Contabilidade mais tradicional e antigo, e o mais utilizado universalmente, é o modelo da representação do patrimônio e da sua evolução a valor histórico. Seu objetivo principal, em termos de valoração, não é medir o valor do patrimônio, mas sim o de sua mutação mais relevante, o lucro.

Baseia-se esse modelo em alguns pilares:

- Lucro é, em última instância, no médio e longo prazos, acréscimo de Caixa.

- Mas os movimentos físicos de caixa, em períodos pequenos, não evidenciam claramente a existência ou não de lucro e sua medida; num mesmo mês, por exemplo, pode entrar caixa por venda do próprio mês, de meses anteriores ou por conta de mercadoria a entregar que sequer tenha sido adquirida; e também pode sair caixa por conta de mercadoria ainda não vendida, vendida no mês anterior, roubada etc.

- É necessário então redistribuir, temporalmente, os fluxos físicos de caixa, ou seja, "casar" entradas com saídas de caixa para o modelo medir melhor o desempenho, o resultado. É necessário transpor-se, "no papel", os fluxos de caixa, deslocando-se temporalmente o caixa entrado para confrontar com o caixa saído que tenha vínculo com esse entrado; ou deslocar temporalmente o caixa saído para o da entrada; ou os dois para um terceiro momento ou período.⁶⁹⁰

LOPES e MARTINS informam que “o custo histórico é diretamente observável a partir dos registros contábeis da empresa, e há pouco espaço para a subjetividade em sua observação. Esse aspecto de viabilidade prática é a grande vantagem do

⁶⁹⁰ Op. cit., pp. 138-139.

custo histórico como base de valor em relação aos seus ‘concorrentes’⁶⁹¹. O aspecto mais relevante destacado pelos autores é, sem dúvida, o de que o custo histórico reduz a subjetividade na preparação das demonstrações financeiras, e o faz porque associa o valor de registro de um ativo ao custo (caixa despendido) para sua aquisição.

Dessa formatação inicial também derivaram os conceitos iniciais de ativos e passivos. MARTINS dá o exemplo dos estoques, que são representados no balanço pelo caixa saído ou por sair para sua aquisição. Os passivos, da mesma forma, representam futuras saídas de caixa, ou caixa já entrado que ainda gera obrigações para a entidade.

As receitas, na mesma linha, são reflexos de caixa entrante ou por entrar, e as despesas, reflexos de caixa saindo ou por sair.

Como se pode ver, no início, tudo se desenvolveu a partir do conceito do caixa (entradas e saídas) e em torno dele. Ocorre que o fluxo de caixa, como o próprio nome diz, depende das movimentações efetivas de numerário, entrando e saindo da empresa. Como nem todos os movimentos contábeis têm reflexos imediatos no caixa, adotar apenas as entradas e saídas efetivas de numerário como base para a contabilidade significaria aceitar enormes distorções nas apurações. Veja-se o exemplo de uma empresa que adquira um imóvel a prazo e o venda, pelo mesmo valor ou com um pequeno lucro, à vista. Como recebeu à vista, mas ainda não pagou a compra parcelada, o lucro reconhecido com base no caixa seria completamente divorciado da realidade das transações.

Por outro lado, não é possível, embora fosse desejável, aguardar até o final do ciclo de existência de uma empresa para que se possa liquidar, em caixa, todos

⁶⁹¹ LOPES, Alexsandro Broedel e MARTINS, Eliseu. *Teoria da Contabilidade – Uma Nova Abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005, p. 128.

os ativos e passivos e apurar o resultado total⁶⁹², donde surge a necessidade de estabelecer períodos para apuração do lucro contábil. Não é difícil perceber, nessa linha, que as distorções causadas pelo regime de caixa puro associadas à necessidade de periodização da apuração de resultados poderiam levar à consolidação das distorções apontadas, pois as entradas relativas a uma mesma operação poderiam ocorrer em um período e as saídas em outro. Poderia haver, sem maiores dificuldades, lucros enormes e inexistentes, e prejuízos relevantes e inverídicos.

Diante disso, tornou-se imperativo conseguir uma “reconciliação” entre o lucro contábil e os movimentos de caixa, para evitar que a receita e a despesa respectivas fossem alocadas a períodos distintos e causassem as distorções mencionadas, para mais ou para menos. É aí que entra em cena o Princípio da Competência, ou Regime de Competência, ou ainda Princípio da Confrontação de Receitas e Despesas, que determina que as receitas e as despesas respectivas devem ser reconhecidas conjuntamente da melhor maneira possível, seguindo critérios racionais. Como ensinam LOPES e MARTINS⁶⁹³:

⁶⁹² A este respeito, diz MISABEL DERZI (Justiça Prospectiva no Imposto de Renda. Revista Internacional de Direito Tributário. Belo Horizonte, vol. 5, pp 163-202, p. 182): “Houve época em que os resultados de uma atividade empresarial somente eram apurados ao final de uma série de operações idênticas, necessariamente se aguardando o seu término. Tornando-se cada vez mais intensas e complexas tais operações com o desenvolvimento do comércio, a partir do séc. XVII, começam os usos a introduzir a periodização. A doutrina entende, de maneira universal, que o lucro ou o prejuízo de uma empresa somente pode ser rigorosamente apurado com o término de sua existência. Sendo a continuidade da atividade, um princípio comercial e contábil básico, a periodização é uma ficção, cujos efeitos devem ser atenuados. Mas é inafastável, pois os credores, os sócios e o Fisco desejam estabelecer um controle delimitado no tempo. Explica Freitas Pereira que a regra anual foi universalmente adotada, em razão dos seguintes fatores: o período não pode ser tão curto, que seus resultados não sejam significativos, nem tão longo que impeça sua renovação; a duração do período deve permitir a comparação entre exercícios sucessivos; o período deve integrar um ciclo completo de estações, de modo a neutralizar influências sazonais. E conclui: ‘a adoção de uma base anual para a elaboração das contas preenche estes requisitos e reflete o juízo de uma longa experiência segundo a qual o ano nem é demasiado longo nem demasiado curto e, além disso, projeta o ritmo normal em que se desenvolve a vida econômica e social, toda ela marcada pelo ciclo das estações.’”; e SCHOUERI, na mesma linha (SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-264), p. 259: “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. 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.”.

⁶⁹³ Op. cit., p. 131.

As despesas que forem diretamente associadas às receitas de determinado período deverão ser reconhecidas juntamente com essas receitas.

(...)

O regime de competência é um dos fundamentos da informação contábil, na medida em que se diferencia profundamente do regime de caixa, que muitas vezes é adotado para a realização de análises financeiras.

Este princípio, portanto, tem a ver com a escolha do período ao qual uma receita deve ser considerada pertencente, o que, por sua vez, determina a alocação também das despesas correspondentes. A regra é que as despesas seguem o momento definido para as receitas, e não o contrário.

Sendo determinante, nesta linha, definir o momento em que a receita deveria ser reconhecida contabilmente, desenvolveu-se um outro princípio contábil, o Princípio da Realização da Receita. Este princípio afirma que a receita deve ser reconhecida no momento em que a entidade já se desincubiu das obrigações necessárias para que tenha a garantia do recebimento, ou quase isso. Se uma empresa está obrigada a prestar um serviço ou vender um bem, por exemplo, pouco importa se o comprador do bem ou do serviço paga antecipadamente o preço; a receita só pode ser reconhecida no momento em que a empresa em questão efetivamente presta o serviço, ou entrega o bem. É neste momento que estão presentes os elementos para considerar (i) que o pagamento recebido é definitivo; ou (ii) que o pagamento que ainda não tenha sido recebido o será, com virtual certeza.

LOPES e MARTINS explicam o conceito da seguinte forma:

A receita será registrada pela contabilidade quando de sua realização, ou seja, quando os seus produtos e serviços são transferidos para outra entidade. Nota-se claramente, neste conceito, que não é necessário o pagamento para que a receita seja reconhecida e que a transferência de controle para outra entidade é fundamental. Assim, adota-se a essência econômica da transferência do controle em vez da figura jurídica da posse do bem respectivo. A adoção do ponto de transferência dos produtos e serviços para a empresa tem algumas justificativas, a saber:

- a transferência do bem, normalmente, ocorre quando a maior parte do esforço de venda já foi realizada;

- o valor de mercado da transação é mais objetivamente determinado nesse ponto.⁶⁹⁴

A Lei das S.A. está plenamente alinhada com tais conceitos, na medida em que, em seu artigo 187, parágrafo 1º, letra “a”, estabelece que no resultado se incluem “as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda”.

Um outro princípio contábil digno de nota é o do Conservadorismo ou Prudência. Segundo este princípio, há um viés que favorece o registro das despesas e passivos que, na dúvida, são registrados pelo maior valor, em detrimento das receitas e ativos que, na dúvida, são registrados pelo menor valor. Como dizem LOPES e MARTINS⁶⁹⁵:

Nesta convenção, a contabilidade sempre optará, em situações de decisão na aplicação de princípios, em casos de cenários de probabilidades razoavelmente idênticas, por aquele que resultar em menor valor para os ativos e maior para os passivos. Dessa forma, a contabilidade adota uma posição prudente. Essa posição reflete um aspecto cultural da profissão que se propõe a fornecer o menor valor para a empresa dentre os vários disponíveis. Esse tipo de critério é importante para o usuário final da informação, que poderá resguardar-se em sua utilização da informação. Para o usuário da informação, esse critério garante que a informação fornecida pela contabilidade seja a mais prudente possível.

Como a finalidade principal da contabilidade era medir o lucro, e compatibilizá-lo, na medida do possível, com o fluxo de caixa, a aplicação do princípio do conservadorismo não acarretava maiores problemas, antes o contrário.

É notável a vinculação feita entre o sistema baseado em custo histórico, voltado à mensuração do lucro, e os princípios da Prudência e da Competência. É dizer: o sistema da contabilidade baseado em tais conceitos foi feito para funcionar com estas peças.

A doutrina alienígena também trata do tema. ESSERS e RUSSO explicam que, na Alemanha, onde a Contabilidade historicamente se alinhou mais à prática “continental” (ou romano-germânica), o foco era, principalmente a proteção dos

⁶⁹⁴ Op. cit., p. 130.

⁶⁹⁵ Op. cit., p. 132.

credores e, nessa linha, o Princípio da Prudência era a maior garantia de funcionamento do sistema⁶⁹⁶.

Na mesma linha, os autores explicam que em função do princípio que determina que, na Alemanha, a apuração do lucro tributário obedeça às regras da contabilidade (*Maßgeblichkeitsprinzip*, ou *authoritative principle*, ou *Princípio da Dependência*), os efeitos do Princípio da Prudência sempre se fizeram sentir também na seara tributária, e facilitaram a tributação baseada nos números extraídos da contabilidade, já que terminavam atuando como uma proteção do contribuinte contra o Fisco⁶⁹⁷.

Em suma, portanto, o sistema da contabilidade focada principalmente na medição do lucro tinha como principais características e pilares de sustentação os Princípios (i) do Custo Histórico como Base de Valor, (ii) da Prudência ou Conservadorismo, (iii) da Competência ou Confrontação das Receitas e Despesas, e (iv) da Realização da Receita.

Todos esses princípios foram concebidos e aprimorados para funcionarem em conjunto, de forma coordenada, em uma Contabilidade que tinha como principal foco identificar o lucro, ou proteger e informar credores e governo, do ponto de vista do público. O lucro, conservador, era sempre o resultado de eventos passados – e por isso certos, já ocorridos, ou, no máximo, de eventos praticamente certos.

A partir do final da década de 1960, entretanto, este panorama começa a se modificar, a Contabilidade passa a ser, cada vez mais, entendida como um instrumento de informação ao mercado, ou seja, muda o público principal e, com isso, o foco muda da mensuração do lucro para a mensuração de ativos, passivos e patrimônio líquido. É bem verdade que não se pode dizer, em relação ao público-

⁶⁹⁶ Op. cit., p. 37: “Together with countries like France and Italy, the German commercial accounting system is an example of the ‘continental approach’. This approach has always been characterized by the strong emphasis on creditor protection and maintenance of company capital. In the continental system, **the prudence principle has always been the most important principle to ensure these goals.**” (destaque não consta do texto original).

⁶⁹⁷ Id. Ibid. Os autores informam, após explicar como a prudência era determinante (v. nota anterior): “For this reason, the Maßgeblichkeitsprinzip guaranteed a moderate taxation of business profits, in such a way that profits were not taxed before they had been realized and that losses would already be taken into account at the moment that a fair probability existed that they would occur (Imparitätsprinzip). Thus, the Maßgeblichkeitsprinzip used to protect the taxpayer against the administration.”

alvo principal, que a mudança é aplicável também aos países de tradição anglo-saxônica, já que, nestes, esta situação já existia há mais tempo. De qualquer forma, pode-se afirmar que a mudança ou aumento generalizado do foco para o público investidor acarretou uma pressão em todos os países pela adoção de conceitos que privilegiassem a mensuração de ativos e passivos, ao invés de se medir o lucro⁶⁹⁸.

As mudanças de foco/função e público-alvo primário fazem com que a Contabilidade passe a enxergar mais o futuro do que o passado.

Aos poucos, as mudanças foram se consolidando e dando origem ao movimento globalizado que terminou com a edição dos IFRS.

Com a adoção dos IFRS no Brasil, entretanto, é importante entender em que pontos foram feitas as principais mudanças, principalmente aquelas que, por atingirem questões estruturais, têm maior relevância para o presente trabalho.

5.2 A contabilidade de acordo com os IFRS

Obviamente que não é necessário, nem recomendável, que se faça aqui uma análise detalhada de toda a Estrutura Conceitual Básica dos IFRS, positivada no pronunciamento CPC 00. Menos sentido ainda faria, no contexto deste trabalho, uma análise de todos os detalhes colocados pelos demais pronunciamentos do CPC. É importante, entretanto, que pontos fundamentais sejam entendidos para que se possa entender o impacto potencial dos IFRS na apuração do IRPJ. Estes pontos fundamentais é que serão abordados neste tópico.

Os IFRS, como já se viu, representam princípios contábeis com vocação e objetivo universalizantes. A idéia por trás de sua adoção, além de melhorar a

⁶⁹⁸ Cfe. ESSERS e RUSSO, op. cit., p. 2: “Nos anos 1960 e, principalmente, 1970, os mercados de capital internacionais tornaram-se fonte importante de financiamento para as multinacionais. A listagem em bolsas no exterior e em múltiplos países se tornou mais e mais comum para as grandes empresas. Investidores e financiadores perceberam que havia uma falta de comparabilidade da informação financeira, na qual eles tinham que basear suas decisões de investimento. Esses participantes, bem como os órgãos reguladores do Mercado de capitais, pediram mais harmonização, mais divulgações financeiras e, em última análise, mais transparência.”. Tradução livre da seguinte passagem: “In the 1960s, and even more so in the 1970s, the international capital markets became important as a source of finance for multinationals. Foreign listings and multi-listings became more and more usual for larger companies. Investors and financiers noticed the lack of international comparability of financial information, on which they had to base their investment decisions. These parties as well as the securities regulators called for harmonization, more financial disclosures and, ultimately, more transparency.”

qualidade das demonstrações contábeis, é permitir mais transparência e comparabilidade entre balanços.

O movimento que culmina com a adoção dos IFRS se inicia com uma expansão da visão normativista, que passa a ser complementada por uma visão mais voltada para o mercado. Dizem LOPES e MOSQUERA⁶⁹⁹:

No entanto, a partir da década de 1960, principalmente nos Estados Unidos da América, iniciou-se o que mais tarde seria chamado de uma revolução no estudo da contabilidade. Alguns jovens autores, principalmente oriundos da Universidade de Chicago, argumentaram que, em adição à perspectiva da mensuração do lucro econômico, a contabilidade também poderia ser visualizada sobre a perspectiva da informação. Segundo essa nova visão, a informação contábil deveria ser vista dentro do papel de informar os usuários externos das demonstrações. Menos preocupados com as particularidades idiossincráticas dos números contábeis esses autores começaram a investigar o impacto, de fato, das informações no comportamento dos usuários. Essa nova perspectiva foi chamada de *information approach* - perspectiva da informação. Beaver comenta sobre esse tópico: "No final dos anos de 1960 a perspectiva mudou da abordagem do lucro econômico para uma abordagem informacional. Essa mudança é refletida na pesquisa em contabilidade financeira relacionada à economia da informação, preços de títulos e ciências comportamentais. (Tradução livre)

Como o foco passa a se alterar para a informação, a forma como se estrutura a contabilidade acaba tendo que também se adequar. Medir o lucro deixa de ser suficiente, torna-se preciso informar mais, e a grande diferença passa a ser o foco nos ativos e passivos, porque neles – ou, melhor dizendo, no valor que se dá a eles – é mais clara a perspectiva do que pode vir a ocorrer, não apenas do que já ocorreu. Com uma visão mais clara do futuro, e não apenas do passado, os investidores têm em mãos melhores elementos para tomada de decisão⁷⁰⁰.

NELSON CARVALHO explicita bem essa mudança de paradigma, dizendo que

⁶⁹⁹ Op. cit., p. 71. V. também a opinião de ESSERS e RUSSO, nota 698, página above.

⁷⁰⁰ Veja-se a interessante abordagem proporcionada pela obra de LOPES e MARTINS (Contabilidade, uma Nova Abordagem, cit., p. 138): "Iniciamos a discussão com o conceito de informação. Suponha um mundo no qual não existe dúvida a respeito da realização futura de um dado fenômeno o lançar de uma moeda. Nesse caso, você saberia exatamente o resultado, por exemplo, Cara. Nessa situação, não existe demanda de informações adicionais sobre o evento em questão. Quando não há incerteza, não há necessidade de informação sobre o fenômeno em questão. Quando a informação é relevante, então? Exatamente quando não sabemos com precisão o resultado futuro de um fenômeno, como é o caso da esmagadora maioria dos eventos econômicos."

As demonstrações financeiras estão vendo o resgate de sua utilidade para auxílio eficaz no processo de tomada de decisões econômicas, justificando o objetivo definido das mesmas: informações imprescindíveis para a avaliação do momento, montante e volatilidade dos fluxos de caixa esperados – a sua já afirmada **visão prospectiva**, acima e além de uma visão retrospectiva que possam dar.⁷⁰¹ (destaque não consta do original)

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA também ressalta a vocação dos IFRS de mirarem o futuro, afirmando que

a partir da convergência contábil derivada da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, entre outras facetas a Contabilidade passou a colocar o custo histórico em segundo plano, dedicando-se desde então a avaliar os ingredientes do ativo e do passivo numa **visão prospectiva**.⁷⁰²

ESSERS e RUSSO afirmam:

O IASB indica que as demonstrações financeiras não fornecem todas as informações que os usuários podem necessitar para tomar decisões econômicas, na medida em que refletem, fundamentalmente, os efeitos financeiros de **eventos passados** e não necessariamente apresentam informação não-financeira.

(...)

O IASB ressalta o fato de que a informação deve ser útil ao usuário para **prever fluxos de caixa futuros**.⁷⁰³ (destaques não constam do original).

A mudança, que começa no público-alvo (de credores e governos para o mercado) e passa pelo objetivo geral (da medição do lucro para o fornecimento de informação), acaba chegando a todos os elementos mais importantes da Contabilidade.

Nessa linha, o custo histórico como base de valor para os ativos e passivos, focado no passado, vai sendo, aos poucos, substituído por outros critérios de

⁷⁰¹ Instrumentos Financeiros Híbridos, in MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). *Controvérsias Jurídico- Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*, 2o vol. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 202-211(204).

⁷⁰² Reconhecimento de Receitas – Questões Tributárias Importantes (Uma Nova Noção de Disponibilidade Econômica?). In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). *Controvérsias Jurídico- Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 297-314(305).

⁷⁰³ Op. cit., p. 12: “The IASB indicates that financial statements do not provide all the information that users may need to make economic decisions since they largely portray the financial effects of past events and do not necessarily provide non-financial information. (...)The IASB stresses the fact that the information should be helpful to the user to predict expected future cash flows.”

avaliação que permitem ao investidor vislumbrar melhor não o que já ocorreu, mas o que pode advir de tais ativos e passivos, ou seja, o futuro. ANTÓNIO MARTINS resume bem a mudança do ponto de vista dos critérios de valoração da Contabilidade e sua relação com o tempo, passado ou futuro⁷⁰⁴:

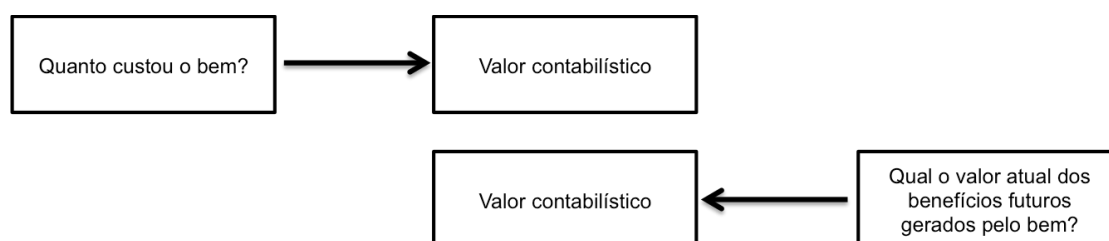


Figura 3 – O valor contábil e as visões de passado e futuro

O autor diz não ter dúvida “de que o caminho trilhado vem retirar importância ao custo histórico, atribuindo ao justo valor um maior relevo na normalização contabilística”⁷⁰⁵.

ELISEU MARTINS explica como o processo começou, com a escolha, inicialmente pontual, de determinados ativos em determinados contextos, onde a avaliação a mercado, ou a valor justo, fazia mais sentido do que a avaliação a custo histórico. Diz que “*moeda estrangeira se transforma no primeiro ativo a ser avaliado ao valor justo*. Na verdade, ‘ao valor de mercado’, devido à sua conversibilidade (‘mercado ativo’, na linguagem de hoje).”⁷⁰⁶. Depois, o lucro da extração do ouro, que deixa de ser reconhecido no momento da venda e passa a ser reconhecido “no momento de sua produção, quando purificado, lingotado e guardado ‘safely’”⁷⁰⁷. Com isso, segundo o autor, segregam-se lucros que podem advir, neste caso específico, de duas atividades distintas, a produção e a possível especulação posterior, dada a natureza da mercadoria que, assim como a moeda estrangeira, citada acima, tem mercado ativo. Pela mesma razão, estende-se o tratamento do ouro a outros produtos extrativos minerais, vegetais e animais. Com tudo isso, diz

⁷⁰⁴ MARTINS, António. *Justo Valor e Imparidade em Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis – aspectos financeiros, contabilísticos e fiscais*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 18.

⁷⁰⁵ Op. cit., p. 26.

⁷⁰⁶ Ensaio sobre a Evolução do Uso e das Características do Valor Justo, cit., p. 140.

⁷⁰⁷ Id., p. 141.

MARTINS, o balanço “melhora de qualidade informativa”⁷⁰⁸, ressaltando, dessa forma, o foco na informação.

A necessidade de melhoria da informação acaba acarretando outras mudanças significativas, e o princípio da Essência Sobre a Forma talvez seja o melhor exemplo. Segundo IUDÍCIBUS, este princípio e o valor justo são “duas faces da mesma moeda”, sendo este último “uma das (...) inúmeras exteriorizações” daquele⁷⁰⁹.

5.2.1 O Princípio da Essência Sobre a Forma

Nos IFRS, este princípio é tratado como um dos conceitos mais relevantes, senão o mais relevante. De fato, a base teórica dos IFRS está colocada no que as próprias normas chamam de “estrutura conceitual” que, por sua vez, foi veiculada, no Brasil, por meio do Pronunciamento Conceitual Básico - PCB, emitido pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, e guarda relação com as normas equivalentes emitidas pelo IASB – International Accounting Standards Board⁷¹⁰.

Na primeira versão da “estrutura conceitual” (o PCB já está em sua primeira revisão, sendo sua denominação hoje acompanhada da sigla “R1”), o item 35 dizia que era necessário que a substância econômica dos fatos contábeis se sobrepusesse à forma legal adotada. Os termos da norma eram os seguintes:

35. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse

⁷⁰⁸ Id. Ibid.

⁷⁰⁹ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Essência sobre a Forma e o Valor Justo: Duas Faces da Mesma Moeda. Controvérsias Jurídico-Contábeis - Aproximações e Distanciamentos. São Paulo: Editora Dialética, 2010, v. 1, p. 464-478 (464).

⁷¹⁰ A correlação é com “The Conceptual Framework for Financial Reporting (IASB- BV 2011 Blue Book)

período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada.

É bom advertir, antes de tudo, que a expressão “forma legal” não é a mais adequada, no contexto em que está sendo utilizada. Como percebeu BIANCO, o correto seria dizer que substância econômica se sobrepõe à natureza jurídica. Diz o autor⁷¹¹:

O autor [do pronunciamento conceitual básico] ainda confunde forma jurídica com natureza jurídica. A forma, em Direito, significa a maneira por meio da qual o negócio jurídico é exteriorizado, não tendo qualquer relação com a sua natureza jurídica. O negócio jurídico que vise à transferência de direitos reais sobre bens imóveis, por exemplo, exige a forma e escritura pública para ser realizado (artigo 108), sob pena de nulidade (artigo 166, inciso IV). E a transferência dos direitos reais pode dar-se com a natureza jurídica de compra e venda, doação, permuta etc.

Em linguagem técnica, portanto, o que o autor do texto quis dizer é que, do ponto de vista econômico, a retrovenda é, na sua essência, uma espécie de financiamento. E para a contabilidade, os negócios jurídicos realizados devem ser registrados nos livros contábeis de acordo com a sua essência econômica e não em função da natureza jurídica.

ELIDIE PALMA BIFANO também entende que a comparação a ser feita é entre essência econômica e natureza jurídica⁷¹²:

Infer-se, à vista do comentado, que essência e natureza, rigorosamente, são a mesma e única coisa, ou seja, o conjunto de qualidades e características que tornam algo único, que o identificam e diferenciam das demais coisas, sejam fatos, atos ou seres. Na situação sob análise, uma única coisa será caracterizada e enquadrada: (i) para fins contábeis, sob a metodologia da essência econômica, buscando-se a finalidade econômica do negócio que os envolvidos objetivaram, por ocasião da implementação do ato; (ii) para fins jurídicos, sob a metodologia da natureza jurídica, buscando-se o enquadramento do ato praticado, nos diversos institutos previstos em lei, disso tirando os efeitos que lhe são próprios.

Ambos os autores têm razão. Entretanto, a doutrina, de forma quase unânime, se acostumou a chamar esta característica da contabilidade de “essência

⁷¹¹ BIANCO, João Francisco. Aparência Econômica e Natureza Jurídica. In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexandro Broedel (coordenadores). *Controvérsias Jurídico- Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 174-184 (176).

⁷¹² BIFANO, Elidie Palma. *Aspectos Contábeis da Lei 11.638/07: Reflexos Legais*. In ROCHA, Sérgio André. *Direito Tributário, Societário e Reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

sobre a forma”, e essa nomenclatura será aqui utilizada para fins de simplificação, apenas.

Na versão revisada do PCB, as duas “características qualitativas fundamentais” da estrutura conceitual são a *relevância* e a *representação fidedigna*. A primeira busca colocar o foco naquilo que é importante⁷¹³. A segunda busca fazer com que a o que é importante seja corretamente refletido – de forma “completa, neutra e livre de erro” – nas demonstrações financeiras⁷¹⁴.

A característica da “essência sobre a forma” não está mais mencionada em separado, como no item 35 da primeira versão, mas continua sendo considerada um componente muito relevante da característica de representação fidedigna. O CPC explica, no Pronunciamento, que

a característica essência sobre a forma foi formalmente retirada da condição de componente separado da representação fidedigna, por ser considerado isso uma redundância. A representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em representação fidedigna (...). Assim, essência sobre a forma continua, na realidade, bandeira insubstituível nas normas do IASB.⁷¹⁵

A mensagem, na verdade, é a de que a “essência sobre a forma” é algo tão intrinsecamente relacionado aos IFRS que mencioná-la seria desnecessário. Sua inobservância, simplesmente, acarreta o não-funcionamento do sistema, de modo geral, pois não seria possível fornecer “representação fidedigna”. Essa importância demonstra a alteração de grau ou intensidade com que a Essência Sobre a Forma infui sobre a Contabilidade de forma geral.

Com esse nível de influência, a Essência Sobre a Forma assume o caráter de verdadeiro Princípio Contábil, um mandado de otimização que orienta o sistema na

⁷¹³ O item QC6 do Pronunciamento 00_R1 diz: “QC6. Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não a levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes.”

⁷¹⁴ Diz o item QC12 do Pronunciamento CPC 00_R1: “QC12. Os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.”

⁷¹⁵ CPC 00_R1, preâmbulo.

direção de refletir sempre a essência econômica das transações na maior medida possível.

É fato que a Essência Sobre a Forma já era mencionada nas regras contábeis anteriormente à adoção dos IFRS. Na verdade, desde 1985, com a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade (ECBC) do IBRACON, aprovada pela CVM por meio da Deliberação no 29/86, que trazia a seguinte redação:

A Contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma. Por exemplo, a empresa efetua a cessão de créditos a terceiros, mas fica contratado que a cedente poderá vir a ressarcir a cessionária pelas perdas decorrentes de eventuais não-pagamentos por parte dos devedores. Ora, juridicamente não há ainda dívida alguma na cedente, mas ela deverá atentar para a essência do fato e registrar a provisão para atentar a tais possíveis desembolsos. Ou, ainda, uma empresa vende um ativo, mas assume o compromisso de recomprá-lo por um valor já determinado em certa data. Essa formalidade deve ensejar a contabilização de uma operação de financiamento (essência) e não de compra e venda (forma).

A diferença é de importância e de grau de influência no sistema, como se disse. O que antes era mais uma regra agora é um princípio fundamental, certamente um dos mais importantes. Essa nova característica da essência sobre a forma é, aliás, coerente com o novo formato da Contabilidade, hoje muito mais baseada em princípios do que em regras, como bem demonstra a opinião de IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE⁷¹⁶:

Talvez a mudança mais relevante que estejamos sofrendo no Brasil seja relativa aos seguintes pontos: Primazia da Essência Sobre a Forma, normas contábeis orientadas por princípios, e não por enorme conjunto de regras detalhadas e, como consequência deste último item, a necessidade cada vez maior do julgamento por parte do profissional de contabilidade, quer como elaborador das demonstrações financeiras, quer como auditor.

BRIGAGÃO e SCHARFSTEIN vêem também um ganho de importância da essência sobre a forma, mas descrevem seu entendimento de forma um pouco

⁷¹⁶ Suplemento no. 01, de janeiro de 2008, do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. São Paulo: Atlas, 2008, 6a ed, p. 31.

diversa, entendendo que ela tem agora uma função diferente, orientando não apenas os elaboradores das demonstrações financeiras, mas também os próprios órgãos reguladores⁷¹⁷:

Considerando que, ao mencionarem a Primazia da Essência Sobre a Forma, a ECBC e as Resoluções do CFC traziam orientações dirigidas exclusivamente ao responsável pela elaboração das DFs, e não ao órgão encarregado de disciplinar a contabilidade, surge uma tentativa de resposta à indagação que fizemos acima, quando perguntamos se, com a convergência ao IFRS, realmente houve alguma inovação no tocante à Primazia da Essência Sobre a Forma: sim, houve, pois agora a prevalência da substância econômica deve ser observada não apenas pelo contador, na elaboração das DFs, mas também pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, na elaboração das normas contábeis. Ou seja, embora a segunda acepção da Primazia da Essência Sobre a Forma já existisse, a primeira, efetivamente, constitui uma novidade.

5.2.1.1 Os Efeitos da Essência Sobre a Forma, de acordo com os IFRS

A Essência Sobre a Forma, como se viu, reflete, na verdade, um princípio que orienta todo o sistema da Contabilidade para refletir a essência econômica das transações, em detrimento da natureza jurídica das transações.

Assim, existirão situações em que a pessoa jurídica terá a possibilidade de escolha entre dois negócios jurídicos diferentes, é dizer, com naturezas jurídicas distintas e efeitos jurídicos distintos e, ainda assim, a Contabilidade poderá ver ambos os negócios da mesma forma, porque o foco não estará na natureza jurídica, mas na essência econômica.

As próprias normas contábeis dão vários exemplos de situações onde isso pode ocorrer. Alguns deles são:

- a) a possibilidade de que uma venda com cláusula de recompra seja considerada como uma operação de financiamento. No CPC 30, item 13, está dito que “uma entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, celebrar um acordo separado para recomprá-los em uma data posterior, negando assim a substância da transação. Em

⁷¹⁷ BRIGAGÃO, Gustavo e SCHARFSTEIN, Carlos Cornet. Discussão sobre a Aplicabilidade, para Fins Tributários, da Primazia da Essência sobre a Forma. In ROCHA, Sérgio André (coord). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. III*, pp. 257-288.

tais casos, as duas transações são tratadas como uma única transação”;

- b) a possibilidade de que o arrendatário, numa operação de arrendamento financeiro, considere o bem como seu ativo, e não da arrendadora⁷¹⁸;
- c) a possibilidade de que ações preferenciais resgatáveis com dividendos fixos sejam consideradas como um passivo da companhia emissora das ações em favor do acionista e, via de consequência, os dividendos sejam considerados como receita financeira para quem os recebe⁷¹⁹. O item 36 do Pronunciamento CPC no. 39 diz que “A classificação de um instrumento financeiro como passivo financeiro ou instrumento patrimonial determina se os juros, dividendos, perdas e ganhos relativos àquele instrumento devem ser reconhecidos como receita ou despesa no resultado.

⁷¹⁸ Os itens 10 e 11 do Pronunciamento CPC no. 06 têm a seguinte redação:

“10. A classificação de um arrendamento mercantil como arrendamento mercantil financeiro ou arrendamento mercantil operacional depende da essência da transação e não da forma do contrato. Exemplos de situações que individualmente ou em conjunto levariam normalmente a que um arrendamento mercantil fosse classificado como arrendamento mercantil financeiro são: (a) o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil; (b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida; (c) o prazo do arrendamento mercantil refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que a propriedade não seja transferida; (d) no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e (e) os ativos arrendados são de natureza especializada de tal forma que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações.

11. Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação também podem levar a que um arrendamento mercantil seja classificado como arrendamento mercantil financeiro são: (a) se o arrendatário puder cancelar o arrendamento mercantil, as perdas do arrendador associadas ao cancelamento são suportadas pelo arrendatário; (b) os ganhos ou as perdas da flutuação no valor justo do valor residual são atribuídos ao arrendatário (por exemplo, na forma de abatimento que equalize a maior parte do valor da venda no fim do arrendamento mercantil); e (c) o arrendatário tem a capacidade de continuar o arrendamento mercantil por um período adicional com pagamentos que sejam substancialmente inferiores ao valor de mercado.”

⁷¹⁹ O item 18 do Pronunciamento CPC no. 39 estabelece: “18. A essência de um instrument financeiro, em vez de sua forma jurídica, rege sua classificação no balanço patrimonial da entidade. Essência e forma legal são comumente consistentes, mas nem sempre. Alguns instrumentos financeiros assumem a forma legal de patrimônio líquido, mas são passivos em sua essência e outros podem combinar características associadas a instrumentos patrimoniais e características associadas a passivos financeiros. Por exemplo: (a) uma ação preferencial que proporcione resgate obrigatório pelo emitente por uma quantia fixa ou determinável em data fixa ou futura, ou dê ao titular o direito de exigir que o emitente resgate o instrumento numa ou após uma data específica por uma quantia fixa ou determinável, é um passivo financeiro”.

Assim, dividendos a pagar de ações, que são inteiramente reconhecidos como passivos, devem ser reconhecidos como despesa, da mesma forma que os juros em um título”.

Existem, obviamente, inúmeros outros exemplos. Os já mencionados, entretanto, são suficientes para demonstrar que a requalificação operada pela aplicação do Princípio da Essência Sobre a Forma tem o potencial de afetar não apenas os ativos e passivos da pessoa jurídica, mas também seu lucro líquido, já que os reflexos da mudança de natureza na transação também são estendidos aos resultados dela derivados. Assim, o valor recebido pelo titular da ação preferencial que é considerada como um passivo deixa de ser considerado dividendo e passa a ser receita financeira; a despesa de arrendamento mercantil financeiro paga à arrendadora é substituída por uma despesa de depreciação, já que o bem arrendado passa a ser considerado integrante do ativo da arrendatária, e assim por diante.

Além disso, estes efeitos, que são derivados da requalificação, podem ocorrer conjuntamente com outros, por exemplo, derivados da adoção de avaliações a Valor Justo. É possível, sem dúvida, que uma operação seja requalificada pela aplicação da Essência Sobre a Forma e, simultaneamente, que o resultado derivado dessa requalificação seja avaliado a Valor Justo.

Lembre-se agora, para fazer o caminho inverso, que, como advertiu IUDÍCIBUS, Essência Sobre a Forma e Valor Justo são “duas faces da mesma moeda”⁷²⁰. Privilegiar o Princípio da Essência sobre a Forma, portanto, é privilegiar a adoção do valor justo. E isso, por óbvio, só pode levar a uma perda de importância do Custo Histórico como Base de Valor.

5.2.2 A Perda de Importância do Custo Histórico e da Prudência

Com a “decadência” do custo histórico, todos os demais princípios e conceitos que com ele tenham relação íntima tendem a também perder importância. É exatamente isso o que acontece com o Princípio do Conservadorismo ou Prudência: inicialmente, uma perda de espaço e importância e, num segundo momento, a consolidação de uma posição claramente secundária. HELLMAN menciona a mudança dizendo que

⁷²⁰ V. nota de rodapé nº 709, na pág. 33.

Em termos gerais, a necessidade de conservadorismo está frequentemente ligada ao reporte confiável de eventos passados, o que implica a ênfase na função de prestação de contas da Contabilidade. Ao longo do tempo, os princípios contábeis internacionais se tornaram orientados para o futuro, apontando para a utilidade para a tomada de decisões como o principal ou único objetivo da Contabilidade (estrutura conceitual da IASB, itens 2 e 3...), e o conservadorismo parece ter se tornado um princípio de menor influência.⁷²¹

Apenas para explicitar de forma clara a perda de relevância gradual do princípio, vale fazer uma breve demonstração de como o teor das normas acerca do tema sofreram modificações ao longo do tempo.

Em primeiro lugar, no período pré-IFRS, onde o Princípio do Conservadorismo era tido em alta conta, a Resolução no. 750 do CFC – Conselho Federal de Contabilidade tratava do assunto em seu artigo 10, *caput* e parágrafo 1º:

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA **determina** a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA **impõe** a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O parágrafo 1º era bastante claro, **impondo** o viés de diminuição do patrimônio líquido.

Após a entrada em vigor da Lei no. 11.638/2007, em 2008, com a edição da primeira versão da Estrutura Conceitual Básica dos IFRS, o Conservadorismo foi tratado pelo item 37 do PCB, nos seguintes termos⁷²²:

37. Os preparadores de demonstrações contábeis se deparam com incertezas que inevitavelmente envolvem certos eventos e circunstâncias, tais como a possibilidade de recebimento de contas a receber de liquidação duvidosa, a vida útil provável das máquinas e

⁷²¹ HELLMAN, Niclas. Accounting Conservatism under IFRS. *Accounting Conservatism under IFRS, Accounting in Europe*, 5:2, 71-100. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1080/17449480802510492>. Acessado em 07/05/2013: "In general terms, the need for conservatism is often linked to a reliable reporting of past events, which implies that stewardship and the feedback function of accounting is emphasised. Over time, the international accounting standards have become increasingly future-oriented, pointing out decision usefulness as the primary or sole objective of accounting (IASB framework;2,3...), and conservatism seems to have become less of a governing accounting principle."

⁷²² E também da Resolução no 1.121/08 do CFC.

equipamentos e o número de reclamações cobertas por garantias que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas pela divulgação da sua natureza e extensão e pelo exercício de prudência na preparação das demonstrações contábeis. Prudência consiste no emprego de **um certo grau de precaução** no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. Entretanto, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de ativos ou receitas, a superavaliação deliberada de passivos ou despesas, pois as demonstrações contábeis deixariam de ser neutras e, portanto, não seriam confiáveis.

O que antes era mandatório, portanto, passou a ser substituído por “um certo grau de precaução”.

Como consequência do movimento de mudança de paradigma, em 2010, a Resolução CFC no. 750 foi modificada, e o parágrafo 1º do art. 10 passou a vigorar com a seguinte redação:

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de **certo grau de precaução** no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

Com isso, o CPC alinhava os Princípios Contábeis ao IFRS, que, a esta altura, já estava incorporado pelo PCB e por outra Resolução do CFC, de nº 1.121/08.

Mais adiante, com a primeira revisão do PCB, o Conservadorismo foi, simplesmente, expurgado. No preâmbulo do PCB revisado, diz o CPC:

A característica prudência (conservadorismo) foi também retirada da condição de aspecto da representação fidedigna por ser inconsistente com a neutralidade. Subavaliações de ativos e superavaliações de passivos, segundo os Boards mencionam nas Bases para Conclusões, com consequentes registros de desempenhos posteriores inflados, são incompatíveis com a informação que pretende ser neutra.

Ou seja, o conservadorismo ou prudência, por inserir um viés em todas as etapas da contabilidade, mas principalmente na etapa de mensuração, a favor de

passivos e despesas maiores e ativos e receitas menores, é incompatível com a representação fidedigna, que é característica qualitativa fundamental dos IFRS.

O movimento, como um todo, é, portanto, abrangente e significativo:

- (i) o Custo Histórico como Base de Valor não desaparece, mas é substituído pelo Valor Justo como paradigma;
- (ii) a Essência Sobre a Forma assume papel estruturante e preponderante;
- (iii) o Conservadorismo ou Prudência, que tem relação muito próxima com o Custo Histórico, é primeiramente arrefecido e, posteriormente, abandonado.

Continuam importantes, entretanto, o Princípio da Competência ou Confrontação de Receitas e Despesas e o Princípio da Realização da Receita. Isso ocorre, provavelmente, porque estes princípios são mais técnicos do que fundantes. É importante ainda identificar como os IFRS tratam da contabilização de ativos, passivos, receitas e despesas, e como o capital é relacionado ao lucro.

5.2.3 O Princípio da Competência e da Realização da Receita no IFRS

No caso do princípio da Competência, por exemplo, o artigo 9º da Resolução CFC no. 750/93, *caput* e parágrafo 2º, estabeleciam que

Art. 9º. As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

Agora, o artigo 9º tem apenas um parágrafo, e sua redação é como segue:

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

§ 1º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

E o item 4.50 do PCB, por sua vez, estabelece:

4.50. As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (regime de competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos. Por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos no mesmo momento em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Contudo, a aplicação do conceito de confrontação, de acordo com esta Estrutura Conceitual, não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

Na essência, portanto, continua mantido o Princípio da Competência, necessário, principalmente, para que se possa operacionalizar a segregação dos períodos para apuração de resultados.

O princípio contábil da Realização da Receita se manteve, mas com algumas alterações significativas.

No regime anterior aos IFRS, o princípio estava positivado no art. 9, parágrafo 3º, da Resolução CFC no. 750, já mencionada. Era, portanto, tratado como um sub-princípio da competência (ao menos do ponto de vista normativo), nos seguintes termos:

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

- I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;
- II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
- III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
- IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

O último item, principalmente, é menos relevante para o presente trabalho, pois envolve uma questão pontual que tem tratamento radicalmente diverso hoje em dia e, portanto, não será detalhado.

Os outros três itens, entretanto, foram substituídos pelo conceito descrito no item 4.47 do PCB (1ª Revisão), que estabelece:

4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).

É de se notar que o conceito de Realização de Receita do PCB é mais amplo do que o das normas pré-IFRS. Isso porque a Resolução CFC 750, principalmente no inciso I, se prendia à noção de que a receita dependia de uma transação com terceiros. Nesta linha, a entidade somente poderia reconhecer a receita quando, no contexto de uma transação com terceiros, se desincumbisse de suas obrigações, tornando, dessa forma, virtualmente garantido o recebimento do preço da venda de bens ou serviços.

Já no PCB, item 4.47, a receita pode derivar de qualquer aumento de ativo ou redução de passivo, sem a exigência de que se trate de um negócio envolvendo terceiros.

De se notar, entretanto, que, no universo das normas do IFRS, há uma específica para o tratamento do reconhecimento de receitas, que, no Brasil, foi veiculada por meio do Pronunciamento CPC no. 30. Este, em seu item 1, define o escopo de aplicação da seguinte forma:

1. Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização da receita proveniente de:
 - (a) venda de bens;
 - (b) prestação de serviços; e
 - (c) utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros, royalties e dividendos.

Em seu item 14, trata do reconhecimento de receita nas operações de vendas de bens:

14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:
 - (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
 - (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;
 - (c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;

- (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e
- (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.

No item 20, da mesma forma, para a prestação de serviços:

20. Quando a conclusão de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte. O desfecho de uma transação pode ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- (a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- (c) o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e
- (d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com confiabilidade.

E, por fim, no item 29, para juros e royalties:

29. A receita proveniente da utilização, por terceiros, de ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos deve ser reconhecida nas bases estabelecidas no item 30, quando:

- (a) for provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade; e
- (b) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade.

Analisando-se o item 1, que trata do escopo, e os outros três itens onde os requisitos de realização da receita são mencionados, percebe-se, sem maiores dificuldades, que a existência de uma transação com terceiros e da provável fuição dos benefícios (em decorrência do cumprimento daquilo que cabe à entidade que aufera a receita) estão presentes. A explicação para este formato, teoricamente mais alinhado com as normas pré-IFRS do que com o atual PCB, é simples: o Pronunciamento CPC no. 30 é espelho da norma IAS 18, editada pelo IASB; e o IAS 18, embora seja uma norma adotada pelo IASB, que é hoje responsável pela elaboração dos IFRS, foi elaborada em 1982, e revisada em 1993, portanto, no período pré-IFRS, em que a Contabilidade estava ainda “impregnada” de custo histórico. Como esclarecem PRÓSPERO NETO E GALDI:

A norma internacional que trata de reconhecimento de receita, ou seja, a IAS 18, foi emitida no formato original em 1982, cuja revisão

mais recente é de 1993. Consequentemente, é uma norma que se baseia nos princípios de custo histórico e não em valor justo. Assim, é uma norma que dá ênfase à demonstração do resultado, e não a ativos e passivos, e, assim, está baseada significativamente nos conceitos de prudência e do confronto entre receita e despesa.⁷²³

Existem casos pontuais, entretanto, já previstos pelas normas do IFRS, em que receitas derivam diretamente de variações no valor de ativos e passivos. É o caso, por exemplo, da contabilização de ativos biológicos a valor justo. Diz o item 26 do Pronunciamento CPC no. 29 que “o ganho ou a perda proveniente da mudança no valor justo menos a despesa de venda de ativo biológico reconhecido no momento inicial até o final de cada período deve ser incluído no resultado do exercício em que tiver origem.”.

Da mesma forma, no Pronunciamento CPC no. 14, que trata de Instrumentos Financeiros, está prevista a categoria que a norma chama de “ativo financeiro ou passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado”⁷²⁴. O Pronunciamento CPC no. 16(R1), que trata de estoques, também prevê a possibilidade de determinados comerciantes de commodities contabilizarem seus estoques pelo valor justo, com as variações representando receitas ou despesas. O Pronunciamento CPC no. 28, que trata de “Propriedades para Investimento”, prevê, em seu item 35, que “O ganho ou a perda proveniente de alteração no valor justo de propriedade para investimento deve ser reconhecido no resultado do período em

⁷²³ Fernando Próspero Neto e Fernando Caio Galdi. "IAS 18 - Reconhecimento de Receita". *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS versus Normas Brasileiras*. Ernst & Young e Fipecafi, São Paulo: Atlas, 2009, 2ª ed., p. 178.

⁷²⁴ Diz a definição prevista no Pronunciamento:

“Ativo financeiro ou passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado é um ativo ou um passivo financeiro que satisfaz as seguintes condições:

(a) é classificado como mantido para negociação. Um ativo ou passivo financeiro é classificado como mantido para negociação se é: (i) adquirido ou originado principalmente com a finalidade de venda ou de recompra no curto prazo; (ii) parte de uma carteira de instrumentos financeiros identificados que são gerenciados em conjunto e para os quais existe evidência de padrão recente de realização de lucros a curto prazo; ou (iii) derivativo (exceto no caso de derivativo que é um contrato de garantia financeira ou instrumento de hedge designado pela entidade e efetivo tratado nos itens 47 a 58).

(b) é designado pela entidade, no reconhecimento inicial, como mensurado ao valor justo por meio do resultado. A entidade pode utilizar essa designação para ativos que contêm derivativos embutidos ou quando a utilização resultar na divulgação de informação contábil mais relevante, em função de: (i) eliminar ou reduzir significativamente inconsistências de mensuração ou reconhecimento que ocorreriam em virtude da avaliação de ativos e passivos ou do reconhecimento de seus ganhos e perdas em bases diferentes; (ii) o valor justo, para um grupo de ativos financeiros, passivos financeiros ou ambos, ser utilizado como base para gerenciamento e avaliação de performance – conforme estratégia de investimento ou gerenciamento de risco de mercado documentada – e como base para envio de informações para a alta administração.”

que ocorra". E, finalmente, há uma previsão genérica de ganhos registrados nas transações com ativos e passivos em condições vantajosas, prevista no Pronunciamento CPC no. 46, que trata de Valor Justo, como será visto no tópico seguinte. Há outros exemplos, obviamente.

Portanto, embora seja possível dizer que, na situação atual, as normas do IFRS quanto ao reconhecimento de receitas ***ainda*** não apresentam grandes diferenças práticas em relação ao período anterior, isso não significa que não possam vir a fazê-lo, bastando, para tanto, que a amplitude dada ao reconhecimento pelo PCB, item 4.47, seja aplicada a casos mais variados. Como diz MARCOS SHIGEO TAKATA:

É de curial atenção que a definição de receita *supra* não se "limita" à *entrada* de recursos ou ativos ou de benefícios econômicos, estendendo-se a *aumento* de ativos e *diminuição* de passivos (e não simplesmente e somente redução por "realização" ou reversão de passivos) - o mesmo se diga, inversamente, quanto à definição de despesa. Por conseguinte, a conceituação de receita e despesa segundo o *conceptual framework* tem sua base em ativos e passivos, e não sob a *base de eventos ou transações* - de venda de bens, de prestação de serviços, de utilização de recursos por terceiros.⁷²⁵

É importante, portanto, entender o que é a mensuração a valor justo, para que seja possível, mais adiante, confrontar estes conceitos com os do Direito Tributário.

5.2.4 O Valor Justo

A evolução da mensuração pelo valor justo se confunde com a própria história do IFRS. As razões pelas quais esse método de avaliação passou a ser utilizado pela contabilidade estão expostas no tópico 5.2.2 acima.

Até recentemente, o valor justo não era objeto de um normativo próprio, emitido pelos órgãos responsáveis pelo IFRS. Em 2012, entretanto, o IASB editou a IFRS 13, que, no Brasil, foi refletida pelo Pronunciamento CPC no. 46, tratando especificamente deste conceito. Diz o item 9 do Pronunciamento:

9. Este Pronunciamento define valor justo como o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela

⁷²⁵ TAKATA, Marcos Shiguo. A Conexão da Contabilidade com o Direito Tributário - Direito Contábil e Direito Tributário. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

O valor justo, portanto, pressupõe uma transação:

- (a) no mercado;
- (b) entre participantes não pressionados;
- (c) envolvendo um ativo ou passivo determinado.

O requisito de ser uma transação **no mercado** é relevante porque elimina os aspectos subjetivos da entidade. Valor Justo, como o próprio normativo explica (item 2), “é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade”. Dito de outro modo, as partes e suas particularidades são desimportantes; a intenção é capturar o valor que seria praticado no mercado para quaisquer partes envolvidas, bastando que não estivessem pressionadas a realizar a transação.

Exatamente por isso, aliás, o Pronunciamento (item 2) utiliza expressamente a locução “preço de saída” para se referir ao Valor Justo. A expressão denota o preço que **qualquer vendedor** conseguiria, no mercado, em uma negociação para se desfazer, ou “sair da propriedade” (daí a expressão “preço de saída”) daquele específico ativo ou passivo.

O foco, portanto, é no ativo ou passivo negociado, não em quem negocia ou poderia negociar. O item 11 do Pronunciamento deixa isso bem claro quando estabelece:

11. A mensuração do valor justo destina-se a um ativo ou passivo em particular. Portanto, ao mensurar o valor justo, a entidade deve levar em consideração as características do ativo ou passivo se os participantes do mercado, ao precificar o ativo ou o passivo na data de mensuração, levarem essas características em consideração. Essas características incluem, por exemplo:
- (a) a condição e a localização do ativo; e
 - (b) restrições, se houver, para a venda ou o uso do ativo.

Em relação à metodologia, o Pronunciamento CPC 46 diz que as decisões devem ser baseadas em uma série de critérios:

- a) a entidade deve escolher a técnica adequada para as circunstâncias, levando em conta a disponibilidade de dados para mensuração;

- b) as informações utilizadas para avaliação são classificadas em três níveis, havendo entre eles uma hierarquia:
- i. Nível 1: Preços cotados em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos a que a entidade possa ter acesso na data de mensuração. É o caso, por exemplo, de ativos financeiros ou mercadorias cotados em bolsa de valores ou mercadorias, com preços divulgados publicamente;
 - ii. Nível 2: informações que são observáveis para o ativo ou passivo, direta ou indiretamente, exceto preços cotados do Nível 1. Incluem preços cotados para ativos ou passivos similares em mercados ativos, preços cotados para ativos ou passivos idênticos em mercados não-ativos, e informações que sejam específicas do ativo ou passivo, como taxas de juros, volatilidade implícita, spreads de crédito e informações corroboradas pelo mercado;
 - iii. Nível 3: informações que não são observáveis para o ativo ou passivo. Trata-se, aqui, de situação onde não há mercado, igual ou semelhante, que possa ser utilizado como parâmetro. Neste caso, os dados “refletem as premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou o passivo, incluindo premissas sobre risco.”. Ou seja, o avaliador tem que se utilizar das mesmas técnicas de avaliação que um participante qualquer do mercado (não-pressionado) utilizasse, se quisesse entrar em uma negociação daquele ativo ou passivo específico.

Quanto mais abaixo na hierarquia estão as informações utilizadas, maiores a subjetividade e a incerteza.

É importante ressaltar, ainda, que o Pronunciamento, coerente com o foco no ativo ou passivo, e não na entidade, donde decorre a natureza de “preço de saída”, mencionada acima, deixa muito claro que podem, inclusive, existir situações onde o preço pago ou recebido por um ativo ou passivo, numa transação real e efetivamente ocorrida, **não é o Valor Justo**. Nestes casos, diz o item 60, se uma

regra contábil específica “exigir ou permitir que a entidade mensure o ativo ou o passivo inicialmente ao valor justo e o preço da transação diferir do valor justo, a entidade deve reconhecer o ganho ou a perda resultante no resultado do período, a menos que esse Pronunciamento especifique de outro modo”. Ou seja, é possível que um vendedor ou comprador apure um lucro ou prejuízo com base em um preço que não foi o realmente praticado, mesmo em uma transação com terceiro no mercado.

Embora essa possibilidade soe estranha à primeira vista, ela nada mais é do que uma decorrência das premissas adotadas. Como o próprio Pronunciamento explica, em seu item 57⁷²⁶, muitas vezes, as entidades negociam ativos e passivos com preços diferentes, conforme estejam “entrando” na titularidade do ativo ou passivo ou “saindo” dela. E o valor justo, como já se viu, é um “preço de saída”.

Se um comprador, portanto, se aproveitando da necessidade premente do vendedor, compra um determinado bem por um preço muito baixo, é dizer, abaixo do Valor Justo, que seria o praticado por um vendedor que não estivesse pressionado, há um ganho, na transação, para o comprador.

Assim, embora o comprador esteja adquirindo um bem, registrará, no seu resultado, um “ganho”, vale dizer, seu lucro contábil irá aumentar, em função do benefício que está “embutido” no preço reduzido que conseguiu pagar pelo bem adquirido.

Obviamente, o Pronunciamento traz inúmeros outros detalhes para que se possa chegar ao valor justo. Existem regras para avaliar a transação, o mercado, os preços possíveis, etc.

Importa deixar demonstrado, entretanto, qual é o conceito de valor justo com o qual trabalham as normas dos IFRS, qual é o grau de subjetividade potencial que ele traz consigo, e quais são as possíveis consequências, como se fez acima.

⁷²⁶ “57. Quando o ativo é adquirido ou o passivo assumido em transação de troca para esse ativo ou passivo, o preço da transação é o preço pago para adquirir o ativo ou recebido para assumir o passivo (um preço de entrada). Por outro lado, o valor justo do ativo ou passivo é o preço que seria recebido para vender o ativo ou pago para transferir o passivo (um preço de saída). As entidades não necessariamente vendem ativos pelos preços pagos para adquiri-los. Similarmente, as entidades não necessariamente transferem passivos pelos preços recebidos para assumi-los.”

5.2.4.1 Registro contábil dos efeitos do Valor Justo conforme os IFRS

Como já se viu acima, há alguns casos pontuais – por enquanto – onde o efeito de uma avaliação a valor justo acarreta efeitos diretos no resultado das pessoas jurídicas, a partir da adoção do IFRS. Os casos mencionados foram:

- a) A contabilização de ativos biológicos a valor justo – item 26 do Pronunciamento CPC no. 29;
- b) Ativo financeiro ou passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado, conforme Pronunciamento CPC no. 14;
- c) A possibilidade de determinados comerciantes de commodities contabilizarem seus estoques pelo valor justo, com as variações representando receitas ou despesas, de acordo com o Pronunciamento CPC no. 16(R1);
- d) As variações de valor das “Propriedades para Investimento”, conforme item 35 do Pronunciamento CPC no. 28;

Além desses casos pontuais, há a previsão genérica de reflexo no resultado de ganhos registrados nas transações com ativos e passivos em condições vantajosas, no Pronunciamento CPC no. 46, que trata de Valor Justo.

A contrapartida em conta de resultado – afetando o lucro contábil, portanto – não é a única forma pela qual as valorações a valor justo refletem na contabilidade das pessoas jurídicas. Esses casos, a bem da verdade, ainda são minoria, embora estejam aumentando. O mais comum ainda é o registro dos efeitos diretamente em uma conta transitória localizada no grupo de contas do patrimônio líquido, denominada “Ajustes de Avaliação Patrimonial” ou simplesmente AAP.

Diz o parágrafo 3º do artigo 182 da Lei das S.A., na redação que lhe foi dada pela Lei no. 11.941/2009:

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei.

O dispositivo deixa claro que o registro dos efeitos da avaliação a valor justo de ativos e passivos, via de regra, terão contrapartida nas contas de AAP, de forma transitória, “enquanto não computadas no resultado do exercício”.

A doutrina contábil repete a norma, dizendo que a conta tem por finalidade “receber as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo, quanto não computadas no resultado do exercício em obediência o regime de competência”⁷²⁷.

Nem a norma nem a doutrina contábil, portanto, dão maiores detalhes sobre como se dá a “entrada” e a “saída” dos valores levados a registro nas contas de AAP. Como bem diz ANDRADE FILHO:

A Lei no 11.638 é omissa a respeito do caráter jurídico da conta "Ajustes de Avaliação Patrimonial", de modo que não existem regras acerca da sua possível utilização para eventual aumento do valor do capital social e nem há uma única palavra acerca do cômputo do seu valor para fins de cálculo e pagamento dividendos. A Lei diz, no entanto, que os valores registrados a esse título são aqueles que não devem integrar o resultado do período porquanto ainda não reúnem as condições necessárias para o serem em atendimento ao regime de competência. Nos casos em que essa conta reflita o resultado da diferença entre o valor contábil e o valor de mercado dos ativos e passivos não se forma uma Reserva ou uma conta especial de lucros ou prejuízos acumulados. Não há Reserva porque não há separação de lucro e não há lucro acumulado (ou prejuízo) porque tais valores não integram o resultado do período. Trata-se de conta de caráter transitório, de modo que os efeitos nos resultados só ocorrerão nos casos de haver realização econômica dos ativos e dos passivos, de modo que as receitas sejam consideradas ganhas e as despesas sejam consideradas incorridas. Para que esses eventos (a receita seja considerada ganha e a despesa considerada incorrida) ocorram é necessário o recebimento, pagamento ou extinção das obrigações a qualquer título. Não pode ser descartada a possibilidade de ocorrência de fatores que determinem a reversão dos valores registrados antes mesmo da realização.⁷²⁸

A explicação pode ser encontrada (parcialmente) no conceito de “resultado abrangente, existente no IFRS.

⁷²⁷ IUDÍCIBUS et. al., *Manual de Contabilidade...*, cit., p. 350.

⁷²⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Questões Jurídicas em Torno da Figura do AAP – Ajuste de Avaliação Patrimonial. In ROCHA, Sérgio André (coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. II*, pp. 148-170.

O resultado abrangente engloba toda e qualquer “mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não sejam derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários”⁷²⁹. É formado pelo conjunto de:

- a) resultado do exercício: “resultado do período é o total das receitas deduzido das despesas, exceto os itens reconhecidos como outros resultados abrangentes no patrimônio líquido”⁷³⁰; e
- b) “outros resultados abrangentes”: os outros resultados abrangentes “compreendem itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação) que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações emitidos pelo CPC.”⁷³¹.

O Pronunciamento CPC no 26 (R1) que trata da apresentação das demonstrações contábeis, não explica o critério que leva à classificação de um item no resultado do período. Há ali apenas uma lista de exemplos:

Os componentes dos outros resultados abrangentes incluem:

- (a) variações na reserva de reavaliação, quando permitidas legalmente (ver Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 04 – Ativo Intangível);
- (b) ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício definido reconhecidos conforme item 93A do Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados;
- (c) ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior (ver Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);
- (d) ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda (ver Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração);
- (e) parcela efetiva de ganhos ou perdas advindos de instrumentos de hedge em operação de hedge de fluxo de caixa (ver Pronunciamento Técnico CPC 38).

São todos casos de itens normalmente registrados como AAP.

⁷²⁹ Pronunciamento CPC 26(R1), item 7.

⁷³⁰ Id. Ibid.

⁷³¹ Id. Ibid.

A escolha entre o item que afeta o resultado do exercício ou aquele cujo efeito é classificado como “outros resultados abrangentes” é feita, assim, com base nas normas específicas constantes de cada uma das normas relativas ao IFRS, ou seja, cada um dos Pronunciamentos do CPC. Não há uma regra geral, como bem salienta a PriceWaterhouseCoopers⁷³²:

Não há um princípio óbvio que determine a transferência destes ganhos e perdas do resultado do exercício para outros resultados abrangentes. Todos eles refletem re-mensurações como resultado de movimentos no preço ou na avaliação, mas isso também acontece com alguns itens que são inquestionavelmente incluídos no resultado do exercício.

Os itens registrados em AAP, portanto, correspondem, via de regra, a itens que geram “outros resultados abrangentes”. De toda forma, são itens que não afetam a base de cálculo do IRPJ, pois não transitam pelo resultado. Esse efeito, se houver, acontecerá no momento em que “normalmente” ocorreria na contabilidade pré-IFRS, ou seja, no momento da realização efetiva de uma transação⁷³³.

Assim sendo, nestes casos, embora o possível efeito de uma avaliação a valor justo seja demonstrado contabilmente, de acordo com as normas do IFRS, não há efeito imediato no lucro líquido.

⁷³² “There is no obvious principle that drives these gains and losses out of earnings and into OCI. They all reflect re-measurements as a result of movements in a price or valuation, but so do some items that are unquestionably included within earnings (such as fair value gains and losses on traded derivatives and investment properties)”. Disponível em <http://pwc.blogs.com/ifrs/2009/09/what-exactly-is-other-comprehensive-income.html>. Acessado em 13/05/2013.

⁷³³ IUDÍCIBUS et. al., *Manual de Contabilidade...*, cit., p. 350: “Como regra geral, os valores registrados nessa conta deverão ser transferidos para o resultado do exercício à medida que os ativos e passivos forem sendo realizados.”

6. A ADOÇÃO DO IFRS NO MUNDO E NO BRASIL – A BUSCA DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

6.1 No Mundo

Os Princípios Internacionais de Contabilidade (em inglês, International Accounting Standards - IAS), emitidos pelo antigo International Accounting Standards Committee (IASC), atual International Accounting Standards Board (IASB), correspondem ao que hoje se convencionou chamar IFRS, um conjunto de normas de cunho contábil que, como visto, visam facilitar o intercâmbio e a comparabilidade das informações em relação às entidades que os adotam, bem como a tomada de decisões dos participantes do mercado sobre estas entidades.

Conforme ensinam LEO VAN DER TAS e PETER VAN DER ZAND⁷³⁴, historicamente as normas contábeis tiveram seu desenvolvimento no interior dos Estados – sendo os anglo-saxônicos os Estados com tradição mais antiga na edição de normas contábeis –, o que se revelou um problema para os investidores e financistas a partir, principalmente, da década de 70, uma vez que suas decisões precisavam ser embasadas em demonstrações contábeis muito divergentes do ponto de vista metodológico.

Foi nesse contexto que os investidores e financistas, ao lado das autoridades reguladoras de valores mobiliários, passaram a clamar pela harmonização das normas contábeis, assim como pela ampliação da divulgação de informações financeiras e, finalmente, por mais transparência⁷³⁵.

Esse desejo por harmonização ganhou voz no Décimo Congresso Mundial de Contadores no ano de 1972 em Sidney, onde foi discutida a criação do IASC, que se concretizou no ano seguinte mediante a deliberação de dezesseis comissões de contadores de nove países, (Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, França, Irlanda, Japão, México, Países Baixos e Reino Unido).

⁷³⁴ TAS, Leo Van der; ZAND, Peter Van der. Capítulo 1, *in*: ESSERS, Peter H. J. et. al. The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts, Amsterdam: Kluwer Law International, 2009, p. 2.

⁷³⁵ Id. Ibid.

De acordo com BRUCE MACKENZIE, em uma rápida série de negociações os referidos países foram convidados a se juntar a Reino Unido e Estados Unidos na criação do órgão internacional, sendo que por pressão daquele (de acordo com o autor, pressão associada a subsídios financeiros), o IASC teve sua sede estabelecida em Londres, onde está hoje o seu sucessor, o IASB⁷³⁶.

Na Constituição do IASC foram positivados os seguintes princípios: (a) formular e publicar, no interesse dos usuários, os princípios contábeis a serem observados na apresentação de demonstrações financeiras, bem como promover a sua aceitação e observância; (b) trabalhar pelo aprimoramento e harmonização dos regulamentos, princípios contábeis e procedimentos relativos à apresentação das demonstrações contábeis⁷³⁷.

Considerando que a iniciativa de criação do IASC foi, em grande parte, dos países anglo-saxônicos, as normas produzidas pelo Comitê terminaram por contar com grande influência da perspectiva desses países sobre as demonstrações financeiras.

No entanto, dentro desse grupo também havia diferenças, notadamente entre Reino Unido (e demais países europeus, de modo geral) e Estados Unidos. Como notam TAS e ZAND, enquanto os Estados Unidos valorizavam a importância da segurança jurídica, editando normas bastante específicas e que não admitiam desvios, o Reino Unido estabelecia normas mais genéricas e que permitiam a flexibilização pelo intérprete quando necessário à identificação da verdadeira e adequada imagem (*true and fair view*) da performance financeira da empresa. Esta segunda abordagem é que prevaleceu no IASC e, hoje, nos IFRS⁷³⁸.

Inicialmente, não obstante o IASC estivesse marcado pelo viés das normas contábeis vigentes no Reino Unido e nos Estados Unidos, várias concessões foram feitas para que se facilitasse a sua adoção pelos demais países e também para que o comprometimento dos demais nesse sentido fosse obtido, permitindo-se, por exemplo, o uso de diversas “opções” na determinação dos métodos contábeis. Essa

⁷³⁶ MACKENZIE, Bruce et al. *IFRS 2012 – Interpretação e Aplicação*. Porto Alegre: Bookman, 2013, p. 4.

⁷³⁷ TAS e ZAND, op. cit., pp. 2-3.

⁷³⁸ Op. cit., p. 4.

permissividade mostrou-se posteriormente inviável⁷³⁹, já que conduzia a um “denominador comum de nível baixo de normas”⁷⁴⁰, sendo essa uma das principais críticas feitas às IAS.

Como noticia MACKENZIE⁷⁴¹, no primeiro estágio de sua existência o IASC teve altos e baixos⁷⁴², tendo ganhado força apenas a partir de 2000, quando foi negociado um acordo com a Organização Internacional de Comissões de Valores Mobiliários (*International Organization of Securities Commissions* - IOSCO) para a promoção por esta da utilização das IAS em listagens internacionais:

A IOSCO estava interessada em encontrar um "passaporte" internacional comum que permitisse às empresas serem aceitas em uma listagem secundária na jurisdição de qualquer um de seus membros. A idéia era que, independentemente das regras de listagem na bolsa de valores primária de uma empresa, deveria haver uma quantidade mínima comum de regras que todas as bolsas deveiam aceitar de empresas estrangeiras que quisessem uma listagem secundária. A IOSCO estava preparada para endossar as IFRS [então IAS] como base financeira para esse passaporte, desde

⁷³⁹ “Como mencionado acima, visando facilitar a adoção dos princípios nos países de origem das organizações patrocinadoras, os princípios originalmente concediam diversas opções para lidar com questões contábeis. Com o tempo, no entanto, ficou óbvio que o número de opções deveria ser limitado. O IASC passou então a indicar os tratamentos preferíveis e permitir alternativas para expressar sua preferência e guiar o desenvolvimento da prática”. Cfe. TAS e ZAND, op. cit., p. 4, tradução livre de: “As mentioned above, the standards originally gave a lot of options for addressing accounting issue in order to facilitate the adoption of the standards in the countries of the sponsoring organizations. Over time, however, it became obvious that the number of options should be limited. IASC started indicating preferred treatments and allowed alternatives to express their preference and to give guidance to the development of practice.”

⁷⁴⁰ MACKENZIE, op. cit., p. 5.

⁷⁴¹ Op. cit., p. 4.

⁷⁴² “Quando a International Federation of Accountants (IFAC) foi formada em 1977 (novamente no Congresso Mundial de Contadores), o IASC teve de se defender contra tentativas de transformá-lo em parte da IFAC. A resistência foi suficiente, levando a um acordo em que o IASC permaneceu independente, mas todos os membros da IFAC eram automaticamente membros do IASC, e a IFAC podia nomear os membros do Conselho normatizador. A ONU e a OCDE se engajaram na criação de regras internacionais nos anos 1970. mas o IASC conseguiu persuadi-las a deixar a regulamentação de reconhecimento e mensuração para o IASC. Porém, ao se estabelecer como o único órgão regulador internacional, o IASC teve dificuldades para persuadir as agências de fiscalização e os países a usarem suas regras. Embora as associações profissionais que ciam membros estivessem teoricamente comprometidas com a promoção do uso das IFRS no nível nacional, na prática, poucas associações nacionais tinham influência na normalização dentro de seus países (porque as normas eram criadas por órgãos tributários ou outros órgãos governamentais), e alguns países (incluindo os Estados Unidos e o Reino Unido) sempre preferiam as suas próprias normas, e não aquelas que a IASC propusesse. Na Europa, as IFRS eram usadas na Itália e na Suíça, e os órgãos normatizadores nacionais de alguns países, como a Malásia, começaram a usar as IFRS como base para suas próprias normas, sem necessariamente adotá-las na forma como o IASC as havia redigido ou mesmo explicitar que as IFRS estavam sendo adotadas como parte dos princípios contábeis nacionais.”, cfe. MACKENZIE, cit., pp. 4-5.

que as normas internacionais pudessem ser elevadas ao nível de qualidade e abrangência que ela estipulara.⁷⁴³

Esse evento tão importante para a emancipação do IASC, contudo, teve sua relevância ofuscada pelo anúncio subsequente da União Europeia de que tinha a intenção de adotar as IAS como requisito para a listagem primária de todos os estados-membros, o que foi condicionado, no entanto, a uma reestruturação do órgão⁷⁴⁴.

Essa reestruturação veio em 2001, quando foi constituída a Fundação IASC no Estado de Delaware, nos Estados Unidos, uma entidade sem fins lucrativos que estava ligada ao órgão sediado em Londres, o qual passou a ser denominado IASB.

O IASB ficou, então, encarregado de editar normas contábeis em âmbito global, de elevada qualidade e cogência. Novos procedimentos foram estabelecidos e ficou acertado que as normas que fossem emitidas a partir de então não mais seriam denominadas IAS, mas IFRS.

Em seguida veio o processo de convergência dos países para as IFRS, tendo sido inaugurado em 2002 com a União Europeia, que passou a exigir que todas as empresas listadas em seu território usassem as IFRS a partir de 2005. Nos anos posteriores, diversos países também aderiram às IFRS, inclusive o Brasil, cujo processo de implementação será analisado no próximo tópico.

⁷⁴³ id., p. 5.

⁷⁴⁴ “O desenvolvimento relativo ao conjunto de normas mencionado acima fez com que a Comissão Europeia decidisse optar pelo uso das IAS nas demonstrações financeiras das consolidadas das sociedades listadas, sob certas condições. Ao IASC foi solicitada sua reestruturação organizacional, o que coincidia com a vontade das partes interessadas no mercado financeiro. Os princípios da IASC a serem usadas na Comissão Europeia deveriam estar alinhados com os princípios usados nas directivas comunitárias relativas às contas anuais e devem ser submetidos a um processo de aprovação em que as instituições europeias dão aos padrões a sua legitimidade democrática”. (TAS e ZAND, op. cit., p. 6 - tradução livre). “The developments regarding the set of core standards mentioned above, made the European Commission decide to opt for the use of IAS in the consolidated financial statements of listed companies, be it under certain conditions. IASC was required to restructure its organization, as was indeed also the wish of stakeholders in the financial markets. The standards of the IASC, to be used in the EU, should be in line with the principles used in the EU directives on annual accounts and are to be subjected to an endorsement procedure in which the European institutions give the standards its democratic legitimacy.”

6.2 No Brasil

Segundo BRAGA e ALMEIDA⁷⁴⁵, o processo de convergência para os IFRS começou efetivamente no Brasil no ano de 1990, com a criação, pela CVM, de três comissões formadas por especialistas (Comissão Jurídica, Comissão de Mercado de Valores Mobiliários e Comissão Contábil) para propor alterações à Lei 6.404/76.

Em 1991, com a conclusão dos trabalhos das comissões, foi elaborado um anteprojeto que a CVM encaminhou ao Poder Executivo. A sugestão da CVM foi apensada ao Projeto de Lei nº 3.115/97, que havia sido inicialmente apresentado objetivando uma mudança pontual no artigo 15 da Lei das S/A.

Em 2000, segundo os autores⁷⁴⁶, a parte das mudanças da Lei das S/A que se relacionava com o processo de convergência contábil foi retirada do PL 3.115/97, o qual continuou tramitando e culminou com a edição da Lei nº 10.303/2001, a qual alterou diversos dispositivos da Lei das S/A..

Na verdade, o embrião da criação do CPC já existia na Lei 10.303/2001, que acrescentava os artigos 27-A e 27-B à Lei 6.385/76, mas que foram vetados quando da promulgação da Lei. A criação efetiva do CPC, que aconteceu em 2005, por meio da Resolução CFC nº 1.055, teria ocorrido por iniciativa da Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM⁷⁴⁷.

A parte relativa ao processo de convergência contábil passou a integrar o Projeto de Lei nº 3.741. A exposição de motivos deixava claro que o objetivo era a convergência para os padrões contábeis adotados internacionalmente, baseados nas então vigentes IAS e que representavam o padrão internacional a cargo, naquele momento, do IASC. Essa a opinião da doutrina⁷⁴⁸:

⁷⁴⁵ BRAGA, Hugo Rocha e ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Mudanças Contábeis na Lei Societária: Lei nº 11.638, de 28-12-2007*. São Paulo: Atlas, 2008.

⁷⁴⁶ Op. cit., p. 2. O acompanhamento legislativo da Câmara dos Deputados em www.camara.gov.br não permite vislumbrar a conexão entre os dois projetos de Lei de que a doutrina dá notícia.

⁷⁴⁷ BRAGA e ALMEIDA, *Mudanças Contábeis...*, cit., p. 4.

⁷⁴⁸ LOPES, Alexsandro Broedel. A “Política de Balanço” e o novo ordenamento Contábil Brasileiro das Companhias Abertas. In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (aproximações e distanciamentos)*, 2º volume, pp. 11-19. Essa competência foi atribuída ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) pelo art. 10-A da Lei nº 6.385/1976, incluído pela Lei nº 11.638/2007:

A Lei 11.638/2007 trouxe ao ordenamento contábil brasileiro a base jurídica, positivada, do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade (IFRS). Ao comandar a adição do parágrafo 5º do artigo 177 da Lei 6.404/1976 (LSA) que estabelece que “As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”, o legislador deu comando à CVM que emitisse seus normativos em consonância com as normas internacionais - que neste atual momento são as IFRS. O processo de convergência se dá por intermédio da emissão de Pronunciamentos Técnicos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que confere aos referidos pronunciamentos o caráter de norma aplicável às companhias abertas brasileiras.

NATANAEL MARTINS também ressalta que, apesar de a Lei nº 11.638/2007 ter causado profundas modificações na Lei nº 6.404/76, ela “teve por escopo, fundamentalmente, possibilitar a adoção, no Brasil, de ‘normatizações contábeis que levem ao processo de convergência às Norma [sic] Contábeis Internacionais, basicamente as derivadas do International Accounting Standards Board (IASB)’”⁷⁴⁹.

Por outro lado, no projeto de Lei original nada se falava a respeito de efeitos *tributários*. De acordo com ELIDIE PALMA BIFANO, que também estudou a origem da Lei nº 11.638/2007, a menção ao Projeto de Lei nº 3.471 faz-se importante justamente para evidenciar que no momento da sua propositura o objetivo da norma era apenas e tão-somente dispor sobre padrões contábeis, sendo que suas

“Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)”.

⁷⁴⁹ MARTINS, Natanael. A Reforma da Lei das Sociedades Anônimas: Lei 11.638/2007 e seus Impactos na Área Tributária. In ROCHA, Sérgio André (coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp.341-379 (365).

inovações, em matéria contábil-societária, se fariam sem quaisquer reflexos fiscais e regulatórios⁷⁵⁰.

Como diz ROBERTO DUQUE ESTRADA:

A aprovação das novas regras legais foi condicionada pelo Congresso Nacional à sua neutralidade fiscal, já que muitas delas significavam a antecipação do reconhecimento de receitas e a contabilização de ativos a valores de mercado.

O Congresso exigiu, em nome da segurança jurídica (vejam só!), que não houvesse aumento da carga tributária, daí a criação do RTT e o compromisso de que a nova lei que vier a ser editada regulando os efeitos fiscais pós-RTT consagrará igualmente a neutralidade fiscal.⁷⁵¹

O projeto de Lei tramitou longamente no Congresso Nacional. Obedecendo às normas regimentais, foi primeiramente entregue à Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio – CDEIC, de onde saiu com mudanças no texto, mas sem que qualquer menção fosse feita a efeitos tributários, no sentido da neutralidade ou não.

Posteriormente, o projeto chegou à Comissão de Finanças e Tributação, onde, aí sim, travaram-se intensos debates, com muitas emendas sendo apresentadas, algumas aceitas e outras rejeitadas. Durante a tramitação, o Projeto de Lei foi adaptado e alterado várias vezes, e surgiu, em uma das alterações, o embrião normativo da neutralidade tributária (§ 7º do art. 177 da LSA), que até então ainda não havia sido posta no papel. Curiosamente, o dispositivo que tratava da matéria no PL não foi incluído ou sequer mencionado por nenhuma emenda, o que permite concluir que foi inserido por iniciativa do próprio relator, mas este tampouco os mencionou, em seus pareceres durante o trâmite legislativo. O dispositivo, que não seria mais modificado nos trâmites posteriores, veio a lume com a seguinte redação:

§ 7o Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2o deste artigo,

⁷⁵⁰ BIFANO, Elidie Palma. Aspectos Contábeis da Lei 11.638/07: Reflexos Legais. In ROCHA, Sérgio André. *Direito Tributário, Societário e Reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 47.

⁷⁵¹ Parecer da PGFN representa risco de “extorsão” tributária, artigo publicado no site “Consultor Jurídico” em 15 de maio de 2013. Disponível em http://www.conjur.com.br/2013-mai-15/consultor-tributario-parecer-pgfn-representa-risco-extorsao-tributaria#_ftn10_3931. Acessado em 01 de junho de 2013.

e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

Embora sejam poucos os registros de debates sobre a neutralidade no Congresso, os participantes do processo deixam bem claro que os entendimentos a respeito existiram. A ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas diz que foi fruto de seu esforço a inclusão do parágrafo 7º:

A Lei 11.638/07 teve origem em um projeto elaborado pela Comissão de Valores Mobiliários, com forte apoio das entidades representativas do mercado, para permitir a convergência das práticas contábeis brasileiras para o padrão internacional (IFRS). Durante sua tramitação no Congresso, foi debatido e consistentemente aperfeiçoado mediante intensa participação da Abrasca.

Concluída a tramitação no Congresso, foi promulgada a Lei 11.638/07, que introduziu diversos aperfeiçoamentos na parte contábil da Lei das S.A. e garantiu os instrumentos para a implantação dos padrões do IFRS, medida indispensável nesses tempos de globalização dos mercados.

A alteração da Lei 6.404/76 pela Lei 11.638/07 representou uma total mudança de enfoque no que se refere a procedimentos tradicionalmente contidos na Lei societária a respeito da forma da escrituração contábil das companhias.

O parágrafo 7º do artigo 177, da Lei 6.404/76, adicionado pela Lei 11.638/07 por proposição da Abrasca, estabelecia que os lançamentos de ajustes efetuados exclusivamente para harmonização das normas contábeis e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderiam ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

(...)

Durante todo esse longo período de oito anos em que se desenrolou o assunto, a Abrasca participou ativamente com a produção de estudos, debates e sugestões objetivas para aprimorar o documento. Pode-se dizer, sem risco de erro, que a inserção, na fase do Legislativo, do parágrafo 7º do artigo 177, foi resultante da capacidade de argumentação e da persistência da Comissão Jurídica da Abrasca, sendo lícito concluir que a implantação do IFRS com neutralidade tributária foi inserida naquela ocasião e assim permaneceu, também em decorrência do trabalho da Cojur em relação à MP 449.⁷⁵²

Como se vê no final do parágrafo 7º, incluído na Lei, os lançamentos de ajuste não poderiam ter “quaisquer outros efeitos tributários”. De fato, a promessa de

⁷⁵² Relatório de Diretoria da Abrasca de 2008, disponível em www.abrasca.org.br.

neutralidade tributária da convergência estava feita e positivada, mas não poderia, nos termos em que foi redigida, ser devidamente cumprida. Veja-se:

6.3 As falhas na neutralidade tributária proposta pela Lei nº 11.638/2007

A análise da pretensa neutralidade que era estabelecida pela Lei nº 11.638/2007 deve partir das regras que tratam, diretamente e de modo expresso, da conjugação entre as normas societárias e as normas tributárias. A mais relevante destas é aquela que estabelece o elo de ligação básico entre os conceitos de “Lucro Real” e “Lucro Líquido”, qual seja, o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977⁷⁵³. O vínculo estabelecido por este dispositivo é complementado por outros, como é o caso do artigo 7º do mesmo Decreto-Lei, tanto em seu *caput*⁷⁵⁴ quanto em seu parágrafo 4º⁷⁵⁵, na medida em que determinam que o Lucro Real deve ser apurado com observância das leis comerciais. Essas disposições foram reforçadas, posteriormente, pelo artigo 18 da Lei nº 7.450/1985⁷⁵⁶.

⁷⁵³ O próprio preâmbulo do Decreto-Lei informa que o objetivo é “adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações” (na época, as inovações eram aquelas trazidas pela Lei nº 6.404/1976). O artigo 6º é que conceitua “lucro real”, e o faz partindo de um conceito societário, que é o de “lucro líquido”. Veja-se o texto do *caput* e dos primeiros parágrafos, que mais de perto interessam à análise:

“Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64. (...)”

⁷⁵⁴ Art. 7º. “O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com **observância das leis comerciais** e fiscais.” (destaque não está no texto original).

⁷⁵⁵ “§ 4º. Ao fim de cada período-base de incidência do imposto o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com **observância das disposições da lei comercial**, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados” (destaque não consta do original).

⁷⁵⁶ “Art. 18 - A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período-base com observância das disposições das leis comerciais, inclusive no que se refere ao cálculo da correção monetária do balanço e à constituição da provisão para o imposto de renda.”

Avançando um pouco mais, percebe-se que a “Lei Comercial” a que se referem as disposições normativas mencionadas é, principalmente, a Lei nº 6.404/1976⁷⁵⁷. E, nesta Lei, o principal dispositivo, nessa linha de análise, é o artigo 177, que estabelece, em seu *caput*:

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

Assim se pode perceber a vinculação, sem grandes questionamentos: os princípios de contabilidade geralmente aceitos informam a escrituração mercantil, por força de expressa disposição legal. Esta, por sua vez, é a base da apuração do Lucro Líquido contábil, que, por fim, é o ponto de partida para que se possa chegar ao Lucro Real, base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ.

É por conta dessa vinculação expressa e inquestionável que se pode dizer que, no caso brasileiro, há conexão normativa e conexão concreta, configurando uma hipótese de balanço único, conforme se viu no tópico 4.2 acima.

Por isso é que os princípios de contabilidade geralmente aceitos, bem como **todos os elementos** que compõem o lucro contábil, sejam receitas ou despesas, passam a ter relevância para o mundo tributário, no que diz respeito ao IRPJ.

Além disso, como já se viu também no tópico 4.2 acima, o *caput* do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 demonstra, na medida em que estabelece que “Lucro real é o lucro líquido do exercício **ajustado pelas adições, exclusões ou compensações** prescritas ou autorizadas pela legislação tributária” (destaque nosso), que existem situações onde há tratamentos tributário e societário/contábil distintos para os mesmos fenômenos do mundo dos fatos, e existem situações onde não há distinção.

Por isso que o artigo 177, *caput* e parágrafo 2º, da Lei nº 6.404/1976 já trazia, em sua redação original, a seguinte formulação:

⁷⁵⁷ O Decreto-Lei no. 1.598, em seu art. 67, inciso XI, diz que “o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976”.

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

Com as mudanças operadas pela Lei nº 11.638/2007, cujo objetivo declarado era fazer com que as demonstrações financeiras fossem preparadas e publicadas de forma a privilegiar transparência e comparabilidade, no contexto da convergência para os IFRS⁷⁵⁸, as regras que tratavam dos ajustes foram modificadas e passaram a compreender duas formas distintas de se fazer a segregação entre a “contabilidade societária” e a “contabilidade fiscal”. Nessa linha, foi modificado o parágrafo 2º e incluído o 7º no já mencionado artigo 177 da Lei nº 6.404/1976. O texto dos dispositivos legais em questão passou a ser o seguinte:

§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro:

I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou

II – no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

[...]

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

O sistema brasileiro, que era de balanço único com regulação parcial da contabilidade mercantil pelo Direito Tributário, passou a ser um sistema de balanço único com ajustamento extracontábil do lucro mercantil, como se viu no tópico 4.2

⁷⁵⁸ Vide Mensagem nº 1.657 (exposição de motivos da Lei): “A proposição tem por finalidade modernizar e harmonizar as disposições da lei societária em vigor com os princípios fundamentais e melhores práticas internacionais (...). Será melhorada a qualidade das informações contábeis e, por conseguinte, a consistência do processo decisório de alocação de recursos”.

acima. Era esse o cenário legislativo para análise da neutralidade tributária da Lei nº 11.638/2007.

Como se nota já ao primeiro exame, as regras dos parágrafos 2º e 7º do artigo 177, transcritas acima, visavam, exatamente, regular os ajustes que pudessem derivar das diferenças de tratamento existente entre normas tributárias e societárias. O que delas se podia extrair é que:

- As empresas deveriam, independentemente de qualquer tratamento diverso existente na legislação tributária, elaborar suas demonstrações de acordo com a lei societária/contábil, que privilegia os princípios de contabilidade geralmente aceitos;
- Se a legislação tributária demandasse tratamento diferente da legislação societária/contábil, em relação a qualquer item das demonstrações financeiras, a empresa poderia optar por:
 - manter as demonstrações com obediência da norma societária/contábil, e registrar os lançamentos de ajuste tributário em livro próprio, à parte; ou
 - elaborar as demonstrações financeiras de acordo com a Lei tributária e, posteriormente, efetuar os lançamentos para ajustar tais demonstrações à lei societária/contábil.
- Os lançamentos de ajuste não poderiam ter efeitos tributários, é dizer, não poderiam acarretar o aumento ou a diminuição da carga tributária da empresa.

Ou seja, o contribuinte deveria optar entre (i) partir da escrituração “societária/contábil” e registrar ajustes tributários em livro separado para chegar à escrituração “tributária”, ou (ii) partir da escrituração “tributária” e realizar lançamentos subsequentes para chegar às demonstrações que refletissem a aplicação das normas societárias/contábeis. Por fim, os lançamentos que fossem feitos para harmonizar os dois conjuntos de normas não poderiam acarretar qualquer efeito tributário.

A clareza do objetivo do dispositivo é incontestável, mas seu alcance era limitado de duas formas: (i) pela incapacidade do texto de abranger efeitos

tributários nos casos em que a Lei tributária não estabelecia ajustes; e (ii) pela foma confusa como foi elaborado o texto, inviabilizando uma aplicação efetiva do mecanismo criado.

Com relação à primeira limitação apontada, é importante notar que nem toda situação tratada pela Contabilidade tem um tratamento dado também pela Lei tributária. Há muitos casos de adições e exclusões previstas pelas regras tributárias⁷⁵⁹, mas também há inúmeros outros casos – certamente muito mais numerosos, aliás – de despesas e receitas que não sofrem qualquer ajuste em decorrência de normas tributárias, sendo simplesmente “aceitos” pela Lei tributária. Nestes casos, como inexistem os “lançamentos de ajuste” a que se referia a Lei 11.638/2007, a neutralidade daquele diploma legal falhava. De fato, em todos os casos onde o Direito Tributário “aceita” uma despesa ou receita vinda da Contabilidade sem nada alterar em seu tratamento, uma mudança na Contabilidade provocaria um efeito imediato na base tributável.

Em relação à segunda limitação apontada, é importante analisar e comparar as duas opções que a Lei colocava à disposição dos contribuintes: o contribuinte deveria optar entre partir da escrituração “societária” e registrar ajustes tributários em livro separado, ou partir da escrituração “tributária” e realizar lançamentos de ajuste subseqüentes para chegar às demonstrações que refletissem a aplicação das normas societárias.

Em primeiro lugar, é possível dizer que, apenas no segundo caso, existiriam os “lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis”, nos termos do parágrafo 7º do artigo 177. No primeiro caso, as demonstrações seriam elaboradas, de início, já na forma da Lei societária, e os ajustes tributários seriam feitos e controlados à parte, em livro próprio⁷⁶⁰. Mesmo assim, o mecanismo era falho, pois:

- a) Quando os contribuintes partissem das demonstrações feitas de acordo com a Lei societária, os ajustes feitos por força das normas tributárias **teriam que representar efeitos tributários**. Sua única razão de ser é

⁷⁵⁹ V. exemplos elencados nas páginas above e seguintes.

⁷⁶⁰ De forma similar ao que já acontecia antes com o LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real.

exatamente essa, ou seja, fazer com que tais efeitos tributários sejam registrados;

- b) Lado outro, quando os contribuintes partissem das demonstrações feitas de acordo com a Lei tributária, ***todos os efeitos das normas tributárias já estariam ali presentes***. Os lançamentos de ajuste, nesse caso, são claramente lançamentos feitos para os casos em que a Lei societária se afasta da tributária. Ora, se tais lançamentos seriam feitos exatamente para que ocorresse a “migração” de um “balanço tributário” para o da Lei societária, nada mais correto que não fossem geradores de qualquer tipo de efeito tributário – isso é, aliás, inerente à sua própria natureza e finalidade, já que atribuir-lhes efeito tributário significaria, em última análise, desfazer tudo o que a legislação tributária manda fazer, em termos de ajustes ao lucro líquido contábil.

Percebe-se, assim, que, embora a Lei nº 11.638/2007, na medida em que modificava o parágrafo 2º e criava o parágrafo 7º do artigo 177 da Lei nº 6.404/1976, fosse, à primeira vista, coerente com o declarado objetivo de neutralidade fiscal do processo de convergência contábil, a análise mais detida das regras demonstra que elas não estavam aptas a produzir os efeitos a que se destinavam, exceto por um processo interpretativo que claramente desbordaria das possibilidades do texto. Por isso, muitas dúvidas foram colocadas e a doutrina se dividiu entre aqueles que acreditavam que o objetivo de neutralidade havia sido atingido e os que entendiam que isso não ocorreria.

As dificuldades que a divergência entre o objetivo e o texto da Lei causavam atingiam os contribuintes e também as autoridades fiscais, como explicam IUDÍCIBUS et. al.:

Mesmo tendo o texto da referida Lei referência expressa (art. 177, § 7º) de que os registros de ajustes efetuados com o objetivo da harmonização às regras internacionais não poderiam ser base de incidência de impostos e contribuições ou quaisquer outros efeitos tributários, havia desconforto no mercado quanto à efetiva neutralidade tributária da Lei. Esse desconforto aumentou ainda mais quando a própria Receita Federal do Brasil passou a reconhecer a

existência de dificuldade nesse sentido. E, ao que nos parece, estavam os técnicos da Receita cobertos de razão.⁷⁶¹

SÉRGIO ANDRÉ ROCHA diz que

por melhores que fossem as intenções do legislador quando da inclusão do aludido parágrafo 7º do artigo 177 na Lei das S/A, o fato é que a previsão ali contida não serviu para efetivamente assegurar a neutralidade fiscal da Nova Contabilidade. Faltava nesta regra a previsão de um mecanismo que efetivamente permitisse a exclusão dos efeitos da nova contabilidade sobre a apuração dos tributos.⁷⁶²

A premissa de neutralidade tributária, que havia sido um ponto crucial para que a Lei 11.638/2007 pudesse ser aprovada⁷⁶³, estava, portanto, em risco. Para evitar a natural insegurança, o governo recorreu a um mecanismo muito mais abrangente, criando não uma regra isolada que fazia referência a ajustes, mas todo um regime de transição, que foi chamado de RTT – Regime Tributário de Transição. É dele que se trata no tópico seguinte.

6.4 O RTT e Sua Abrangência

O RTT está regulado, principalmente, pelos artigos 15, 16 e 17 da Lei no. 11.941/2009.

A exposição de motivos da MP 449, que foi convertida na Lei no. 11.941/2009, deixa bem claro que naquele momento já estava instaurado um ambiente de insegurança, causado pelas insuficiências do texto da Lei no. 11.638/2007, e qual era a finalidade do RTT:

7. No que concerne ao Regime Tributário de Transição - RTT, **objetiva-se neutralizar os impactos dos novos métodos e critérios contábeis** introduzidos pela Lei nº 11.638, de 2007, na apuração das bases de cálculo de tributos federais nos anos de 2008 e 2009, bem como alterar a Lei nº 6.404, de 1976, no esforço de harmonização das normas contábeis adotadas no Brasil às normas contábeis internacionais

8. A Lei nº 11.638, de 2007, foi publicada no Diário Oficial da União de 28 de dezembro de 2007, e entrou em vigor no dia 1º de janeiro

⁷⁶¹ IUDÍCIBUS, Sérgio de et. al. Manual de Contabilidade Societária – Aplicável a Todas as Sociedades de acordo com as normas internacionais e do do CPC. São Paulo: Atlas, 2010, p. 320.

⁷⁶² ROCHA, Sérgio André. Evolução do RTT e Perspectivas. In *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Dialética: 2012, pp.332-347.

⁷⁶³ Id. Ibid.: “Outra pendência bastante forte para que a Lei no 11.638/07 pudesse entrar em plena vigência era relativa às questões fiscais que mudanças dessa natureza acabam por provocar.”

de 2008, sem a adequação concomitante da legislação tributária. **Esta breve *vacatio legis* e a alta complexidade dos novos métodos e critérios contábeis instituídos pelo referido diploma legal - muitos deles ainda não regulamentados - têm causado insegurança jurídica aos contribuintes. Assim, faz-se mister a adoção do RTT, conforme definido nos arts. 15 a 22 desta Medida Provisória, para neutralizar os efeitos tributários e remover a insegurança jurídica.**

9. O processo de harmonização das normas contábeis nacionais com os padrões internacionais de contabilidade - objetivo maior da Lei nº 11.638, de 2007 - deve prolongar-se pelos próximos anos, razão pela qual, há necessidade de que o RTT não seja aplicável apenas no ano de 2008, mas também no ano de 2009, e, se necessário, nos anos subseqüentes, quando, então, ao se descortinar o novo padrão da contabilidade empresarial a ser adotado no País, possa-se regular definitivamente o modo e a intensidade de integração da legislação tributária com os novos métodos e critérios internacionais de contabilidade. Nesse contexto, o § 1º do art. 15 da proposição em tela prevê a aplicação do RTT até que seja editada lei regulando definitivamente os **efeitos tributários das mudanças nos critérios contábeis, a qual pretende-se que seja neutra, ou seja, que não afete a carga tributária.** (destaques não estão no original)

A ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas, que participou no seu Relatório Anual de 2008, dá notícia do esforço feito pela manutenção da neutralidade tributária, nos seguintes termos:

Um dos pontos de maior destaque foi o êxito na defesa do princípio da neutralidade tributária dentro do processo de adaptação das estruturas contábeis das companhias aos padrões internacionais do International Financial Reporting Standards (IFRS). De fato, por oito anos a Abrasca empenhou-se para que a convergência não implicasse em recolhimento adicional de tributos. Com a promulgação, no final de 2007, da Lei 11.638/07, porém, surgiram interpretações segundo as quais haveria em vários casos a necessidade de pagamento de impostos em decorrência da adoção dos padrões internacionais.

A Abrasca, portanto, saiu mais uma vez em defesa da neutralidade e teve o princípio que propôs acatado na Medida Provisória (MP) 449, de dezembro do ano passado, que criou o Regime Transitório de Tributação (RTT), viabilizando assim a sua implementação nas práticas da Receita Federal.

Com isso, ficou assegurado que a conversão dos padrões contábeis aos padrões internacionais respeitará integralmente a neutralidade tributária, ou seja, não haverá aumento de tributos para as empresas em consequência da mudança, indispensável em um mundo globalizado.

Não há, portanto, nenhuma dúvida quanto à intenção declarada de neutralidade tributária, e tampouco quanto ao reconhecimento, pela União Federal,

de que a maneira pela qual foram implementadas as mudanças originalmente, com a Lei 11.638/2007, causava insegurança entre os contribuintes.

Dentre as diversas regras constantes dos enunciados normativos citados, as mais relevantes, para a análise que deve ser feita, são o *caput* e parágrafo 1º do artigo 15, o *caput* e parágrafo único do artigo 16, o *caput* e seus incisos e o parágrafo 1º do artigo 17.

As normas serão analisadas na sequência, iniciando-se o estudo pelo artigo 15, *caput* e parágrafo 1º, que tem a seguinte redação:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.
§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

O que se extrai de mais relevante deste dispositivo é que:

- a) o RTT tem vinculação com os “novos métodos e critérios contábeis”, de forma indistinta e abrangente, ou seja, relaciona-se com o processo de convergência contábil como um todo;
- b) o parágrafo primeiro, pela sua redação, possibilita dupla interpretação: (i) a de que o RTT vigorará, “buscando a neutralidade tributária”, até que haja uma regulação específica para os efeitos tributários do processo de convergência contábil; ou (ii) a de que o RTT vigorará até que venha a nova lei e esta sim deverá buscar a neutralidade tributária. Como o RTT tem por objetivo a própria neutralidade, a primeira interpretação parece ser a mais correta. A segunda, embora também seja possível, do ponto de vista da literalidade do dispositivo, significaria, na prática, uma tentativa de vinculação futura do legislador ordinário, o que, por razões óbvias, não poderia ser feito por uma Lei ordinária. Adota-se, por isso, a primeira alternativa.

O artigo 16, *caput* e parágrafo único, tem a seguinte redação:

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o

critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

O artigo 16 pode ser considerado o núcleo do RTT. É este dispositivo que estabelece que, “para fins tributários”, valem “os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007”. Ocorre que o enunciado normativo menciona, em seu texto, “as alterações (...) que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício”.

Desta redação surgem algumas incongruências entre o objetivo declarado do RTT e sua abrangência efetiva. É que, mesmo estendendo ao máximo as possibilidades do texto legal, a limitação do mecanismo de neutralidade apenas às “receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido” não permite abarcar todas as possíveis situações geradoras de efeitos tributários.

A doutrina reconhece essa limitação. SCHOUERI diz que “a neutralidade fiscal, em síntese, conquanto tenha sido aspirada pelos autores da Lei 11.941/2009, nem sempre se concretiza”⁷⁶⁴. SÉRGIO ANDRÉ ROCHA afirma que “a dita neutralidade tributária do RTT seria restrita a modificações introduzidas pela nova contabilidade que tenham efeitos sobre critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro real”⁷⁶⁵. ANA CLÁUDIA AKIE UTUMI vai na mesma linha, afirmando que “essa mesma legislação não obriga a interpretar os fatos e as contabilizações de ativos, passivos ou contas de patrimônio

⁷⁶⁴ Juros Sobre o Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da “Nova Contabilidade”. In *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, 3o Volume. São Paulo: Dialética: 2012, pp. 169-193.

⁷⁶⁵ Neutralidade Tributária sob o RTT e seu Alcance: O Caso dos Dividendos. Artigo ainda não publicado.

líquido de acordo com o que existia em 31 de dezembro de 2007”⁷⁶⁶. EDISON FERNANDES diz que a redação dada ao dispositivo faz com que ele funcione adequadamente para a “apuração dos tributos sobre o lucro e sobre a receita”, mas ignore efeitos tributários de situações de cunho societário, dando como exemplo as regras que tratam dos limites de capitalização de empresa por sócio estrangeiro (*thin capitalization*) e as regras de cálculo, pagamento e dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio⁷⁶⁷.

Embora não seja possível construir uma regra que descreva perfeitamente as situações em que há efeitos tributários causados pelo processo de convergência contábil que não são abrangidas pelo RTT, é possível afirmar que, pelo menos em sua maior parte, no que diz respeito ao IRPJ, tais questões são mesmo relacionadas a matérias que envolvem as relações entre as empresas e seus sócios. A razão para tanto, provavelmente, se encontra no fato de que muitos dos elementos utilizados para cálculo de tributos como reflexos destas relações se encontram em contas contábeis que integram o Patrimônio Líquido das empresas, mas não nas contas de resultado, onde as receitas, custos e despesas têm influência direta.

No tópico seguinte, serão tratados alguns exemplos de situações que a doutrina tem apontado como casos onde a neutralidade tributária do RTT pode não ser suficiente. Antes disso, entretanto, é interessante fazer a análise do artigo 17 da Lei 11.941/2009.

O artigo 17, caput e incisos, último dos três dispositivos que serão aqui analisados, tem a seguinte redação:

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de

⁷⁶⁶ Provocações Sobre os Possíveis Efeitos Tributários dos Padrões Internacionais de Contabilidade. In Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 3o Volume. São Paulo: Dialética: 2012, pp. 81 – 95.

⁷⁶⁷ Regime Tributário de Transição – RTT: Que Neutralidade?. In ROCHA, Sérgio André. Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 147-153.

dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e

b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

De acordo com este conjunto de regras, portanto, o contribuinte, ao aplicar as regras do IFRS, deve, resumidamente:

- a) apurar o lucro líquido contábil de acordo com as regras do IFRS;
- b) fazer registrar, no Livro de Apuração do Lucro Real – *LALUR* os ajustes decorrentes das diferenças existentes entre as regras do IFRS e as regras tributárias do período pré-IFRS;
- c) fazer registrar, também no *LALUR*, os ajustes decorrentes das regras tributárias, relativos a adições, exclusões e compensações.

O dispositivo está muito mais voltado à operacionalização do sistema de neutralidade, como um todo, do que à essência, o objetivo ou a abrangência do regime transitório, o que, como visto, ficou a cargo dos artigos 15 e 16, analisados anteriormente. De qualquer forma, também deste dispositivo parece ser possível extrair indícios da intenção da norma, uma vez que, tanto no *caput*, quanto no inciso I e na sua alínea “a”, a Lei se refere a “métodos ou critérios contábeis” derivados do processo de convergência contábil de forma geral, sem fazer qualquer restrição àqueles que afetem custos, receitas ou despesas. Apenas no item II da alínea “b” do

inciso I do *caput* é que a norma faz remissão aos “termos do artigo 16”, que tem, como visto acima, um alcance textual menor do que o objetivo do RTT exigiria.

Feita a análise dos dispositivos, é necessário avaliar os casos em que podem haver falhas na neutralidade tributária trazida pelo RTT.

6.4.1 As possíveis falhas da neutralidade tributária do RTT

A doutrina identifica várias situações em que a neutralidade tributária, como estabelecida pela Lei nº 11.941/2009, pode falhar. Esses casos serão aqui descritos e posteriormente será apresentada a conclusão sobre a existência de falhas no RTT.

6.4.1.1 *O Cálculo dos Juros Sobre o Capital Próprio*

Os Juros Sobre o Capital Próprio – JCP são uma figura regulada, para fins fiscais, desde a década de 1960, com a Lei nº 4.506/64. Ganharam destaque, entretanto, a partir da edição da Lei no. 9.249/95, que tratou de dar-lhes hipóteses mais amplas aplicação para fins fiscais. De forma resumida, trata-se de uma forma de distribuição de resultado da pessoa jurídica que pode ser deduzida para quem paga, seja ela uma Sociedade Anônima, uma Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada ou outro tipo societário, e que deve ser tributada por quem recebe.

A questão dos JCP *versus* o RTT vem do fato de que os JCP são considerados, para quem os paga, uma despesa dedutível, até certo limite. O limite é calculado em duas etapas:

- a) em primeiro lugar, aplica-se percentual equivalente ao da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP sobre o valor do Patrimônio Líquido no início do período. O resultado será o primeiro limite de dedutibilidade e pagamento;
- b) em segundo lugar, calcula-se o maior valor entre: (i) metade dos lucros do período e (ii) metade dos lucros acumulados. O resultado será o segundo limite de dedutibilidade e pagamento.

Dentre os dois limites, prevalece o menor. Até este limite, o pagamento dos JCP será considerado, para fins fiscais, uma despesa dedutível.

Não é difícil perceber que o montante do Patrimônio Líquido, como um todo, assim como o montante dos lucros ou prejuízos acumulados e lucros do exercício – que compõem o grupo Patrimônio Líquido – afetam diretamente o cálculo dos JCP.

Pois bem, o fato é que o grupo Patrimônio Líquido, no balanço de uma empresa (art. 182 da Lei das S/A), congrega várias contas diferentes, dentre elas as contas de capital social, as reservas de lucros e de capital, as contas de lucros ou prejuízos e, após a adoção dos IFRS, também as contas de Ajuste de Avaliação Patrimonial – AAP (§ 3º do art. 182)⁷⁶⁸.

As contas de AAP, como se vê no tópico referido, já são, por natureza, neutras para fins de apuração do lucro líquido. A não-afetação do lucro, aliás, é a própria razão de existir de tais contas, que absorvem transitoriamente valores derivados de ajustes do IFRS que não devem, no momento em que são gerados, afetar o resultado das pessoas jurídicas⁷⁶⁹. Até por isso, a própria Lei 11.941/2009 tratou de excluir as contas de AAP do cálculo dos limites de pagamento e dedutibilidade dos JCP, como se percebe da leitura do artigo 59 da Lei:

Art. 59. Para fins de cálculo dos juros sobre o capital a que se refere o art. 9º da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não se incluem entre as contas do patrimônio líquido sobre as quais os juros devem ser calculados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com a redação dada pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

A norma específica limitou-se a excluir os AAP's do cálculo dos limites de pagamento e dedutibilidade dos JCP. Com isso, não apenas deixou de fora todo o restante dos possíveis efeitos dos IFRS sobre o Patrimônio Líquido, como ainda possibilitou uma interpretação *a contrario sensu* no sentido de que, efetivamente, não queria a neutralidade integral para fins do cálculo dos JCP.

SCHOUERI entende que os juros sobre o capital próprio devem ser calculados sobre o patrimônio líquido societário, ou seja, considerando-se os efeitos das regras derivadas do processo de convergência contábil. As razões para tanto, segundo o autor, são de que os juros sobre o capital próprio são um instituto próprio

⁷⁶⁸ V. Tópico 5.2.4.1.

⁷⁶⁹ V. Tópico 5.2.4.1.

de Direito Tributário, do qual “o legislador pode utilizar-se (...) sem qualquer correspondência com noções privadas”, e correspondem a uma forma de “remuneração do capital empregado pelo acionista na empresa”, de forma que “se deve buscar uma grandeza econômica como base para sua apuração”⁷⁷⁰.

MATHEUS PICONEZ também tem a mesma opinião, embora fundada em razões um pouco diferentes. Entende o autor que, além da natureza de remuneração de capital do acionista – e neste ponto equipara os JCP aos dividendos, divergindo da opinião de SCHOUERI –, há ainda o argumento de que o legislador não quis excluir nada além daquilo que mencionou expressamente – as contas de AAP – do patrimônio líquido, para fins de cálculo do JCP. E, finalmente, diz PICONEZ que o mecanismo do RTT não seria apropriado para realizar os ajustes em relação ao JCP, pois “restringe-se às alterações (...) que tenham impactos diretos na apuração de bases de incidência tributária” e também porque não prevê um mecanismo de compensações temporais, entre exercícios, dos efeitos que poderiam daí advir⁷⁷¹.

VIEIRA FILHO e MUNHOZ também chegam à conclusão de que o “novo” patrimônio líquido é a base apropriada para cálculo dos JCP, dizendo que o RTT não prevê que o cálculo do JCP parta do lucro líquido fiscal, e que “o limite de dedutibilidade dos JCP nunca se confundiu com a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ou seja, sua referencia sempre foi o lucro líquido do exercício apurado pela contabilidade. Ajustes no LALUR (adições, exclusões e compensações) nunca causaram impacto na determinação do valor do JCP dedutível”. Adicionam os autores, ainda, o argumento de que, como os JCP possuem natureza de dividendos, não poderiam ser pagos ou creditados se a pessoa jurídica tivesse prejuízos

⁷⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Juros Sobre o Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração Diante da “Nova Contabilidade”. In *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, 3o Volume. São Paulo: Dialética: 2012, pp. 169-193 (192-193).

⁷⁷¹ PICONEZ, Matheus Bertholo. Dividendos e Juros sobre Capital Próprio no Novo Modelo Contábil e seu Tratamento Tributário. In: LOPES, Alessandro Broedel; Lopes; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2012. v. 3.

acumulados, o que acabaria ocorrendo se se os JCP tivessem que ser calculados com base no lucro ajustado pelo RTT⁷⁷².

Analisando as regras que tratam do tema, percebe-se que as determinações contidas nos parágrafos 1º e 7º do artigo 9º da Lei no. 9.249/95 realmente dão margem ao entendimento de que há uma relação direta entre os juros sobre o capital próprio e a distribuição de resultado da Companhia:

Parágrafo 1º - O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igualou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

(...)

Parágrafo 7º - O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o artigo 202 da Lei 6.404/76, sem prejuízo do parágrafo 2º.

A Lei somente permite que se realize distribuição de juros sobre o capital próprio em duas situações: no caso da ocorrência de lucro formado no próprio exercício da distribuição ou na hipótese de existência de lucros acumulados e reservas de lucros, segundo os limites estabelecidos. Não há outras possibilidades. Uma empresa que, por exemplo, tiver apurado prejuízo no exercício corrente, e que, ao mesmo tempo, não dispuser de lucros acumulados relativos a períodos anteriores, mesmo apresentando valor total positivo para seu patrimônio líquido, não poderá efetuar distribuição de juros sobre o capital próprio.

Além disso, há também o fato de que a Lei estabelece a possibilidade de os JCP serem atribuídos aos dividendos mínimos obrigatórios a serem distribuídos pela Sociedade, sem alterar a metodologia e valor devidos a título de dividendos.

A natureza de distribuição de resultados é tão clara que a Lei no. 9.430/96, artigo 9º, foi interpretada pela Instrução CVM nº 207/96 da seguinte forma, em seus consideranda:

⁷⁷² VIEIRA FILHO, Luiz Sérgio e MUNHOZ, Rodrigo. As Alterações da Legislação Societária e Implicações no Cálculo dos Juros Sobre o Capital Próprio. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário* – vol. 3. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012.

- a) que o artigo 9 da Lei 9.249/95, instituiu a figura dos juros calculados sobre o capital próprio, permitindo a sua dedutibilidade para efeitos de apuração do lucro real;
- b) que, no conceito de lucro da lei societária, remuneração do capital próprio paga/creditada aos acionistas, configura distribuição de resultados e não despesa;
- c) que o parágrafo 7º. do artigo 9º. da Lei veio reforçar essa interpretação, ao permitir que esses juros possam ser imputados ao valor do dividendo obrigatório, estabelecido no artigo 202 da Lei societária.

Nesse mesmo sentido, MODESTO CARVALHOSA afirma⁷⁷³:

os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados ao acionista constituem inequivocadamente distribuição de resultado, integrando o valor total pago como dividendos. Com efeito, o § 1º do art. 9º da Lei n. 9.249/95 dispõe expressamente que o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados de exercícios anteriores. (...) como o valor dos juros calculados sobre o capital próprio da companhia integra o valor dos dividendos devidos aos acionistas, evidentemente só podem ser pagos ou creditados tais juros quando, havendo lucros, ocorrer distribuição de dividendos.(...).

É simples perceber a vinculação: a razão de se restringir o pagamento dos juros sobre o capital à existência de lucros é justamente o fato de que são aqueles uma espécie de distribuição destes últimos; e esta natureza é tão claramente posta na Lei que ela própria admite que o valor pago a título de juros, por representarem verdadeira distribuição de resultados, seja imputado aos dividendos mínimos obrigatórios.

Necessário anotar, finalmente, que a interpretação inicial da Comissão de Valores Mobiliários, no sentido de que os JCP são forma de distribuição de resultado, foi mantida e reforçada repetidamente, como se pode ver da recente Instrução CVM no. 404/04, onde, em determinado dispositivo (item 4.2.d), o órgão regulador faz referência a "pagamento de dividendos, juros sobre capital próprio ou qualquer outra participação no lucro estatutariamente prevista(...)".

Assim, é possível concluir que os JCP são, apesar de sua denominação de "Juros", uma forma de remuneração do acionista pelo investimento de risco,

⁷⁷³ Comentários à Lei das Sociedades Anônimas. São Paulo: Saraiva, 4a edição, 2002. 1º Volume, p. 217.

consubstanciando-se em verdadeira alternativa aos dividendos para distribuição do resultado.

Embora fosse possível admitir um raciocínio que limitasse apenas a dedutibilidade dos JCP, não seria possível que, por força do RTT, as pessoas jurídicas se vissem diante da obrigatoriedade de calcular e pagar os JCP utilizando um patrimônio líquido diferente daquele que consta da contabilidade. E, sendo os JCP, em primeiro lugar, uma forma de distribuição de resultados, parece realmente inadequado que o RTT opere efeitos sobre sua dedutibilidade. Os efeitos fiscais são, aqui, mera consequência de uma operação que, por sua natureza eminentemente societária, encontra-se fora do âmbito de operação do RTT.

Além disso, há o correto argumento, utilizado por parte da doutrina, de que a própria Lei instituidora do RTT retirou expressamente os AAP's do patrimônio líquido, para fins de cálculo, e não mencionou nenhum outro ajuste. De fato, o artigo 59 da Lei no. 11.941/2009 permite uma interpretação *a contrario*, demonstrando que o legislador fez os ajustes que entendeu cabíveis.

Conclui-se, assim, que, de fato, o RTT não se aplica ao cálculo dos JCP.⁷⁷⁴

6.4.1.2 As Regras de *Thin Capitalization*

As regras de *Thin Capitalization* foram recentemente inseridas no cenário do direito positivo brasileiro, por intermédio da Lei nº 12.249/2010, e visam evitar que pessoas vinculadas⁷⁷⁵, físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior,

⁷⁷⁴ Recentemente, aliás, o artigo 68 da MP nº 627/2013 reconheceu a controvérsia e admitiu que os JCP podem, no período de vigência do RTT, ser calculados com base nas contas de patrimônio líquido com os efeitos derivados dos IFRS: “Art. 68. Para os anos-calendário de 2008 a 2013, para fins do cálculo do limite previsto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, a pessoa jurídica poderá utilizar as contas do patrimônio líquido mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976.” A permissão depende, entretanto, de a pessoa jurídica optar pela adoção “antecipada” das regras da MP, conforme artigos 70 e 71.

⁷⁷⁵ O conceito de pessoa vinculada é aquele utilizado para fins da aplicação das regras de preços de transferência, previsto pelo artigo 23 da Lei no. 9.430/96:

“Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

financiem as pessoas jurídicas ligadas, no Brasil, utilizando-se apenas de empréstimos, que geram despesas de juros, no Brasil, ao invés de realizar aumentos ao capital social dessas pessoas jurídicas, o que não teria o mesmo efeito. A premissa subjacente é que isso pode acarretar um benefício tributário para o grupo empresarial, às expensas do erário público brasileiro, que teria que arcar com a dedutibilidade de tais despesas de juros “exageradas” e, assim, receber menos IRPJ e CSLL. Nessa linha, tais regras operam por meio do estabelecimento de limites de dedutibilidade para as despesas de juros que sejam pagas em circunstâncias que envolvam, direta ou indiretamente, os sócios estrangeiros.

Não por outra razão, as regras são mais restritivas quando tais sócios estrangeiros encontram-se em países onde a tributação é favorecida, os chamados “paraísos fiscais”, ou em que haja um “regime fiscal privilegiado”⁷⁷⁶.

V- a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.”

⁷⁷⁶ O artigo 24-A da Lei 9.430/96 estabelece a definição:

“Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

De fato, o inciso I do artigo 24 da Lei, norma que limita a dedutibilidade para sócios localizados em países com tributação “normal”, estabelece que o endividamento não pode ser “superior a 2 (duas) vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil” e, por outro lado, o artigo 25, *caput*, que limita a dedutibilidade para as pessoas vinculadas localizadas em paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados, diz que o endividamento não pode ser superior a 30% (trinta por cento) do patrimônio líquido da pessoa jurídica brasileira.

A dúvida, aqui, é a mesma mencionada em relação aos JCP no tópico anterior. O limite de dedutibilidade estabelecido pela norma se utiliza do “patrimônio líquido” como parâmetro de cálculo, mas não há uma alteração no lucro líquido da pessoa jurídica que permita uma aplicação direta RTT, na forma do artigo 16 da Lei nº 11.941/09.

No que diz respeito às regras de *Thin Capitalization*, entretando, ainda há um fator complicador, que é o fato de as regras terem sido publicadas após a vigência do RTT. Fica, assim, possibilitado o entendimento de que o regime de transição, quando se refere aos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não poderia abranger regras que foram editadas posteriormente.

SCHOUERI e TERSI, que já concluem pela utilização do Patrimônio Líquido “novo”, independentemente do aspecto temporal, afirmam⁷⁷⁷:

Ademais, há que se considerar o aspecto temporal: diferentemente de outras normas tributárias, as regras de subcapitalização foram editadas já sob a égide da Nova Contabilidade. Acaso quisesse o legislador que os limites se aplicassem sobre grandeza diversa do patrimônio econômico, então teria ele oportunidade de fazê-lo. Seu

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.”

⁷⁷⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo e TERSI, Vinicius Feliciano. As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito: atender ao RTT significa obter Neutralidade Tributária? In *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, 2o. Volume. São Paulo: Dialética: 2011, pp. 107– 150 (136).

silêncio parece bom indício de que o legislador estava satisfeito com os novos parâmetros.

Esse aspecto, na verdade, é determinante, pois:

- a) de um lado, não há qualquer menção, nas regras que tratam dos limites de dedutibilidade relacionados à capitalização, que dê margem ao entendimento de que o RTT deve ser aplicado;
- b) de outro lado, as regras fazem menção expressa ao “patrimônio líquido”, em um momento em que o patrimônio líquido já era apurado de acordo com as regras dos IFRS.

Não parece possível, portanto, uma interpretação que submeta as regras de *thin capitalization* aos efeitos do RTT.

6.4.1.3 As Questões Relacionadas à Avaliação de Investimentos

Um outro grupo de questões relevantes levantado pela doutrina como possíveis casos de não-aplicação do RTT por falta de abrangência das regras é relacionado à avaliação de investimentos. Dentro deste grupo, há um conjunto de várias questões que são derivadas da aplicação do método de avaliação de investimentos chamado de “equivalência patrimonial”, e outro conjunto que também envolve esse mesmo método de avaliação, mas que deriva da inter-relação entre sistemas normativos distintos, é dizer, o sistema do IRPJ e o sistema do IRPF.

6.4.1.3.1 Reflexos da Equivalência Patrimonial

No primeiro subgrupo, há várias questões que surgem a partir da aplicação do método de equivalência patrimonial. Este método está previsto no artigo 248 da Lei das S/A, nos seguintes termos:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Este dispositivo, de natureza societária-contábil, está também presente na Lei tributária, no artigo 21 do Decreto-Lei 1.598/77, principalmente no caput e no inciso V, que têm a seguinte redação:

Art 21 - Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

(...)

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na coligada ou controlada.

De maneira bastante resumida, portanto, pode-se dizer que este método determina que as ações ou quotas representativas de participação em pessoas jurídicas investidas, coligadas ou controladas, serão avaliadas mediante a aplicação do percentual de participação no capital social sobre o patrimônio líquido. Ou seja, o valor do investimento é **o equivalente ao percentual aplicado sobre o patrimônio líquido da coligada ou controlada**, daí o nome.

O aumento ou diminuição do valor do patrimônio líquido da investida que seja avaliado pelo método de equivalência patrimonial acarreta também uma variação na

investidora, podendo ser um resultado positivo ou negativo⁷⁷⁸. Por força de disposição legal expressa, este resultado derivado da aplicação do método não afeta a base de cálculo do IRPJ, pois os resultados positivos são anulados por exclusões e os resultados negativos são anulados por adições. A previsão está no artigo 23 do Decreto-Lei 1.598/77, que estabelece que “a contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real”.

Como desde 1996, com a edição da Lei no. 9.249/95, a distribuição de lucros ou dividendos passou a ser também isenta da incidência do IRPJ ou do IRPF, os resultados de participações societárias praticamente não têm efeitos tributários diretos, seja pelo reconhecimento da valorização ou desvalorização da participação, seja pelo recebimento dos rendimentos dela derivados. Não é possível dizer que não existam efeitos tributários diretos derivados das participações societárias, mas a regra é que tais efeitos não ocorram. Exceções que podem ser citadas seriam o próprio caso dos JCP antes mencionados e as participações em coligadas ou controladas no exterior, dentre outros pontualmente existentes⁷⁷⁹.

São muitos, contudo, os efeitos indiretos que a avaliação de investimentos pode produzir na tributação. O mais importante de todos está certamente no cálculo dos ganhos de capital apurados na alienação das participações societárias correspondentes, já que o custo tributário, no caso de investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, é composto, basicamente, pelo valor de avaliação de acordo com o método e pelo ágio ou deságio que tenha sido gerado na aquisição do investimento⁷⁸⁰.

⁷⁷⁸ Diz o artigo 22 do Decreto-Lei 1.598/77: “Art 22 - O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento. Parágrafo único - Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.”. O resultado positivo ou negativo, obviamente, será representado pela receita ou despesa que seja lançada como contrapartida aos débitos ou créditos na conta de investimento, a que o artigo faz referência.

⁷⁷⁹ É o caso, por exemplo, dos lucros apurados antes de 1996, que não se beneficiam da regra de isenção do artigo 10 da Lei no. 9.249/1996.

⁷⁸⁰ A geração do ágio ou deságio na aquisição é derivada do artigo 20 do Decreto-Lei no. 1.598/77, que estabelece:

Assim, qualquer aumento no patrimônio líquido de uma investida, inclusive aqueles derivados da aplicação das regras de IFRS, seria, por meio do método de equivalência patrimonial, reconhecido também no balanço da empresa investidora, aumentando ou reduzindo o custo que seria utilizado para cálculo de um eventual ganho de capital.

SCHOUERI e TERSI dão o seguinte exemplo⁷⁸¹: uma sociedade holding (A) é dona de ações representativas de 100% do capital social de outra empresa (B). Como o patrimônio líquido de B é de 100, o investimento está originalmente registrado no balanço de A também por 100 (100% x 100). Se B realiza um ajuste contábil de IFRS que aumenta seu lucro e, conseqüentemente, aumenta seu patrimônio também em 50, e posteriormente distribui 25 de dividendos – não tributáveis – termina com um patrimônio de 125, que estará reconhecido no balanço de A pelos mesmos 125. Se A, neste momento, decide alienar sua participação por 200, apurará um ganho de capital equivalente a 75, que seria o resultado de (200 - 125).

Dizem os autores que “no contexto da contabilidade vigente em 31 de dezembro de 2007, nenhuma valorização teria sido registrada nem dividendos pagos, de forma que o ganho de capital seria a diferença entre o valor de alienação (200) e o valor patrimonial original (100). A diferença maior de 100 seria tributável, de forma que a aplicação do RTT, mais uma vez, levaria a uma desoneração.”

SCHOUERI e TERSI concluem:

[A]s demonstrações contábeis da coligada ou controlada são, para a investidora, fatos, em cima dos quais cabe à última aplicar seus critérios contábeis de registro. Os critérios contábeis do registro da

“Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

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

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.”

⁷⁸¹ Op. cit, p. 130. O exemplo foi ajustado para se adequar ao contexto em que está colocado.

equivalência patrimonial não mudaram com a Lei 11.637/2008. O que mudou foram os fatos (os números da controlada ou coligada); à investidora cabe, como antes daquela lei, tomar aqueles números e registrar seus reflexos em seu patrimônio.

Essa (...) alternativa, à qual nos filiamos, leva à nossa conclusão de que o instituto da equivalência patrimonial não tem flexibilidade o bastante para ser utilizado como a solução para resolver todos os problemas inerentes ao RTT. Seria necessária a criação de um corpo legislativo próprio, por exemplo, na forma de uma contabilidade fiscal plenamente independente, para que esse tipo de problema fosse resolvido.⁷⁸²

Há outras manifestações doutrinárias no mesmo sentido. TATIANA LOPES diz que não existe um conceito de “patrimônio líquido fiscal” e que, por isso, a única forma disponível para a empresa investidora é contabilizar seu investimento com base no patrimônio líquido contábil informado pela investida. Conclui dizendo que “a base fiscal para a apuração de ganho ou perda de capital de investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial é o patrimônio líquido da companhia investida mensurado pelas novas regras contábeis, uma vez não ter o método de equivalência patrimonial sofrido nenhuma alteração na sua fórmula de cálculo.”⁷⁸³

ELIDIE BIFANO trata do tema dizendo que

os resultados de equivalência patrimonial sempre foram neutros e assim se mantém (...). Considerando-se que não há um balanço fiscal sobre o qual se aplique a metodologia de equivalência patrimonial, não há que se falar em restrições a essa neutralidade relativamente aos montantes apurados nos balanços societários, consoante as regras definidas pelos diversos agentes do mercado. Da mesma forma, os balanços levantados na estrita observância da metodologia descrita na lei societária, devidamente alterado, tampouco podem ser tidos como geradores de obrigações tributárias naquilo em que possam diferir das regras contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.”⁷⁸⁴

⁷⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo e TERSI, Vinicius Feliciano. As Inter-Relações entre a Contabilidade e o Direito: atender ao RTT significa obter Neutralidade Tributária? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. (Org.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (aproximações e distanciamentos)*, vol. 2. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 107-150.

⁷⁸³ LOPES, Tatiana. Ganho de Capital versus “Nova” Equivalência Patrimonial. In *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Dialética: 2012, pp. 355-378 (372).

⁷⁸⁴ BIFANO, Elidie Palma. As Novas Normas de Convergência Contábil e seus Reflexos Para os Contribuintes. In *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Dialética: 2011, pp. 51-68 (64).

A autora é citada por TATIANA LOPES como exemplo de doutrina no sentido de que todos os resultados da “nova” equivalência devem compor o custo contábil de um investimento alienado, mas o foco parece ser outro⁷⁸⁵. A conclusão de BIFANO indica uma preocupação maior com a tributação indevida de resultados de equivalência patrimonial do que com os efeitos no custo tributário dos investimentos.

Não é possível, com todo o respeito merecido, concordar com a doutrina mencionada. A equivalência patrimonial, quando afetada pelas normas do IFRS, e portanto, quando afeta o custo contábil de um bem que pode ser utilizado para cálculo de um ganho de capital, afeta diretamente o resultado da empresa investidora, ainda que esse impacto ocorra de maneira diferida no tempo.

Um custo contábil de um bem que seja aumentado ou diminuído pelo IFRS é, no momento da apuração de um ganho de capital relativo ao bem, um custo diferente daquele que existiria, não fosse pelas regras contábeis dos IFRS. Acarreta uma modificação direta do resultado tributável da investidora em função da aplicação das regras contábeis dos IFRS. Se os lançamentos contábeis modificados inicialmente afetam diretamente o resultado de outra empresa, pouco importa. Em algum momento esses mesmos lançamentos afetarão diretamente o resultado da empresa que reconhece a equivalência patrimonial, e então existirá uma hipótese literal de subsunção do fato à norma do RTT. Trata-se, no momento em que ocorrer, de um valor que afeta o resultado da investidora, que é derivado de uma alteração introduzida pela Lei 11.638/2007 ou pela Lei 11.941/2009 e que modifica o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas.

Dizer que o método da equivalência, em si, não foi alterado, e que por isso não haveria uma modificação de critério do reconhecimento deste custo, é reduzir indevidamente o escopo do artigo 16 da Lei no. 11.941/2009. Quando aquele dispositivo se refere à modificação de critério, não diz se essa modificação é direta ou indireta, se ela é de um tipo ou de outro. Qualquer alteração, a princípio, em uma receita ou em um custo ou despesa, será suficiente para atrair a aplicação do dispositivo.

⁷⁸⁵ LOPES, Tatiana. Ganho de Capital versus “Nova” Equivalência Patrimonial. In *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Dialética: 2012, pp. 355-378.

É necessário ter em mente que o RTT é um regime, cria uma situação atípica de transitoriedade para todo um sistema normativo, não uma regra simples, individual. O regime tem objetivo declarado de obter a neutralidade fiscal, e vocação de abrangência, como se pode ver em mais detalhes nos tópicos 8.2.5 abaixo e 6.4 acima. Neste contexto, não é possível interpretar uma regra de forma literal e dando a uma palavra por ela utilizada – “critério” – a menor abrangência possível.

É curioso notar que, afora o argumento da inexistência de mudança de critério, os autores citados, SCHOUERI, TERSI e LOPES, todos admitem que seria possível, em princípio aplicar o RTT à equivalência patrimonial, mas objetam que isso seria difícil e que o sistema criado para operacionalizar o RTT – o FCONT – não está adaptado a este tipo de informação.

SCHOUERI e TERSI dizem o seguinte:

É de se questionar se (...) a equivalência patrimonial deveria ser “reeditada” pelo FCONT, de forma a que esse efeito de desoneração pudesse ser evitado. Isso dependeria, no entanto, de a holding do nosso exemplo manter o controle de todos os registros contábeis de sua controlada, a fim de conhecer a origem da valorização de seu investimento.⁷⁸⁶

(...)

Em uma estrutura societária complexa, o número de ajustes seria potencialmente gigantesco, encarecendo consideravelmente o custo de cumprimento dessa obrigação acessória.⁷⁸⁷

TATIANA LOPES afirma que não é possível, para a controladora, ajustar as demonstrações financeiras recebidas da controlada às normas pré-IFRS, “por desconhecer uma série de informações e critérios contábeis utilizados por ela para chegar aos valores informados.”. Diz mais, que a controladora poderia pedir tais informações, mas que não seria razoável que ela tivesse que realizar tais ajustes, “pois envolvem muitas vezes tratamento contábil operação a operação.”⁷⁸⁸

É necessário atentar para o fato de que informações desse tipo fluem normalmente entre empresas coligadas, mesmo antes das normas de IFRS entrarem em vigor. Apenas com este tipo de informação as empresas investidoras conseguiam, por exemplo, registrar reservas de reavaliação reflexas, na vigência do

⁷⁸⁶ Op. cit., pp. 131.

⁷⁸⁷ Op. cit., pp. 132.

⁷⁸⁸ Op. cit., p. 371.

artigo 24 do Decreto-Lei no. 1.598/77. Além disso, a informação em si provavelmente não teria a complexidade proibitiva mencionada pelas opiniões doutrinárias mencionadas, uma vez que bastaria, para as investidoras, saber aquilo que as investidas já são obrigadas a apurar, ou seja, qual é o lucro líquido apurado de acordo com as regras contábeis do IFRS, e qual é o lucro líquido sem tais efeitos. Ora, essa informação já é necessariamente produzida por qualquer pessoa jurídica que apure o lucro real e que esteja submetida ao RTT, a teor do artigo 17 da Lei no. 11.941/2009.

De fato, o artigo 17, inciso I, diz que a pessoa jurídica deve apurar o lucro com base nas normas contábeis do IFRS, e o inciso II diz que o passo seguinte do procedimento é “realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, (...) que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 (...)”. Neste ponto do procedimento, portanto, a informação estaria pronta para ser enviada à empresa investidora, sem maiores dificuldades.

Pelo exposto, em relação aos ajustes de IFRS que afetem o valor dos investimentos registrados de acordo com o método da equivalência patrimonial, a conclusão que se afigura mais correta é a de que tais efeitos podem e devem ser considerados como abrangidos pelo RTT.⁷⁸⁹

6.4.1.3.2 Reflexos da Inter-Relação entre Sistemas Normativos

O segundo conjunto de situações que podem ser afetadas pelo método de avaliação diz respeito aos casos em que dois sistemas normativos distintos interagem. Isso ocorre com frequência nas operações societárias do dia-a-dia envolvendo pessoas físicas e pessoas jurídicas.

As consequências tributárias vêm do fato de que as pessoas físicas registram seus investimentos em participações societárias – na verdade, em qualquer bem ou direito – pelo valor do custo histórico de aquisição. Assim, se uma pessoa física

⁷⁸⁹ Registre-se que, recentemente, a MP n° 627/2013, em seu artigo 69, permitiu que os contribuintes que façam a opção pela adoção antecipada dos efeitos da MP (artigos 70 e 71) utilizem os valores de equivalência patrimonial “afetados” pelos IFRS: “Art. 69. Para os anos-calendário de 2008 a 2013, o contribuinte poderá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, determinado de acordo com as disposições da Lei n° 6.404, de 1976.”

adquire uma participação societária qualquer pagando por ela 100, este será o valor pelo qual esta participação permanecerá registrada até que seja alienada e, neste momento, apure-se um ganho ou perda de capital. As únicas hipóteses de aumento de valor da participação societária registrada são as bonificações em ações por distribuição de lucros, ou a capitalização dos lucros.

Nas pessoas jurídicas, por outro lado, as diversas operações que acontecem diuturnamente fazem com que o patrimônio líquido aumente ou diminua mês após mês. Apenas essa diferença já acarreta a possibilidade de efeitos tributários numa eventual alienação, mesmo que feita pelo valor contábil do patrimônio, já que este evolui no tempo, enquanto o custo registrado pelo acionista ou quotista, pessoa física, permanece imutável.

Quanto há operações envolvendo participações societárias detidas por uma pessoa física transferidas a uma pessoa jurídica, que avalia seus investimentos pelo método de equivalência patrimonial, como se viu acima, ou vice-versa, a “área de atrito” entre os sistemas aumenta, e ainda mais hipóteses de consequências tributárias podem surgir.

A melhor maneira de ilustrar uma dessas hipóteses é por meio de um exemplo que demonstre, numericamente, como se daria essa interação entre os dois sistemas normativos, do IRPJ, de um lado, e do IRPF, de outro. Nessa linha, tome-se a seguinte situação como exemplo:

Uma pessoa física (PF) tem a propriedade de 100.000 ações de uma pessoa jurídica (A), com atividade imobiliária, ações estas adquiridas por subscrição de capital na criação de A, ao custo de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Para fins de facilitar o exemplo, a empresa A não tem outros acionistas.

No momento da subscrição das ações, o único lançamento contábil que a empresa A realiza é o crédito na conta de Capital Social, no patrimônio líquido, e o débito em conta de caixa (assumindo que as ações foram integralizadas com pagamento em dinheiro). Neste momento, portanto, o balanço da empresa A teria o seguinte aspecto:

Ativo		Passivo	
Caixa	100.000,00	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	100.000,00
Total	100.000,00	Total	100.000,00

A empresa A, com os R\$ 100.000,00 recebidos pela integralização das ações, adquire um imóvel pelo preço de R\$ 60.000,00, mantendo os restantes R\$ 40.000,00 em caixa. Neste momento, o balanço da empresa A teria o seguinte formato:

Ativo		Passivo	
Caixa	40.000,00	Patrimônio Líquido	
Imóvel	60.000,00	Capital Social	100.000,00
Total	100.000,00	Total	100.000,00

Assuma-se, para fins do exemplo, que as regras do IFRS para valorização de ativos imobilizados seriam aplicáveis ao imóvel e que, em função disso, ele deveria ser avaliado por seu “custo atribuído” (deemed cost), o qual seria equivalente ao valor justo do imóvel, por se tratar de sua avaliação inicial, dentro das regras do IFRS^{790 791}.

Neste exemplo, o imóvel seria registrado pelo valor de, diga-se, R\$ 80.000,00, ao invés dos R\$ 60.000,00 originais, que representam o custo histórico de aquisição.

⁷⁹⁰ Os conceitos de custo atribuído e de valor justo são recorrentes nas regras do IFRS, sendo que este último tem sua análise em detalhes no Tópico 5.2.4.

⁷⁹¹ Os itens, 20, 21 e 22 da Interpretação Técnica ICPC 10 são esclarecedores:

“20. Além dos aspectos relatados nos itens 9 a 12, significativas variações de preços podem ter ocorrido desde a aquisição dos ativos, o que pode provocar distorções no balanço patrimonial e no resultado.

21. Quando da adoção inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27, 37 e 43 no que diz respeito ao ativo imobilizado, a administração da entidade pode identificar bens ou conjuntos de bens de valores relevantes ainda em operação, relevância essa medida em termos de provável geração futura de caixa, e que apresentem valor contábil substancialmente inferior ou superior ao seu valor justo (conforme definido no item 8 - Definições - do Pronunciamento CPC 04) em seus saldos iniciais.

22. Incentiva-se, fortemente, que, no caso do item 21 desta Interpretação, na adoção do Pronunciamento Técnico CPC 27 seja adotado, como custo atribuído (deemed cost), esse valor justo. Essa opção é aplicável apenas e tão somente na adoção inicial, não sendo admitida revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial. Consequentemente, esse procedimento específico não significa a adoção da prática contábil da reavaliação de bens apresentada no próprio Pronunciamento Técnico CPC 27. A previsão de atribuição de custo na adoção inicial (deemed cost) está em linha com o contido nas normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB (IFRS 1, em especial nos itens D5 a D8). Se realizada reavaliação do imobilizado anteriormente, enquanto legalmente permitida, e substancialmente representativa ainda do valor justo, podem seus valores ser admitidos como custo atribuído.”

A contrapartida desta alteração no valor do imóvel é um Ajuste de Avaliação Patrimonial - AAP, conta que integra o grupo Patrimônio Líquido e que é tratada em mais detalhes no tópico 5.2.4.1 acima. Para o exemplo, basta entender que o AAP é uma conta de natureza transitória que não tem efeitos tributários imediatos, pois o valor ali registrado não afeta o lucro da empresa.

O balanço da empresa A, neste momento, seria como segue:

Ativo		Passivo	
Caixa	40.000,00	Patrimônio Líquido	
Imóvel	80.000,00	Capital Social	100.000,00
		AAP	20.000,00
Total	120.000,00	Total	120.000,00

O que se nota, neste ponto, é que há um aumento de patrimônio líquido na empresa A, mesmo não tendo havido nenhuma transação com terceiros. Essa é uma das principais mudanças acarretadas pelos IFRS, como pode ser visto em mais detalhes no item 5.2.3 acima.

Enquanto isso, no acionista pessoa física (PF) que é titular da totalidade das ações, estas continuam registradas em sua declaração de rendimentos pelo custo de aquisição, pois esta é a regra vigente para fins do Imposto de Renda das Pessoas Físicas⁷⁹².

Suponha-se, ainda, que o acionista PF resolve criar uma empresa *holding* B, a qual terá por função ser a controladora de A. Nesta linha, a operação societária que corresponde ao efeito almejado é a subscrição, pelo acionista PF, de novas ações emitidas por B, com a integralização destas sendo realizada pela entrega das ações da empresa A, anteriormente detidas diretamente pelo acionista PF. A estrutura almejada poderia ser assim descrita, graficamente:

⁷⁹² A Instrução Normativa no. 84, de 2001, da SRF, consolida de forma adequada as regras vigentes para definição do custo. Em seu artigo 5º, está dito que “Considera-se custo dos bens ou direitos o valor de aquisição expresso em reais”. Os artigos 6º, 7º e 8º tratam das possibilidades de atualização deste valor, o que hoje não é mais possível. Portanto, o custo histórico corresponde ao valor de aquisição, sem qualquer correção.

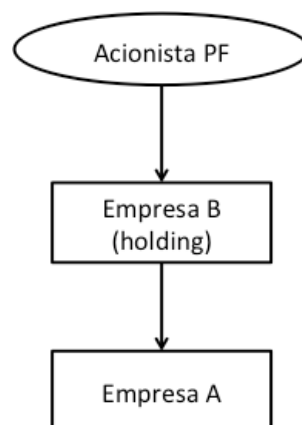


Figura 4 – Estrutura desejada – exemplo de situação de interação entre sistemas normativos do IRPJ e do IRPF

A regra hoje vigente (e vigente desde antes de 31 de dezembro de 2007) para o aumento de capital por subscrição de novas ações, por uma pessoa física em uma pessoa jurídica, é o artigo 23 da Lei no. 9.249/1995, que tem a seguinte redação:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

Traduzindo em miúdos: é direito da pessoa física que subscreve e integraliza as ações escolher se atribui aos bens que está utilizando para subscrição o valor pelo qual estão registrados em sua declaração de bens ou o valor de mercado. Se o valor escolhido for o da declaração de bens, não há efeitos tributários. Se for o valor de mercado e este for superior ao valor da declaração, há um ganho de capital tributável.

No exemplo, portanto, o acionista PF, no momento em que for subscrever e integralizar as ações emitidas pela empresa B, pode escolher entre atribuir às ações de A o valor de R\$ 100.000,00, constante de sua declaração de bens, ou o valor de mercado. Se fizer a transferência pelos R\$ 100.000,00 que constam da declaração, não sofrerá nenhum efeito tributário enquanto acionista. Se, por outro lado, utilizar o

valor de mercado, a diferença a maior será tributada como ganho de capital. Surge aqui a primeira possível consequência tributária do processo de convergência contábil que o RTT não resolveria: se o acionista PF escolher realizar a transferência das ações pelo valor contábil (assumindo que este seria o valor de mercado, já que o imóvel, único ativo, foi assim valorizado) haverá um ganho de capital tributável, conforme o § 2º do artigo 23, transcrito acima.

Diante disso, portanto, a escolha pode parecer simples, pois bastaria ao acionista PF optar pelo valor de declaração para evitar os efeitos tributários de uma transação que, de fato, não implica mesmo nenhum acréscimo patrimonial⁷⁹³.

Ocorre que, também nesta alternativa, as regras do IFRS poderiam produzir efeitos indesejados. É que, se o acionista PF optar por realizar a transferência das ações da empresa A para a empresa B pelo valor de declaração dos bens, ou seja, R\$ 100.000,00, este valor será considerado, por B, como o custo de aquisição das ações da empresa A. E, como B passa a ter a propriedade de 100% das ações da empresa A, torna-se “controladora” de A, nos termos do artigo 243, parágrafo 2º, da Lei das S.A.⁷⁹⁴, e fica obrigada a utilizar o método de avaliação pela equivalência patrimonial, já tratado nos tópicos anteriores.

Este método, como se viu, determina que “o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada”. Ou seja, no exemplo em tela, o valor do investimento a ser registrado no balanço da empresa B, após a aquisição das ações de A, é de R\$ 120.000,00, que é o resultado da multiplicação do patrimônio líquido de A pelo percentual de participação de 100%.

Se o acionista PF opta, como dito acima, por utilizar o valor de declaração das ações de A, de R\$ 100.000,00, e a empresa B, uma vez que tenha recebido tais ações por este valor, avalia o investimento em A pelo método da equivalência patrimonial, como terá que fazer, surge, no balanço da empresa B, uma diferença de

⁷⁹³ V. a definição de renda que se constrói no Capítulo 2.

⁷⁹⁴ § 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

R\$ 20.000,00, decorrente da diferença de valores entre aquele que foi atribuído pelo sócio na integralização das ações e aquele que deriva do método de avaliação prescrito pela Lei societária. Essa diferença é denominada, tanto na Contabilidade quanto nas regras tributárias, de *deságio*.⁷⁹⁵

A Instrução CVM no. 247, que trata da avaliação pelo método de equivalência patrimonial de forma ampla e detalhada, diz que, no momento de contabilização de uma participação societária em empresa controlada ou coligada, a pessoa jurídica deverá registrar o custo de aquisição em duas subcontas distintas, sendo:

- I. equivalência patrimonial baseada em demonstrações contábeis elaboradas nos termos do artigo 10; e
- II. ágio ou deságio na aquisição ou na subscrição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

Essa norma é essencialmente equivalente ao disposto pelo artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda.

O deságio, portanto, é equivalente ao montante em que a avaliação pela equivalência patrimonial supera o custo de aquisição, e o ágio é o equivalente ao montante em que a avaliação pela equivalência patrimonial é inferior ao custo de aquisição.

No exemplo em estudo, não é difícil associar o deságio surgido com a avaliação a valor justo do imóvel e consequente registro de um AAP na empresa A. Tanto é assim que os valores são equivalentes: R\$ 20.000,00, e não poderia mesmo ser diferente. No exemplo – que está obviamente eivado de simplificações – o deságio só aparece porque houve a avaliação do imóvel a valor justo. Se essa avaliação não tivesse ocorrido, o valor de patrimônio líquido da empresa A e o valor de declaração das ações da empresa A para o acionista PF teriam permanecido

⁷⁹⁵ Na nomenclatura do IFRS, utilizam-se também as expressões “compra vantajosa” ou “goodwill negativo”, conforme se vê do Pronunciamento CPC no 15, que trata de combinações de negócios. No item 3, onde estão descritos os procedimentos que devem ser seguidos pela entidade adquirente em uma operação de combinação, está dito que os dois primeiros passos são: “(a) calcular e reconhecer o valor justo, em suas demonstrações contábeis individuais e consolidadas, dos ativos identificáveis (tangíveis e intangíveis) adquiridos e das obrigações assumidas da entidade adquirida, decorrentes de uma operação de combinação de negócios; (b) calcular e reconhecer o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) resultante da combinação de negócios ou o ganho auferido em uma compra vantajosa (operação com deságio, ou “goodwill negativo)”

iguais, e nenhum efeito tributário decorreria da operação que foi descrita no exemplo.

O problema mais relevante, na verdade, surge quando se percebe que o deságio não é neutro para fins tributários. Embora, na maioria dos casos, sua tributação possa ser diferida para o momento da realização, por alienação ou liquidação do investimento, ele permanece integrando os controles fiscais da empresa e, no momento da realização, será tributado, a teor do que diz o artigo 426 do RIR/99:

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1.º, inciso V):
I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;
II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;
III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

Assim, o resumo da situação descrita no exemplo é:

- a) as regras do IFRS determinaram a avaliação de um imóvel, de propriedade de A, por seu valor justo;
- b) essa avaliação a valor justo leva a que o valor de patrimônio líquido de A e o valor das ações de A constante da declaração de bens do sócio de A sejam diferentes;
- c) sendo os valores diferentes, uma operação societária como a descrita termina não sendo neutra para fins fiscais. Ou há um ganho de capital, tributável pela pessoa física que realiza a subscrição, ou há um deságio, que poderia ser tributável no futuro pela pessoa jurídica (empresa B) que recebe as ações da empresa A.

Para que se possa concluir o raciocínio, note-se que não há, em nenhum dos passos descritos, o registro de uma despesa ou receita por conta de ajustes de IFRS. As mudanças ocorrem, todas, em contas de ativo e passivo, ou em contas específicas de patrimônio líquido como o AAP, mas sem afetar o lucro de qualquer

das empresas. E, mesmo assim, os IFRS podem acabar acarretando efeitos tributários. Na verdade, no exemplo citado, a avaliação de acordo com os IFRS, aplicada a um ativo da empresa A, acaba acarretando efeitos tributários *na esfera do patrimônio do acionista*, seja o acionista PF ou a empresa B, o que é ainda mais grave.

Nessa linha, a redação do artigo 16, *caput*, da Lei no. 11.941/2009, que faz menção a receitas, custos e despesas, não abrangeria, por sua literalidade, uma situação como a descrita. Junte-se a isso o fato de que a situação tratada é apenas um exemplo e certamente não é a única onde podem ocorrer efeitos tributários sem que haja efeito imediato em contas de receitas, custos ou despesas, e tem-se uma possível divergência entre o objetivo do RTT e sua abrangência. De fato, enquanto o objetivo do regime de transição é trazer neutralidade e segurança aos contribuintes quanto aos efeitos tributários das mudanças decorrentes do processo de convergência contábil, demonstrou-se, no exemplo acima, que há situações que não se enquadram na literalidade do dispositivo que é o núcleo do regime de transição.

Em uma situação como a descrita, se o acionista PF opta por conduzir a subscrição e integralização com a avaliação sendo feita pelo valor de declaração dos bens, e ocorre a geração do deságio, sendo este um efeito direto da aplicação do método de equivalência patrimonial, as mesmas razões que orientaram a conclusão do tópico anterior, no sentido de que o RTT é aplicável e deveria anular os efeitos futuros de tal deságio são aqui aplicáveis.

Se, no entanto, o acionista PF opta por realizar a operação com base no valor de mercado, equivalente, no caso, ao patrimônio líquido contábil da empresa A, o efeito tributário, que é a geração de um ganho de capital tributável, ocorre na esfera do patrimônio do acionista PF que, exatamente por ser pessoa física, está obviamente fora do âmbito de abrangência do RTT. Neste caso, portanto, é possível que existam efeitos tributários, derivados da aplicação das regras do IFRS, afetando o patrimônio de uma pessoa física, apenas por força da relação societária existente entre esta e a pessoa jurídica que realiza os ajustes de IFRS.

6.4.1.3.3 O ágio e seu aproveitamento fiscal

O tema do ágio e, principalmente, de seus efeitos fiscais, é provavelmente um dos mais estudados, senão o mais estudado, dentre aqueles que se relacionam ao

RTT. O motivo é simples: o ágio é normalmente gerado em operações de aquisições de participações societárias, que envolvem somas consideráveis, e seus efeitos tributários, quando existentes, tendem a ser igualmente relevantes. Por isso, as pessoas jurídicas dão a esta questão grande importância.

Do ponto de vista conceitual, o ágio de hoje não é o mesmo de ontem. Como se viu no tópico 4.2.2.1 acima, o ágio que se apurava conforme as regras contábeis de antes dos IFRS era resultado de uma conta matemática, em que se comparava uma grandeza certa e objetiva – o preço de aquisição – com outra grandeza certa e objetiva – o valor do investimento conforme o método da equivalência patrimonial. De acordo com os IFRS, entretanto, o cálculo é feito com base, de um lado, em uma avaliação a valor justo dos ativos sacrificados para aquisição e, de outro, dos ativos e passivos que são adquiridos. O ágio ao qual se atribui a natureza de “rentabilidade futura” é apenas o valor residual que pode resultar, se resultar, dessa conta.

A doutrina de BULHÕES PEDREIRA e LAMY FILHO auxilia no entendimento da mudança, anotando-se, por óbvio, que os autores escreveram sobre o tema fazendo referência ao período anterior ao processo de convergência contábil:

O ágio na aquisição da participação societária pode ser conceituado como a parte do custo de aquisição do investimento que corresponde ao direito de participar em valores que não se acham registrados na escrituração de controlada ou coligada. Sempre que seu fundamento é identificado e quantificado, somente deve continuar registrado como elemento do ativo da investidora enquanto o valor que o justificou existir na controlada ou coligada. À medida que a controladora ou coligada realiza esse valor e o computa no seu resultado, a investidora recupera (com a participação no resultado) o capital por ela aplicado no custo de aquisição do investimento (...)⁷⁹⁶

No caso do ágio fundamentado em rentabilidade futura, portanto, a mudança é drástica: tudo quanto fossem “valores que não se acham registrados na escrituração” da investida eram aí incluídos. Hoje, apenas aquilo que não se pode identificar e alocar a qualquer conta de ativo ou passivo, avaliados a valor justo, é que permanece sendo considerado como ágio de rentabilidade futura.

⁷⁹⁶ LAMY FILHO, Alfredo e PEDREIRA, José Luiz Bulhões. (Coord.). *Direito das Companhias*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, vol. II, P. 1968-1969.

A questão ganha relevância para fins fiscais porque, conforme os artigos 7º e 8º da Lei no. 9.532/97⁷⁹⁷, a partir do momento em que a pessoa jurídica que tem o ágio registrado em seu balanço incorpora a pessoa jurídica que deu causa ao ágio, ou vice-versa, este pode ter os seguintes destinos:

- a) se baseado em rentabilidade futura, poderia ser amortizado e deduzido em, no mínimo, cinco anos, ou sessenta meses;
- b) se baseado em mais-valia de ativos, seria acrescido ao valor do ativo, depreciado na mesma razão e deduzido;

⁷⁹⁷ Os dispositivos citados têm a seguinte redação:

“Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

- a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;
- b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.”

- c) se baseado em fundo de comércio, intangíveis ou outras razões, deveria ser registrado em conta de ativo diferido e não amortizado.

Nessa linha, percebe-se com facilidade que quanto maior o ágio, maior a redução da carga tributária obtida por sua amortização. Por outro lado, os fundamentos que atendem ao requisito de dedutibilidade são os de rentabilidade futura e de mais-valia de ativos.

A redução do valor do ágio derivado de rentabilidade futura, que é consequência natural da aplicação das regras do IFRS, já que o ágio passa a ser residual, pode representar um aumento de carga tributária, em comparação com a situação anterior, uma vez que diminui o montante passível de dedução futura.

Além disso, o próprio mecanismo de amortização já não existe mais. De acordo com os IFRS, o ágio de rentabilidade futura deve ser sujeito ao teste de recuperabilidade previsto pelo Pronunciamento CPC no. 01, que pode ou não acarretar a baixa total ou parcial do ativo, se ficar demonstrado que o valor investido em sua aquisição não será mais recuperado. O próprio Pronunciamento CPC 15, que trata da combinação de negócios, trata dessa mudança de procedimento, no seu item B69, “d”:

(d) Contabilização subsequente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill): a partir do início do primeiro período de reporte anual a partir do qual este Pronunciamento for aplicado, a entidade deve descontinuar a amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), decorrente de combinações de negócios anteriores, e deve passar a testar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) em relação ao seu valor recuperável de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

A doutrina apóia, em peso, a tese de que o ágio, para fins fiscais, ainda pode ser amortizado e deduzido, ou seja, de que o teste de *impairment* ou recuperabilidade, previsto pelos IFRS, não pode gerar efeitos tributários, diante do RTT. Neste ponto, a doutrina é pacífica.

Entretanto, há uma divisão doutrinária em relação ao montante do ágio, que diz respeito, mais diretamente, aos casos fundamentados em rentabilidade futura. Parte da doutrina entende que o ágio que pode ser fiscalmente aproveitado continua sendo apurado, para fins fiscais, conforme as regras vigentes em 31 de dezembro de 2007, e parte da doutrina entende que o ágio de rentabilidade futura que pode ser

fiscalmente aproveitado somente pode abranger o montante que derive da aplicação das regras do IFRS.

Neste ponto, a grande questão é, na verdade, relativa à fundamentação do ágio. Como se viu acima, no período pré-IFRS, tanto as regras contábeis como a Lei fiscal tratavam da questão da mesma forma, dividindo a fundamentação entre três possibilidades: (i) a mais-valia de ativos, (ii) a rentabilidade futura, e (iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

A partir do processo de convergência contábil, o valor do ágio, para fins contábeis, passa a ser alocado conforme uma ordem diferente e específica: (i) em primeiro lugar, aloca-se o valor justo da aquisição a cada ativo, tangível ou intangível, e a cada passivo adquirido, conforme seus valores justos. Apenas depois dessa alocação, pode-se considerar o valor residual como sendo o ágio de rentabilidade futura. As duas principais mudanças, na verdade, são o fato de que o valor dos ativos tangíveis adquiridos pode aumentar no processo de aquisição, absorvendo parte do valor que seria antes atribuído à rentabilidade futura, e os intangíveis, que antes não seriam registrados por força de um processo de aquisição passam a sê-lo, também absorvendo parte do valor que antes seria alocado ao ágio de rentabilidade futura.

JOÃO DÁCIO ROLIM e CRISTIANO VIOTTI, por exemplo, defendem que a nova forma de cálculo contábil do ágio também afeta a parte fiscal, quanto ao montante que pode ser atribuído à rentabilidade futura e assim amortizado:

Os valores do goodwill serão afetados pela simples constatação – e aqui a importância de não se aplicar indistintamente a cláusula de neutralidade fiscal do art. 177, § 2º da Lei 6.404 – de que a Lei 11.638, ao criar a conta de intangíveis e determinar o ajuste dos itens de ativo e passivo ao valor justo antes do evento que determine a combinação de negócios, não criou qualquer conflito normativo com a norma tributária objeto da presente análise. Enfim, se a norma fiscal se refere a laudo econômico que fundamente o ágio com base em rentabilidade futura, e se antes este critério era mais aberto e não regulado expressamente pela lei fiscal (por se tratar de fundamento econômico), o critério econômico atual (em tendo a nova lei societária e sua regulamentação adotado um critério econômico mais específico) é o que passaria a valer para efeito fiscal, mas não

necessariamente a dedutibilidade fiscal linear em cinco anos, a qual continuaria plenamente razoável e válida para efeito fiscal.⁷⁹⁸

NATANAEL MARTINS E DANIELE RODRIGUES, por outro lado, são representantes da corrente contrária:

Ainda que em razão das novas regras contábeis em curso o ágio venha a ter tratamento diverso do que até então vigente em 31 de dezembro de 2007, seja pela impossibilidade futura de sua amortização, seja pela eventual necessidade de sua segmentação em ativos intangíveis identificáveis, de maneira que apenas o valor residual seja atribuível a ágio de rentabilidade futura (goodwill), não há que se falar em alteração do tratamento fiscal da amortização do ágio formado segundo antigas práticas contábeis.

Disso resulta que, ao menos enquanto vigente o RTT, não serão aplicáveis às pessoas jurídicas sujeitas às prescrições fixadas pela Lei nº 11.638/07 e as novas regras contábeis em curso, relativas ao modo de quantificação e ao tratamento do ágio apurado em combinação de negócios.⁷⁹⁹

Durante a vigência do RTT, com a vênica devida às opiniões contrárias, parece óbvio que adotar uma forma de cálculo diferente daquela que seria adotada no sistema anterior significa adotar um critério diferente para o cálculo de uma despesa dedutível – aquela derivada da amortização do ágio – o que não se justifica.

Mesmo que não houvesse o RTT, contudo, o caso do ágio, inclusive em relação à forma de cálculo de à fundamentação, é um dos que podem ser considerados como de duplicidade normativa, como se analisa em detalhes no item 4.2.2.1 acima. Sendo assim, ainda que não houvesse o RTT, o critério da especialidade para solução de conflitos aparentes de normas daria precedência às regras fiscais e faria com que a forma de cálculo do ágio fosse preservada para tais fins.

Além disso, o formato de cálculo do ágio utilizado pelas regras contábeis é totalmente inadequado para fundamentação do ágio em relação à tributação, quando se analisa o objetivo *versus* o método. Explica-se:

⁷⁹⁸ A Autonomia Relativa das Normas Tributárias em Face das Alterações dos Métodos e Critérios Contábeis pela Lei 11.638/07 – Teste de Compatibilidade Sobre as Normas de Amortização e Dedução Fiscal do Ágio Fundamentado em Rentabilidade Futura. In *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Alterações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941* – São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 315-331 (329-330).

⁷⁹⁹ MARTINS, Natanael & Rodrigues, Daniele Souto. O direito a amortização fiscal do ágio. In *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Alterações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941* – São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 467-482 (478-479).

O valor justo, como utilizado pelas regras e princípios contábeis do IFRS, é um preço de saída (v. tópico 5.2.4 acima), ou seja, um preço que qualquer pessoa, integrante do mercado, agindo de forma não-forçada e consciente, pagaria por aquele bem. O preço de saída é o preço pelo qual o titular de um bem ou direito pode “sair” da posição de titular, ou seja, aliená-lo, sem fazer qualquer consideração quanto ao adquirente e suas circunstâncias. É uma definição, portanto, que utiliza, intrinsecamente, o ponto de vista do alienante, apenas.

A fundamentação do ágio, por outro lado, como está posta nas regras fiscais, é uma fundamentação que atende às circunstâncias particulares do adquirente. O artigo 20 do Decreto-Lei no. 1.598/77, ao tratar desta fundamentação, faz essa vinculação ao ponto de vista do adquirente de forma muito clara, quando afirma que “**o contribuinte** que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido **deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição**” entre valor de patrimônio líquido e ágio ou deságio, e complementa dizendo que “o lançamento do ágio ou deságio deverá indicar (...) seu fundamento econômico”.

Ou seja, quem adquire é que avalia, e quem avalia também fundamenta. Não poderia ser diferente, pois apenas o adquirente sabe por quê pagou aquilo que pagou, quando da aquisição do investimento. A fundamentação do ágio é um caso raro onde os motivos, além da causa de um negócio jurídico, ganham relevância tributária. Normalmente, os motivos são apenas questões particulares de cada parte de um negócio jurídico; neste caso, entretanto, os motivos definem a natureza do ágio ou do deságio eventualmente registrado pela aquisição de um investimento.

Por todo o exposto, é de se concluir que o registro, a quantificação, inclusive pela fundamentação, do ágio, todo o processo, enfim, continua submetido às mesmas regras vigentes em 31 de dezembro de 2007, durante a vigência do RTT.

Mais do que isso, neste caso, como se trata de hipótese de duplicidade normativa onde há uma regulamentação muito clara na esfera tributária que se mantém intacta, mesmo na ausência do RTT, enquanto não houver uma modificação específica nas Leis tributárias que tratam do tema, o ágio deve continuar regido pelas regras vigentes em 31 de dezembro de 2007.

6.4.2 Conclusão sobre a abrangência do RTT

A título de conclusão, o que se percebe, de todo o exposto acima, pode ser assim resumido:

- a) o RTT é, como diz o próprio nome, um regime jurídico, declaradamente abrangente e aplicável temporariamente (art. 15);
- b) o regime tem o escopo explícito (art. 15) de anular os efeitos tributários dos “novos métodos e critérios contábeis”, ou seja, almeja abranger qualquer regra, de natureza societária ou contábil, que tenha sido produzida no contexto do processo de convergência contábil, produza em relação ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
- c) entretanto, o artigo 16 da Lei 11.941/2009, que define o âmbito de abrangência da neutralidade, faz menção apenas a receita, custo ou despesa que afete a configuração do fato gerador e a apuração da base de cálculo do IRPJ e demais tributos;
- d) essa auto-limitação imposta pelo legislador ordinário pode acarretar a perda de eficácia do regime em casos onde os novos métodos e critérios contábeis causam efeitos tributários, mas não há, necessariamente, a geração, a supressão ou a modificação de uma receita, um custo ou uma despesa. É o que acontece quando as regras do IFRS acarretam efeitos tributários na esfera patrimonial de pessoas físicas, não abrangidas pelo RTT. Há também grande debate doutrinário sobre esta inaplicabilidade do RTT a situações geradas pelo método de equivalência patrimonial, embora, pelo menos em alguns desses casos, seja possível concluir, com base na própria interpretação das regras, que o RTT tem aplicação para garantir a neutralidade tributária.
- e) a limitação da abrangência do regime também pode atingir situações onde as próprias leis apresentam elementos interpretativos que levam à não-aplicação do regime, como no caso dos JCP e das regras de *thin capitalization*.

6.5 A extinção do RTT e a manutenção da neutralidade tributária presente e futura

Como já foi brevemente comentado neste trabalho, a MP n° 627/2013, publicada em novembro de 2013, teve por escopo, dentre inúmeras outras medidas relacionadas à tributação, extinguir o RTT e, ainda assim, manter a neutralidade tributária das normas contábeis derivadas do Processo de Convergência Contábil.

Como a MP ainda está em processo de tramitação, com nada menos do que quinhentas e treze emendas apresentadas⁸⁰⁰, não faz sentido, neste momento, uma análise aprofundada de todas as mudanças.

No que interessa ao presente trabalho, entretanto, é de se registrar que a MP n° 627/2013 teve o mérito de realmente trazer regras que eliminassem vários dos efeitos que poderiam ser mais relevantes e, principalmente, problemáticos, na confrontação com o conceito de renda que se extrai da Constituição e com a definição de renda, segundo o CTN.

Dessa forma, os ajustes a valor justo, de forma geral, não terão impactos tributários, desde que o contribuinte faça o registro dos valores a eles relacionados em subcontas contábeis dos ativos e passivos afetados. De maneira geral, as regras da MP determinam que os efeitos do ajuste a valor justo, se positivos, sejam tributados somente quando da realização do bem ou direito, e, se negativos, possam ser deduzidos neste mesmo momento.

É disso que tratam os artigos 12, 13 e 14 da MP, voltados, respectivamente, para os casos em que os ajustes de valor justo afetem ativos, passivos, e empresas que migrem do lucro presumido para o lucro real. Além desses artigos, aplicáveis aos casos de efeitos derivados do valor em justo em geral, há também outros que tratam de anular os efeitos em situações específicas, como é o caso de:

- a) Operações de subscrição de ações ou quotas com bens afetados pelo valor justo, conforme artigos 16 e 17;
- b) Operações de fusão, incorporação e cisão, tratados pelo artigo 25;

⁸⁰⁰ É possível verificar o teor das emendas no sítio do Senado Federal, em http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=115216. Acessado em 30 de dezembro de 2013.

- c) Os efeitos da avaliação a valor justo em pessoas jurídicas investidas, reconhecidos na contabilidade da investidora por meio do método da equivalência patrimonial, são anulados pelos artigos 24-A e 24-B do Decreto-Lei nº 1.598/77, que foram incluídos pelo artigo 2º da MP; e, finalmente,
- d) Os efeitos dos ajustes a valor justo podem ser anulados no momento da adoção inicial das novas regras, ou seja, no momento da efetiva transição do RTT para a nova realidade, por meio do disposto nos artigos 62 e 63 da MP.

Finalmente, é de se ressaltar que a MP instituiu, por meio de seu artigo 54, um sistema de futuros “regimes de transição *ad hoc*”. O enunciado normativo, *caput* e parágrafo, é o seguinte:

Art. 54. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Medida Provisória, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no *caput*, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

A função desse dispositivo é garantir que a neutralidade seja mantida no período posterior à edição da MP, partindo-se da premissa que a regulamentação contábil continuará evoluindo no tempo e, potencialmente, causando impactos no campo tributário.

Por isso, o artigo 54 deixa, desde já, “anulados” os efeitos tributários das futuras mudanças nas regras contábeis, ordenando, ainda, à Receita Federal do Brasil, que, por meio de atos administrativos, estabeleça “procedimentos para anular os efeitos” nos tributos federais.

É de se fazer a ressalva que a MP não anulou todos os efeitos tributários do Processo de Convergência Contábil.

Há um caso, por exemplo, em que os efeitos do valor justo foram expressamente considerados como aptos à produção de efeitos tributários. Trata-se da modificação feita pelo artigo 2º da MP no texto do artigo 27 do Decreto-Lei nº

1.598/77, que trata da apuração do Lucro Bruto nas operações imobiliárias. Foram incluídos os parágrafos 3º, 4º e 5º, com a seguinte redação:

§ 3º Na hipótese de operações de permuta envolvendo unidades imobiliárias, a parcela do lucro bruto decorrente da avaliação a valor justo das unidades permutadas será computada na determinação do lucro real do período da ocorrência da operação.

§ 4º A parcela do lucro bruto de que trata o § 3º poderá ser computada na determinação do lucro real quando a unidade recebida for alienada, baixada, incorporada ao custo de produção de outras unidades imobiliárias ou quando, a qualquer tempo, for classificada no ativo não circulante investimentos ou imobilizado.

§ 5º O disposto no § 4º será disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (NR)

Percebe-se que a operação de permuta gera, a princípio, efeitos tributários, embora estes possam ser diferidos. Dentre as hipóteses de diferimento, entretanto, estão também as de classificação do imóvel no ativo não-circulante, o que ocorreria no momento em que a pessoa jurídica decidir que não há intenção de venda do mesmo.

Nesses casos, portanto, haveria a produção de efeitos tributários pela simples operação de permuta, e mais, não pelos valores de custo, mas pelos valores considerados com todos os efeitos dos ajustes a valor justo.

Essa regra representa uma mudança de orientação clara, uma vez que, até então, a permuta sem torna não gerava quaisquer efeitos tributários, na linha do disposto na IN SRF 107/88. O item 2.1.1, aplicável à permuta de unidades imobiliárias prontas entre pessoas jurídicas, dizia:

2.1.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, as permutantes não terão resultado a apurar, uma vez que cada pessoa jurídica atribuirá ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração.

E o item 2.2.1, aplicável ao caso de permuta de terreno por unidade imobiliária pronta, estabelecia:

2.2.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a permutante que alienar a unidade pronta observará as disposições da divisão de subitem 2.1.1. A permutante que prometer entregar unidade imobiliária a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida.

A RFB ainda terá que regulamentar a norma, como diz o parágrafo 5º, mas trata-se, certamente, de uma situação pontual onde a neutralidade foi quebrada. É interessante, ademais, notar como esse caso se enquadra na análise desenvolvida no Tópico 7.2.2, abaixo, onde essa mudança é estudada no contexto das possibilidades de efeitos tributários decorrentes do Processo de Convergência Contábil.

Além disso, não há norma na MP que trate da anulação de efeitos derivados da requalificação de transações, ativos e passivos, em função da aplicação do princípio contábil da Essência Sobre a Forma. Como se vê no Tópico 7.2.1, abaixo, tais requalificações não podem ter, diante do conceito de renda, efeitos na esfera tributária das pessoas jurídicas, mesmo uma vez findo o RTT. A depender da postura adotada pelo Fisco, portanto, é possível que esse tipo de efeito do Processo de Convergência Contábil venha a ser o maior foco de debates com os contribuintes.

7. POSSÍVEIS REFLEXOS DOS IFRS SOBRE O IRPJ E OS LIMITES DERIVADOS DA DEFINIÇÃO DE RENDA

Uma vez já identificados os limites para a incidência do imposto, com as possibilidades do conceito e da definição de renda tratadas no Capítulo 2, acima, e identificadas também as principais alterações **estruturais** que podem advir do IFRS, derivadas (i) do abandono do custo histórico como paradigma primário para valorização de ativos e passivos, (ii) da adoção do princípio da essência sobre a forma, e, junto com ele, (iii) do ganho de importância da avaliação a valor justo, já é possível fazer uma avaliação criteriosa de quais serão os grandes pontos de inflexão possível, na seara tributária, uma vez que o RTT seja definitivamente extinto.

As principais alterações na seara tributária, obviamente, dizem respeito às possíveis gerações ou requalificações de receitas e despesas que possam ser ocasionadas por aplicação do princípio da essência sobre a forma, bem como pela aplicação das regras de avaliação a valor justo. Há, também, possíveis alterações derivadas da requalificação de ativos e passivos para fins contábeis.

MOSQUERA e LOPES assim demonstram os principais efeitos das mudanças para cada uma das três etapas do processo contábil⁸⁰¹:

Etapa do Processo	Antigo (Pré-IFRS)	Novo (IFRS)
Reconhecimento	Forma Jurídica	Essência Econômica
Mensuração	Custo Histórico e Regras Fiscais	Valor Justo e Vida Útil Econômica
Evidenciação	Pobre	Full Disclosure

Os próprios autores identificam “algumas implicações – até mesmo conflitos – dessa nova visão contábil para a realidade jurídica”, descritos na tabela abaixo:

⁸⁰¹ O Direito Contábil..., cit., p. 77.

Item	Visão Jurídica	Visão Contábil
Ação Preferencial Resgatável	Título de Capital	Passivo
Arrendamento Financeiro	Propriedade da Arrendadora	Ativo da Arrendatária
Cessão de recebíveis	Transfere a propriedade	Transferência dos Riscos e Benefícios
Valor do Ativo	Custo – Fiscal	Valor Justo – Circulante
Ágio Rentabilidade Futura	Amortização	Impairment
Reconhecimento de Receitas	Documento Fiscal	Realização Econômica
Adquirente em uma combinação de negócios	Forma	Essência
Ajuste a valor presente	Pouco relevante	Muito relevante

A tabela ilustra exemplos que podem ocorrer. A idéia do presente trabalho, entretanto, não é verificar, pontual e casuisticamente, os efeitos e o formato de cada ajuste, mas analisar a essência e a estrutura dos ajustes derivados dos IFRS de forma geral. Nessa linha, os efeitos do IFRS serão estudados conforme dois critérios distintos:

- a) em primeiro lugar, diferenciando-se os ajustes relativos a itens que têm tratamento específico pela Lei tributária daqueles que não têm; e
- b) em segundo lugar, diferenciando-se os itens que criam receitas e despesas antes inexistentes daqueles que tratam da requalificação de ativos, passivos, receitas e despesas.

7.1 Os Ajustes do IFRS e a existência ou não de tratamento específico na Lei Tributária

Antes de mais nada, é de se esclarecer que a distinção entre situações reguladas e situações não-reguladas expressamente pelo Direito Tributário torna-se muito mais relevante a partir do momento em que o RTT se extingue definitivamente. De fato, na vigência do RTT, a neutralidade fica (quase

integralmente⁸⁰²) preservada, ou seja, as alterações contábeis tendem a não produzir efeitos, a teor do artigo 16 da Lei no. 11.941/2009.

O que se analisa, neste tópico, é quais são, ou seriam, as possíveis situações que podem surgir quando da extinção definitiva do RTT, que é, como diz o próprio nome, transitório. É na ausência do RTT que o fato de um item qualquer que concorre para a apuração do lucro real ter um tratamento tributário específico fará diferença.

O sistema brasileiro, como já se viu, no item 4.2, acima, se enquadra, no período anterior à vigência da Lei no. 11.638/2007, no conceito de “balanço único com regulação parcial da contabilidade mercantil pelo Direito Tributário”. Existiam situações de heterointegração, onde o Direito Tributário acaba “dirigindo” a contabilidade, e existiam situações de duplicidade normativa, onde o mesmo tratamento era dado tanto pela Contabilidade quanto pelo Direito Tributário.

Já a partir do ano de 2008, com a forma de interação determinada pelo artigo 177, parágrafo 2º da Lei das S.A., o sistema brasileiro passou a ser um exemplo de “balanço único com ajustamento extracontábil do lucro mercantil”.

A mudança, entretanto, não faz desaparecerem as normas tributárias – no caso brasileiro, muitas – que determinam tratamento específico para determinadas receitas ou despesas.

A diferença de um sistema para o outro está no fato de que, antes, o Direito Tributário também influía na Contabilidade, que “aceitava” e absorvia algumas modificações feitas pelas normas tributárias (o fenômeno da *heterointegração*).

Veja-se o exemplo de heterointegração relativo às taxas de depreciação, tratado no item 4.2 acima. A própria RFB, no Parecer Normativo nº 01, de 2011, explica a situação:

8. Com relação à dedutibilidade da depreciação de bens do ativo, o art. 305 do RIR/1999 esclarece que:
"Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do

⁸⁰² V. tópico 6.4.1, sobre as falhas na abrangência do RTT, quanto à neutralidade estabelecida pelo texto das normas que instituíram o regime.

valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57)."

9. O art. 307 do RIR/1999 trata dos bens passíveis de serem objeto de depreciação, enquanto que o art. 309 trata da quota de depreciação:

"Art. 309. A quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciables (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 1º)." (grifos não são do original)

10. Ressalte-se que o RIR/1999 determina que a quota de depreciação a ser considerada como custo ou despesa deve ser aquela registrada na escrituração.

11. A taxa anual de depreciação deve ser fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos, conforme preceitua o art. 310 do RIR/1999:

"Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 3º)."

12. A Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, definiu a quota de depreciação a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, a partir da aplicação de taxas de depreciação para diferentes tipos de bens constantes em seu Anexo I.

13. Conforme o § 1º do art. 310 do RIR/1999, caso o contribuinte utilize taxa de depreciação diferente daquela prevista na Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998, deverá fazer prova de sua adequação. **Por esse motivo, via de regra, o contribuinte utilizava para o cálculo dos encargos de depreciação as taxas especificadas pela RFB.**

14. Porém, a contabilidade brasileira sofreu inúmeras modificações a partir do início de 2008. A Lei nº 6.404, de 1976, parâmetro básico para a contabilidade no Brasil, no processo de aproximar os registros contábeis brasileiros às regras definidas na contabilidade internacional, foi profundamente modificada pela Lei nº 11.638, de 2007, e pela Lei nº 11.941, de 2009.

(destaque não está no original)

A partir da entrada em vigor do sistema criado pela convergência para os IFRS, a norma tributária continua válida, para fins tributários, mas a Contabilidade não mais admite o registro de taxas de depreciação que não sejam baseadas no critério contábil da vida útil econômica.

O que se vê de mais ilustrativo, para o presente estudo, no Parecer Normativo parcialmente transcrito acima, é que a própria Receita Federal do Brasil compreendeu essa realidade e incluiu esta “absorção” das normas fiscais pela Contabilidade dentre os ajustes do RTT.⁸⁰³

As situações de duplicidade normativa também são dignas de nota. Nestes casos, como se viu, tanto a Contabilidade como o Direito Tributário têm normatizações completas e substancialmente equivalentes, fazendo com que, mesmo ocorrendo a revogação ou modificação da norma de natureza societária ou contábil, a regra tributária permaneça íntegra, sem modificação de sentido.

No caso do ágio e das despesas pré-operacionais, exemplos de duplicidade normativa mencionados anteriormente⁸⁰⁴, a adoção dos IFRS acarretou mudanças significativas. O processo de convergência contábil fez com que o ágio passasse a ser tratado, de forma resumida, como a diferença entre o preço pago (avaliado a valor justo) e o líquido dos ativos e passivos adquiridos, também avaliados a valor justo.⁸⁰⁵

A mensuração do ágio, hoje, depende integralmente da avaliação a valor justo dos ativos, tangíveis e intangíveis, e dos passivos, e só é classificada como ágio a

⁸⁰³ Além do PN 01/2011, há inúmeras respostas de consulta neste sentido. Apenas a título de exemplo, veja-se: “SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 59 de 07 de Dezembro de 2012 - ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - EMENTA: BASE DE CÁLCULO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. AJUSTES DECORRENTES DA LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. Os ajustes no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado determinados pelo art. 183, § 3º, inciso II, da Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Lei nº 11.638, de 2007, e pelo art. 37 da Lei nº 11.941, de 2009, não terão efeitos para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição Social para o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição (RTT), devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

⁸⁰⁴ V. Tópico 4.2.2.

⁸⁰⁵ O item 32 do Pronunciamento CPC no. 15 regula a matéria, para fins contábeis, da seguinte forma:

“32. O adquirente deve reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade future (goodwill), na data da aquisição, mensurado pelo montante que (a) exceder (b) abaixo:

(a) a soma: (i) da contraprestação transferida em troca do controle da adquirida, mensurada de acordo com este Pronunciamento, para a qual geralmente se exige o valor justo na data da aquisição (ver item 37); (ii) do montante de quaisquer participações de não controladores na adquirida, mensuradas de acordo com este Pronunciamento; e (iii) no caso de combinação de negócios realizada em estágios (ver itens 41 e 42), o valor justo, na data da aquisição, da participação do adquirente na adquirida imediatamente antes da combinação;

(b) o valor líquido, na data da aquisição, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados de acordo com este Pronunciamento.”

parcela do preço de aquisição que ultrapassa o valor dos ativos e passivos, avaliados a valor justo. O ágio tem, a partir da adoção do IFRS, portanto, um caráter residual.

No caso das despesas pré-operacionais, por outro lado, a mudança não poderia ser mais profunda: o grupo “ativo diferido”, onde tais despesas eram registradas, para que pudessem ser oportunamente amortizadas, teve primeiramente seu campo de aplicação restringido, pela Lei no. 11.638/2007, e, posteriormente, com a edição da Lei 11.941/2009, foi simplesmente extinto. O item 20 do Pronunciamento CPC no. 13, que trata da adoção inicial dos IFRS, estabeleceu:

20. A Lei nº. 11.638/07 restringiu o lançamento de gastos no ativo diferido, mas, após isso, a Medida Provisória nº 449/08 extinguiu esse grupo de contas. Assim, os ajustes iniciais de adoção das novas Lei e Medida Provisória devem ser assim registrados: os gastos ativados que não possam ser reclassificados para outro grupo de ativos, devem ser baixados no balanço de abertura, na data de transição, mediante o registro do valor contra lucros ou prejuízos acumulados, líquido dos efeitos fiscais, nos termos do item 55 ou mantidos nesse grupo até sua completa amortização, sujeito à análise sobre recuperação conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos. (...)

Há, portanto, casos onde a disciplina da norma tributária era mais “dominante e completa”, caso da *heterointegração*, ou mais “completa”, caso da *duplicidade normativa*. Em relação aos casos de *heterointegração* ou de *duplicidade normativa*, é de se destacar que, pelo caráter de auto-suficiência da regulamentação pelo Direito Tributário, a mudança, em todos esses casos, ocorre na Contabilidade, mas não no Direito Tributário.

As regras contábeis, portanto, se modificam, mas as regras tributárias que estavam em vigor assim se mantém, sem qualquer modificação. Obviamente, há que se fazer a ressalva das situações muito específicas para as quais foi dado um novo regramento pelas próprias Leis que trataram da convergência para o IFRS, como, por exemplo, os prêmios na emissão de debêntures, ou as subvenções para investimento⁸⁰⁶. Estas mudanças, entretanto, são pontuais como seriam em

⁸⁰⁶ Artigos 18 e 19 da Lei no. 11.941/2009.

qualquer circunstância “normal”, não fazem parte de uma alteração sistêmica que foi a adoção do RTT.

De fato, a situação de itens que têm um regramento específico e completo no Direito Tributário, configurando *heterointegração* ou *duplicidade normativa*, é potencialmente diferente de itens que não têm este regramento. As taxas de depreciação, por exemplo, citadas acima, podem ser modificadas pelas normas contábeis, como foram, mas seus limites de dedutibilidade serão mantidos nos termos da regulamentação anterior, para fins tributários, enquanto a norma respectiva não for alterada. O tempo em que um bem será depreciado, para fins contábeis, poderá ser diferente do tempo em que será depreciado para fins fiscais. O ágio, para fins fiscais, continua sendo calculado da forma como a lei tributária determina, mesmo que hoje sua determinação, na contabilidade, seja radicalmente diferente.

Nestes casos, o que ocorre é uma situação de conflito aparente de normas, e a solução se dá, sem maiores dificuldades, pela aplicação do princípio da especialidade. A norma tributária, no caso, é a especial, que ganha prevalência em face da norma geral, societária/contábil, no momento de definição da base de cálculo do imposto. ”. MARIA HELENA DINIZ, a respeito do tema, diz que⁸⁰⁷:

Uma norma é especial se possuir em sua definição legal todos os elementos típicos da norma geral e mais alguns de natureza objetiva ou subjetiva, denominados de especializantes. A norma especial acresce um elemento próprio à descrição legal do tipo previsto na norma geral, tendo prevalência sobre esta, afastando-se assim o *bis in idem* pois o comportamento só se enquadrará na norma especial, embora também esteja previsto na norma geral. O tipo geral está contido no tipo especial. A norma geral só não se aplica ante a maior relevância jurídica dos elementos contidos na norma especial, que a tornam mais suscetível de atendibilidade do que a norma genérica.

Não é difícil perceber a presença do “elemento próprio” a que se refere a autora, nos casos ora tratados. No exemplo das regras de depreciação há um mandamento de ordem societária-contábil que diz, essencialmente, que “a depreciação deve ser feita de acordo com o período de vida útil do bem, assim entendido o período durante o qual este gera benefícios econômicos”. Essa é a

⁸⁰⁷ Cfe. Conflito de Normas. Editora Saraiva, São Paulo, 1996. 2ª edição, p. 39.

norma que se constrói a partir dos enunciados normativos, com escopo societário-contábil.

A Lei tributária, por seu turno, não contraria nada do que diz nenhum dos enunciados normativos que levam à construção da regra acima. Apenas acrescenta um elemento, o limite de dedutibilidade. Portanto, o resultado do processo de construção da norma, para fins tributários, é: “a depreciação deve ser feita de acordo com o período de vida útil do bem, assim entendido o período durante o qual este gera benefícios econômicos, limitada a sua dedutibilidade a um percentual determinado do valor do bem”.

Não há, como se vê, conflito. A regra tributária, especial que é, não contradiz a regra societária-contábil, apenas acrescenta um elemento. É por isso, aliás, que situações como esta são definidas pela doutrina como sendo “conflitos aparentes” de normas⁸⁰⁸.

Fora das hipóteses de heterointegração ou duplicidade normativa, no entanto, há inúmeras situações em que as alterações contábeis podem produzir efeitos. Para estas situações, importa anotar que deve ser feita uma análise caso-a-caso, mas não é possível afirmar, com razoável grau de certeza, que a mudança contábil não acarretará também mudanças tributárias.

Pode haver, por exemplo, uma situação em que determinada despesa seja considerada indedutível para fins fiscais – por exemplo, uma despesa derivada do registro de uma provisão para contingências. Se as regras e princípios dos IFRS fizerem com que essa provisão seja registrada por um valor muito maior do que ocorreria no período pré-IFRS, essa mudança não terá efeitos na seara tributária porque a despesa, não importa o montante, é *a priori* indedutível, por força da regra do artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95⁸⁰⁹.

⁸⁰⁸ V. a obra de MARIA HELENA DINIZ, cit, nota 807.

⁸⁰⁹ “Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (...)”

Neste caso do exemplo, a existência de um regramento específico dos efeitos tributários coloca a apuração do IRPJ a salvo de alterações no registro contábil, de forma simples e direta. Este é, contudo, apenas um exemplo pontual. Existem, contudo, inúmeras possíveis situações diferentes de interação pontual entre Direito Tributário e Contabilidade, a depender da configuração de cada ajuste que a lei tributária determine. De qualquer forma, parece seguro afirmar que os itens que têm regramento específico na esfera tributária, seja no caso de heterointegração, de duplicidade normativa ou mesmo da existência pura e simples de uma regra que defina os efeitos tributários de uma receita ou despesa, serão menos afetados pelas mudanças derivadas dos IFRS, podendo até mesmo estar a salvo de tais efeitos completamente, em alguns casos.

A falta de regra específica que defina o tratamento tributário para uma determinada receita ou despesa, por outro lado, causa o efeito inverso, ou seja, sujeita o Direito Tributário, em princípio, aos efeitos das mudanças na Contabilidade. Para estes casos, é necessário verificar, em primeiro lugar, qual é a natureza da alteração operada na esfera contábil.

Casos em que há uma requalificação da transação, do ativo, do passivo, receita ou despesa em função do Princípio da Essência Sobre a Forma têm que ser analisados de forma segregada, e esta análise será feita no tópico 7.2.1 abaixo.

Casos em que há uma alteração quantitativa em função da aplicação dos métodos de avaliação do IFRS, como o valor justo, também têm peculiaridades e serão analisados no tópico 7.2.2 abaixo.

Nos casos que não se enquadram em nenhuma das duas hipóteses, é necessário verificar quais são as normas tributárias e contábeis incidentes sobre a situação determinada e avaliar como os efeitos da mudança contábil afetam ou não campo tributário. Como não se tratam, contudo, de alterações que digam respeito a alterações estruturais dos IFRS, mas apenas a questões pontuais, tais mudanças, embora possam existir, não serão analisadas neste trabalho.

7.2 Os Ajustes do IFRS e a Geração de Receitas e Despesas ou Requalificação

Neste tópico classificam-se as alterações provocadas pela convergência para o IFRS não sob a óptica do Direito Tributário, mas do ponto de vista da própria

Contabilidade. Importa perquirir, aqui, quais as diferenças de tratamento entre tipos diferentes de alterações introduzidas pelos IFRS. Para tanto, os ajustes de IFRS serão reunidos em dois grandes grupos:

- a) alterações que implicam a requalificação de ativos, passivos, receitas e despesas, em função da aplicação do Princípio da Essência Sobre a Forma;
- b) alterações nos critérios de mensuração de ativos e passivos, que acarretam mudanças no montante de receitas e despesas reconhecidas no resultado contábil, em função de avaliação pelo Valor Justo;

Inegavelmente, podem existir outros tipos de alteração que não se enquadram perfeitamente nem em um nem em outro grupo. Como o foco do presente trabalho está nos efeitos estruturais dos IFRS, os casos que não se encaixem em um dos dois grupos não serão analisados. Por outro lado, como estes são os pilares do IFRS e os principais vetores das mudanças, é razoável supor que, tratando dos casos que sejam estas as razões de cada alteração, estar-se-á atingindo não apenas a maioria dos casos, mas, principalmente, os casos mais importantes.

Também é possível que haja casos que representam uma mistura das circunstâncias previstas nos dois grupos, o que, aliás, é natural, considerando-se que, como já se viu, o Valor Justo é apenas uma faceta do Princípio da Essência Sobre a Forma. A diferença, entretanto, pode ser feita de forma simples: os casos onde há a requalificação de uma transação, de um ativo, passivo, receita ou despesa, serão tratados como itens integrantes do primeiro grupo para fins de todos os efeitos referentes à requalificação. Se, além da requalificação em si, houver também a aplicação de regras de avaliação a Valor Justo, essa parte do ajuste deverá ser entendida como integrante do segundo grupo. Nessa linha, é possível que existam alterações que, no contexto geral, reflitam dois tipos de ajustes distintos.

O importante é que, no segundo grupo, encontram-se questões mais ligadas à mensuração, enquanto etapa do processo contábil; no primeiro, encontram-se questões mais ligadas ao reconhecimento⁸¹⁰. Como se trata de ponto relevante, repita-se aqui a transcrição já feita anteriormente (v. página **Error! Bookmark not defined.**, acima) sobre as etapas de reconhecimento e mensuração adotadas pela Contabilidade⁸¹¹:

Reconhecimento: envolve o processo de classificação da ação de natureza econômica. Por exemplo, uma empresa sacrifica recursos investindo-os em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos. Temos neste caso um problema inicial de classificação. **Trata-se de um ativo ou de uma despesa?** Se for classificado como ativo, a qual grupo deve pertencer? Dessa forma, temos o processo de definição qualitativa da natureza do item sendo estudado. Em muitos casos, essa classificação é relativamente simples. Quando um supermercado adquire produtos para revenda, não há dúvida de que estamos falando de um ativo, mais especificamente do estoque. Podemos ver que para que essa etapa possa ser realizada é necessário que tenhamos um conjunto de definições acerca da natureza das transações econômicas representadas pela contabilidade. **O que é ativo? Receita?** Temos nessa etapa um processo de classificação.

Mensuração: uma vez definida a natureza da ação econômica, é necessário definir qual a sua base de mensuração. Por exemplo, para o caso dos ativos fixos de uma empresa, eles **devem ser mensurados pelo custo histórico ou pelo custo histórico corrigido? Qual a base para cálculo da depreciação?** O mesmo vale para o reconhecimento da receita. Supondo o reconhecimento da receita na construção civil, **como essa receita deve ser mensurada e, naturalmente, reconhecida? Ao longo da execução da obra? Somente no momento da venda?** Podemos ver que e muitas situações o reconhecimento e mensuração são discutidos conjuntamente. A separação apresentada no texto tem finalidade didática (...) (destaques não estão no original)

No primeiro grupo, encontram-se as modificações na qualificação, para fins contábeis, de transações, de ativos ou passivos, ou de receitas, custos ou despesas. Enquadram-se neste grupo, por exemplo, os casos do registro de arrendamento mercantil financeiro, onde o bem é de propriedade da arrendadora, mas é registrado como propriedade da arrendatária; as operações de compra-e-venda a prazo, que podem ser classificadas contabilmente como operações de financiamento; as ações

⁸¹⁰ V. nota 631, sobre as etapas do processo contábil, e o texto que a introduz.

⁸¹¹ Cfe. LOPES, Alexsandro Broedel e MARTINS, Eliseu. *Teoria da Contabilidade: Uma Nova Abordagem*. São Paulo, Atlas, 2005, p. 52.

preferenciais resgatáveis com dividendos fixos, espécie dos chamados “instrumentos financeiros híbridos”, que, do ponto de vista jurídico, são ações, cujo rendimento é dividendo, mas podem ser classificados como passivos, cujo rendimento seriam, portanto, juros, ou seja, despesa financeira.

No segundo grupo, encontram-se todas as mudanças contábeis que acarretam mais ou menos receitas, ou mais ou menos custos ou despesas, em virtude apenas de uma mudança na metodologia de avaliação do ativo ou passivo correspondente, passando do Custo Histórico para o Valor Justo.

7.2.1 Os Ajustes Contábeis do IFRS na Etapa de Reconhecimento – Essência Sobre a Forma

Os ajustes derivados da aplicação do princípio da essência sobre a forma envolvem, como se viu, uma requalificação do negócio jurídico, para fins contábeis. A Contabilidade ignora a natureza jurídica do negócio e foca na essência econômica da transação.

Quando se fala em essência econômica, na seara tributária, a primeira associação feita, normalmente, é com a teoria da Interpretação Econômica do Direito Tributário. A teoria, causadora de enormes polêmicas doutrinárias e mesmo jurisprudenciais, teve seu auge em meados do Século XX. Sobre o tema, a doutrina mais conhecida, no Brasil, é certamente a de ALFREDO AUGUSTO BECKER, que leciona⁸¹²:

2 - Segundo aquela corrente doutrinária, na interpretação das leis tributárias, dever-se-ia ter como princípio geral dominante (e não como regra jurídica excepcional e expressa) o princípio de que o Direito Tributário, ao fazer referência a institutos e conceitos dos outros ramos do Direito, desejaria que o intérprete da lei tomasse não o fato (ato, fato ou estado de fato) jurídico com sua específica natureza jurídica, mas sim o fato econômico que está subjacente ao fato jurídico ou os efeitos econômicos decorrentes do fato jurídico.

3 - Na interpretação econômica da lei tributária, dever-se-ia ter em conta o fato econômico ou os efeitos econômicos do fato jurídico referido na lei tributária, de tal modo que, embora o fato jurídico acontecido fôsse de natureza jurídica diversa daquela expressa na lei, o mesmo tributo seria devido, bastando a equivalência dos fatos

⁸¹² BECKER, Alfredo Augusto. *A interpretação das leis tributárias e a teoria do abuso das formas jurídicas e da prevalência do conteúdo econômico*. Porto Alegre: [s. n.], 1965, p. 7.

econômicos subjacentes ou dos efeitos econômicos resultantes de fatos jurídicos de distinta natureza.

JOHNSON BARBOSA NOGUEIRA diz⁸¹³:

Busca da substância econômica, desprezando a forma jurídica. Esta é a variante conceitual mais comum e a que está ligada à formulação original da teoria da interpretação econômica. Partem os defensores desta variante do caráter econômico do fato gerador e, por conseguinte, do conteúdo nimamente econômico das leis tributárias. Assim, ao descrever os fatos geradores (hipóteses de incidência), a lei tributária utiliza-se de conceitos e formas jurídicas que devem ser considerados 'brevitatis causa', pois se trata de mera menção ao conteúdo econômico subjacente, o qual deve ser buscado em sua substância. Em outra maneira de dizer, afirmam os seguidores desta corrente que deve ser buscada a "*intentio facti*" em contraposição à "*intentio juris*".

E ANDRÉ MENDES MOREIRA explica a fundamentação principiológica da teoria:

Em nome da igualdade da tributação, consubstanciada nos princípios constitucionais da isonomia (art. 5º, *caput* da CR/88) e capacidade contributiva (art. 145, §1º da CR/88), pugnam os defensores da interpretação econômica pela ilicitude dos negócios jurídicos indiretos. Segundo eles, a segurança jurídica em matéria tributária, que se revela especialmente protegida face aos princípios constitucionais da legalidade (art. 5, II; art. 150, I da CR/88) e especificidade conceitual fechada, não seria afetada pela consideração econômica da lei tributária.⁸¹⁴

Após a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09, que introduziram as bases legislativas para que a convergência para os IFRS pudesse ocorrer, não foram poucos os autores a se debruçar sobre o Princípio da Essência Sobre a Forma, que é, como se viu antes, "a grande novidade". Vários desses autores associaram o princípio à interpretação econômica, afirmando que aceitar os possíveis efeitos

⁸¹³ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 19.

⁸¹⁴ MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal – limites ao planejamento tributário. In *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Vol. 21, Belo Horizonte, março-abril de 2003, pp. 11-17.

tributários de eventos requalificados pela Essência Sobre a Forma significaria adotar a teoria mencionada. É o caso, por exemplo, de FÁBIO LIMA DA CUNHA⁸¹⁵:

O que não se admite, todavia, é compreender a técnica da "primazia da essência sobre a forma" fora do contexto no qual a contabilidade societária se insere, notadamente para atribuir a ela (e, em última instância, à própria contabilidade) o poder de constituir-se num infalível e autossuficiente instrumento revelador de vícios jurídicos, sob o argumento de que ela denunciaria a prática de engenharia jurídica artificialmente produzida com o objeto de contornar lei imperativa ou outra forma de vício jurídico.

Em primeiro lugar, duvidamos que os relatórios contábeis, como representação idealizada e simbolizada dos objetos retratados com vistas à preparação de relatórios propícios para análise prospectiva das companhias, seriam capazes de refletir, fielmente, os aspectos legais e mesmo econômicos dos fatos retratados. E, se assim é, não há sequer que cogitar ser ela um confiável e infalível instrumento revelador de vícios jurídicos.

Em Segundo lugar, ainda que se admita que, por meio dessa técnica, a contabilidade possa extrair fielmente a essência econômica dos fatos retratados, não podemos deixar de afirmar que, mesmo assim, isso não seria suficiente para aferir vícios jurídicos. Em nossa visão, **entender de outra forma seria privilegiar a chamada interpretação econômica.**

(destaques não estão no original)

Na mesma linha, BRIGAGÃO e SCHARFSTEIN entendem que

A aplicação tributária da Primazia da Essência Sobre a Forma seria inviável porque ela resultaria na cobrança de tributos com base nos aspectos econômicos do fato gerador, o que equivaleria à implementação, em caráter genérico, da teoria da Interpretação Econômica da Legislação Tributária. Além de não ter sido criada com essa finalidade (desde sua gênese, a interpretação econômica se destinava a ser excepcionalmente aplicada às transações artificialmente praticadas pelos contribuintes), tal teoria é ultrapassada e é pacificamente entendida como inconstitucional e ilegal, por implicar no lançamento de tributos não previstos em lei.⁸¹⁶

Não há como discordar quanto à ilegalidade e inconstitucionalidade da aplicação da teoria da Interpretação Econômica no Brasil, seja por força da Legalidade, constitucionalmente colocada como norma inquestionável do sistema

⁸¹⁵ 75. CUNHA, Fábio Lima da. A Contabilidade Juridicizada: a Universalidade de Relações Jurídicas e a Perspectiva de Patrimônio no Novo Padrão Contábil Brasileiro. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico- Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2010, p. 163.

⁸¹⁶ BRIGAGÃO, Gustavo e SCHARFSTEIN, Carlos Cornet. Discussão sobre a Aplicabilidade, para Fins Tributários, da Primazia da Essência sobre a Forma. In ROCHA, Sérgio André (coord). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. III*, pp. 257-288 (283-284).

jurídico-tributário brasileiro, seja pela aplicação dos artigos 109 e 110 do CTN. Sobre o tema, aliás, MISABEL DERZI, por todos, já afirmou⁸¹⁷:

É um erro supor que o art. 109 consagra a interpretação econômica (tomada no sentido do abandono das formas jurídicas). O art. 109 autoriza o legislador tributário a atribuir a um instituto de Direito Privado – dentro dos limites constitucionais existentes – efeitos tributários peculiares. E, se o legislador não o fizer expressamente, não poderá o intérprete adaptar princípio ou instituto de Direito Privado para aplicar-lhe efeitos tributários especiais. Já o art. 110 proíbe ao próprio legislador ultrapassar aqueles limites postos na Constituição Federal, por via indireta, ou seja, por meio da informação e revisão do alcance daqueles mesmos institutos, conceitos e formas de Direito Privado.

(...)

O Código Tributário Nacional também não acolheu a tese da interpretação econômica. Ao contrário, como observa Aliomar Baleeiro, o art. 110 proclama, como um limite ao próprio legislador:

‘... o primado do Direito Privado quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas deste ramo jurídico quando utilizado pela Constituição Federal, pelas dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do DF e dos Municípios. A contrario sensu, tal primado não existe se aquelas definições, conceitos e formas promanam de outras leis ordinárias. (...)’

De fato, a interpretação econômica não tem lugar no Direito Tributário brasileiro. E, neste ponto, é interessante notar que há visões bastante díspares quanto à classificação das requalificações por força do princípio contábil da Essência Sobre a Forma como hipóteses de interpretação econômica.

SCHOUERI, por exemplo, tem uma opinião que passa bem longe da interpretação econômica, dizendo que⁸¹⁸

A pedra-de-toque, aqui, é que um conceito econômico, uma vez contemplado pelo legislador, toma-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 e 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. (destaque não consta do original)

⁸¹⁷ Nos comentários à obra de BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, cit., pp. 685 e 690.

⁸¹⁸ O Mito do Lucro Real..., cit., pp. 262-263.

O trecho transcrito dá a entender que o autor considera o lucro apurado a partir das normas dos IFRS como um ponto de partida tão bom para fins tributários quanto o lucro apurado com base nas regras anteriores. Isso se confirma pela conclusão, no artigo de onde se extraiu o trecho acima, no sentido de que “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.”⁸¹⁹

Fato é que a questão da interpretação econômica coloca o intérprete diante de um aparente paradoxo: o fato gerador do Imposto de Renda é, como o próprio nome diz, a renda. A renda será, sempre, líquida, ou seja, formada por fatos-acréscimo e pelos fatos-decrécimo que com aqueles estejam relacionados. No caso do IRPJ, a renda é representada pelo lucro real, que é lucro líquido contábil, formado a partir de receitas, custos e despesas, com ajustes estabelecidos pela Lei tributária.

Dizer que esta é uma questão de aplicação da interpretação econômica implicaria dizer também que as normas contábeis determinam a configuração de um lucro para fins econômicos, mas que não é lucro para fins jurídicos. O problema deste raciocínio é que o lucro, para fins jurídicos, é definido exatamente pelas normas societárias e contábeis. É com base no lucro apurado a partir dessas normas que os acionistas ou quotistas recebem seus dividendos ou distribuições de lucros, que se forma a reserva legal, etc. O “novo” lucro líquido, embora causador de grande polêmica pela quantidade de alterações que inclui, é apurado com base na mesma Lei 6.404/76 de antes, embora agora alterada pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09. É, como diz SCHOUERI no trecho transcrito acima, um lucro tão jurídico quanto o anterior.

Para verificar se é viável o enquadramento da aplicação da essência sobre a forma como possível aplicação de Interpretação Econômica, resta, portanto, avaliar se isso ocorre não no lucro como um todo – o que se demonstrou não ser possível – mas em relação a cada item de acréscimo patrimonial, tomado isoladamente. Esse

⁸¹⁹ Op. cit., p. 264.

raciocínio não seria descabido pois, como já se viu, cada um dos itens que compõem o todo tem que atender aos mesmos requisitos exigidos para a renda (lucro) tomada em seu conjunto.

E, mais do que isso, seria mesmo impróprio falar que o lucro, ainda que afetado pelas regras e princípios dos IFRS, foi requalificado como um todo. A requalificação, por força da aplicação do princípio da essência sobre a forma, opera efeitos imediatos no item requalificado (ativo, passivo, receita, custo ou despesa) e efeitos apenas mediatos no lucro. Se a requalificação opera no nível de cada registro contábil, é neste âmbito que se devem avaliar seus efeitos para fins de tributação. Da mesma forma, se efeito houver, no lucro real, este efeito será mediato.

Nessa linha, analise-se, como exemplo, a operação de emissão de ações preferenciais resgatáveis com dividendo fixo, que fosse requalificada como empréstimo para fins contábeis. Seria correto dizer que há aqui a aplicação da Interpretação Econômica? Embora o processo interpretativo que orienta a requalificação para fins contábeis e a Interpretação Econômica seja similar, não parece correto dizer que esta última ocorre, no caso, por uma razão simples: o objetivo é diferente, e o âmbito de atuação da requalificação e da Interpretação Econômica é também diferente. Explica-se:

- a) o objetivo da requalificação é melhorar a demonstração financeira. O da Interpretação Econômica, por outro lado, é a inclusão de fatos que, de acordo com sua natureza jurídica, não seriam tributados, no âmbito de abrangência do tributo, também por uma requalificação. Na requalificação contábil, não há, em princípio, um “conflito de interesses”, já que não se pretende influir na tributação. Na Interpretação Econômica, por outro lado, o fisco atua, requalificando o ato em interesse próprio, e contra o interesse do contribuinte.
- b) A interpretação econômica requalifica o negócio jurídico em si, isoladamente, e **apenas nos seus efeitos tributários**. A requalificação contábil, por outro lado, é feita no âmbito da aplicação das normas societárias e contábeis. Enquanto aqui a requalificação é feita como parte do processo de aplicação de regras específicas, mas dá a real natureza do fato para fins contábeis, a qual pode

eventualmente acarretar consequências tributárias, lá a requalificação é feita apenas no âmbito de aplicação do próprio Direito Tributário, e com o fim específico de acarretar consequências tributárias.

Por tudo isso, não parece correto dizer que a requalificação para fins contábeis é uma forma de realizar Interpretação Econômica. Há semelhanças, sem dúvida, mas certamente não há identidade.

Essa conclusão não autoriza dizer, entretanto, que as requalificações feitas no âmbito da aplicação das normas societárias e contábeis possam ter efeitos tributários. As razões pelas quais isso não pode ocorrer são, na verdade, mais profundas do que o entendimento deste processo como um caso de Interpretação Econômica.

É que, como se viu antes, no item 3.4.4, são dois os tipos de componentes da renda, acréscimos patrimoniais disponíveis juridicamente ou acréscimos patrimoniais disponíveis economicamente. Este último caso, como engloba as hipóteses de valorização de direitos que já se encontram incorporados ao patrimônio, tem relação com a etapa de mensuração, não com as hipóteses de requalificação, que estão relacionadas à etapa de reconhecimento da Contabilidade.

A requalificação contábil opera, portanto, no campo da etapa contábil do reconhecimento, que se relaciona aos acréscimos patrimoniais disponíveis juridicamente, onde se somam direitos ao patrimônio do contribuinte representando riqueza nova.

O que ocorre, neste caso, é que a renda depende, quando se trata de aquisição de disponibilidade jurídica de um acréscimo patrimonial, da entrada de um direito novo. É o direito novo que, uma vez agregado ao patrimônio, configura renda. Para que exista renda, portanto, há que existir o direito patrimonial, e este, por sua vez, é um conceito obviamente jurídico. Só é possível dizer se existe renda, nesta linha, mirando a transação que seja eventualmente requalificada do ponto de vista do Direito, e não da Contabilidade. A operação requalificada, portanto, pode servir para a Contabilidade, mas não pode servir para o Direito Tributário. O Direito Tributário tem que se ater aos direitos gerados pelas transações, ou adquiridos em

função delas, enquanto direitos, não aos efeitos econômicos das mesmas, para verificar se há acréscimo patrimonial.

O resultado de uma requalificação operada com base na essência sobre a forma, embora possa até ser considerado mais adequado para fins de registro contábil em virtude de maior confiabilidade, não equivale ao direito ou obrigação que foi requalificado(a). Como apenas os direitos e obrigações podem compor o patrimônio, e apenas podem compô-lo pelo que são juridicamente, não se pode falar em entrada, no patrimônio do contribuinte, do resultado da requalificação, apenas do direito original. Só pode ser acréscimo ou decréscimo patrimonial aquilo que o direito reconhece como acréscimo de direito patrimonial ou obrigação. Nada mais, nada menos.

Dessa forma, embora não seja possível concordar que a aplicação, no âmbito da Contabilidade, do Princípio da Essência Sobre a Forma corresponde à Interpretação Econômica, é possível concluir que as operações requalificadas só podem ser tomadas, pelo Direito Tributário, por suas naturezas jurídicas, com seus efeitos jurídicos. É com esta natureza jurídica que essas operações se agregam, juridicamente, ao patrimônio das pessoas e, portanto, é com esta natureza jurídica que representam renda.

No exemplo que se colocou, aceitar a requalificação faria com que o dividendo, que pode não ser registrado como receita na contabilidade de quem o recebe e que, se for registrado como receita, será uma receita isenta por norma específica, fosse considerado como outro tipo de receita, uma receita financeira, tributável para quem recebe, com a consequente despesa financeira, dedutível para quem paga.

Ocorre que o direito que se agrega ao patrimônio do contribuinte, companhia investidora, no caso, é um direito que tem natureza jurídica própria, com consequências jurídicas próprias – por exemplo, com prazo de decadência de três anos para reclamação junto à Companhia, por previsão específica do artigo 287, II, “b” da Lei das S/A – e admitir que a operação requalificada pudesse ser tomada para fins tributários seria considerar que o direito que se agrega ao patrimônio do contribuinte é um direito diferente daquele que efetivamente se agrega. O fato gerador, neste caso, é a agregação de um direito patrimonial com conteúdo próprio, representativo de um dividendo, não de juros.

Pode-se concluir, portanto, que as requalificações operadas pela Contabilidade, por força da aplicação do princípio da essência sobre a forma, não podem gerar efeitos tributários. A natureza de cada direito que compõe a renda, para fins de incidência do IRPJ, é a natureza jurídica, não a natureza contábil.

Ressalte-se, por fim, que essa conclusão é válida para qualquer momento, antes, durante ou depois da vigência do RTT. Obviamente, durante a vigência do regime de transição, o debate perde relevância porque os efeitos tributários deste tipo de ajuste são neutralizados.

7.2.2 Os Ajustes Contábeis do IFRS na Etapa de Mensuração – Valor Justo

Estes ajustes estão relacionados aos casos onde o critério de avaliação deixa de ser o custo histórico e passa a ser o valor justo. O reflexo do novo método de quantificação de ativos e passivos, já se viu no tópico , pode se materializar de duas formas:

- a) A diferença entre o valor registrado pelo custo histórico e o valor registrado pelo valor justo é alocada numa conta registrada diretamente no patrimônio líquido, mas fora do resultado, como “ajustes de avaliação patrimonial - AAP”. Nestes casos, apenas quando se dá a efetiva realização do ativo ou passivo que gera o ajuste é que os valores registrados como AAP são levados ao resultado.
- b) A diferença entre o valor registrado pelo custo histórico e o valor registrado pelo valor justo tem reflexos imediatos no resultado, sem passar pela situação transitória descrita no item antecedente de registro como AAP.

Tanto num como noutro caso, há diferenças no valor pelo qual os ativos e passivos são registrados nas demonstrações financeiras das pessoas jurídicas. No primeiro, entretanto, há uma tendência de que o valor registrado como AAP tenha sua realização mais próxima do ponto que, no período pré-IFRS, era entendido como ponto de realização. No segundo caso, ao contrário, a avaliação a Valor Justo provoca reflexos imediatos no lucro líquido e, por consequência, tem o potencial de também afetar o lucro real.

Um bom exemplo do primeiro tipo de ajuste é a reavaliação de bens “mantidos para investimento”. São bens do ativo imobilizado que as pessoas jurídicas exploram por aluguel ou simplesmente mantêm a propriedade para fins de valorização, ou seja, que não são utilizados nas suas operações⁸²⁰.

O CPC 28, que trata desta classe de ativos, diz que, via de regra, os bens têm que ser avaliados pelo seu valor justo⁸²¹ periodicamente e os reflexos devem ser levados a registro como AAP, no patrimônio líquido, até que sejam realizados. Como a realização, nestes casos, ocorre por venda ou outra forma de alienação – permuta, por exemplo – o critério acarreta uma avaliação diferente do custo histórico, mas sem efeitos tributários.

Exemplos do segundo tipo de ajuste já foram mencionados nos tópicos 5.2.3 e 5.2.4 acima. Lá estão elencados exemplos em que a mudança de valor do ativo baseada no valor justo tem efeitos imediatos no lucro líquido, como ocorre com os ativos biológicos, com alguns tipos de ativos financeiros e de estoques e com as propriedades para investimento.

Nestes casos, a principal questão que surge, do ponto de vista do Direito Tributário, é se as receitas e despesas geradas pela avaliação a Valor Justo podem ser consideradas renda, ou seja, fato gerador do IRPJ.

A questão, aqui, é claramente diferente daquela analisada no item anterior, onde a requalificação afeta a natureza do próprio item que representa o acréscimo patrimonial, qual seja, o direito agregado.

Como se vê no tópico 3.4.2.5 acima, a aquisição de disponibilidade econômica de um acréscimo patrimonial também é uma forma de renda, na definição do CTN, e este tipo de acréscimo decorre do aumento de valor econômico de um item – um direito – já integrante do patrimônio. Também pode ocorrer na

⁸²⁰ CPC 28, item 5: “Propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas, e não para: (a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou (b) venda no curso ordinário do negócio”.

⁸²¹ O item 30 diz que, salvo determinadas exceções, “a entidade deve escolher como sua política contábil ou o método do valor justo nos itens 33 a 55 ou o método do custo no item 56 e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades para investimento”.

aquisição de um direito, se este, concomitantemente à entrada no patrimônio, vier a ser avaliado pelo valor justo.

Nessa linha, a avaliação pelo valor justo e não pelo custo histórico pode representar apenas uma mensuração mais correta, do ponto de vista econômico, de um acréscimo que efetivamente existe. Neste caso, portanto, a adoção da regra contábil de avaliação não agride a definição de acréscimo patrimonial, mas antes o explicita. Do ponto de vista da definição da renda, em si, portanto, a aplicação do valor justo não representa um problema *a priori*, desde que a renda esteja, obviamente, disponível.

É nesse sentido que se manifesta TAVARES, fazendo referência ao sistema tributário português:

Eu estou convencido que o justo valor é uma chave que resolve muitos dos enigmas da tributação do rendimento das sociedades comerciais - e permite antecipar outras questões, que lhe moldarão a orientação futura. Pretendo demonstrar que o fair value se incorpora num instituto jurídico com uma importância fulcral na economia deste imposto: como um critério valorimétrico, como fonte de legitimação de várias soluções legais e como um tópico interpretativo de intrincados institutos fiscais e complexas soluções tributárias. E, mais ainda, que este princípio se encontra em expansão - e o sistema fiscal, mais cedo ou mais tarde, vai ter de se confrontar com a questão da tributação pelo fair value (em moldes parciais) desenraizado da transmissão.⁸²²

Disponibilidade, como se viu, significa que o acréscimo patrimonial pode ser efetivamente transformado em moeda ou no direito virtualmente certo ao recebimento de moeda.

A definição, portanto, é, na linha da análise feita no tópico 3.4.2.5 acima, uma definição que passa pela análise do contexto do direito e não apenas do direito em si: a agregação ou o aumento de valor de um direito de propriedade sobre um bem para o qual existe mercado ativo, com cotação diária, representa um acréscimo disponível, assim como a diminuição ou perda do valor representaria uma despesa efetiva.

⁸²² TAVARES, Tomás Cantista. *IRC e Contabilidade: da Realização ao Justo Valor*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 12.

Os níveis indicados pelas regras contábeis para a qualidade da informação na qual se baseiam as avaliações a valor justo pode ser um indicativo muito bom do cumprimento dos requisitos da disponibilidade, mas não dispensam uma análise efetiva da configuração da disponibilidade em cada caso.

Como se viu acima, no tópico 5.2.4, as informações que baseiam as avaliações a valor justo podem ser classificadas em três níveis:

- a) Nível 1: Preços cotados em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos a que a entidade possa ter acesso na data de mensuração. É o caso, por exemplo, de ativos financeiros ou mercadorias cotados em bolsa de valores ou mercadorias, com preços divulgados publicamente;
- b) Nível 2: informações que são observáveis para o ativo ou passivo, direta ou indiretamente, exceto preços cotados do Nível 1. Incluem preços cotados para ativos ou passivos similares em mercados ativos, preços cotados para ativos ou passivos idênticos em mercados não-ativos, e informações que sejam específicas do ativo ou passivo, como taxas de juros, volatilidade implícita, spreads de crédito e informações corroboradas pelo mercado;
- c) Nível 3: informações que não são observáveis para o ativo ou passivo. Trata-se, aqui, de situação onde não há mercado, igual ou semelhante, que possa ser utilizado como parâmetro. Neste caso, os dados “refletem as premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou o passivo, incluindo premissas sobre risco.”. Ou seja, o avaliador tem que se utilizar das mesmas técnicas de avaliação que um participante qualquer do mercado (não-pressionado) utilizasse, se quisesse entrar em uma negociação daquele ativo ou passivo específico.

Uma informação de nível 1, nessa linha, tende a possibilitar a configuração da disponibilidade. Uma informação de nível 2 ou 3, como sempre envolve um “passo adicional” entre o contexto do ativo ou passivo e a valoração, tende a não ser suficiente. De fato, mesmo no nível 2, ou se tratam de ativos ou passivos similares com preços cotados, ou ativos e passivos idênticos em mercados não-ativos.

Não é possível esgotar aqui a análise das variações possíveis. O importante é fixar que os níveis de informação, conforme as regras contábeis, são bons indicativos da existência de disponibilidade, mas não afastam a necessidade, ou a possibilidade, de que uma análise feita do ponto de vista do Direito considere que, por exemplo, uma avaliação feita com informações de nível 1 não representa disponibilidade, ou que uma de nível 2 o faz.

Imagine-se, por exemplo, o caso de um bem que tenha mercado ativo, com cotação diária e que, por isso, seja submetido a uma avaliação a valor justo com informações de nível 1. Imagine-se também, entretanto, que para este bem exista uma restrição judicial de venda. Neste caso, embora o contexto dessa classe de ativos demonstre que há uma possibilidade efetiva de transformação em moeda, um acréscimo de valor deste ativo, especificamente, não pode representar disponibilidade, enquanto pesar sobre ele tal restrição. Assim, uma avaliação a valor justo, no caso, não poderia afetar a base de cálculo do imposto de renda.

No caso do direito de propriedade sobre um bem que, diferentemente do exemplo anterior, não tem mercado ativo ou perspectiva efetiva de realização, a receita ou despesa que seja reflexo de uma avaliação a Valor Justo representa, na melhor das hipóteses, a melhor estimativa do valor de um acréscimo cuja disponibilidade ainda não existe, algo que poderá vir a ocorrer mas que ainda não ocorreu. Não havendo disponibilidade do aumento ou diminuição de valor do direito, não pode haver renda a ser tributada, ou perda a ser deduzida.

O entendimento ora descrito guarda ainda coerência com o princípio da capacidade contributiva, visto anteriormente como um dos mais relevantes para fins do imposto de renda. A admissão da tributação dos efeitos contábeis de uma avaliação a valor justo que represente apenas uma estimativa menos confiável do efetivo ganho seria um desrespeito injustificado ao princípio em questão.

É até plausível admitir que, em nome da praticabilidade, que já se estudou no tópico 2.5 acima, venha a existir uma regra que diga que avaliações feitas com base em informações de nível 1, na contabilidade, produzam efeitos na esfera tributária, e que avaliações feitas com base em informações de nível 2 ou 3 não o façam. Não se pode, porém, perder de vista que uma regra como essa encerra uma presunção e que, pela própria força dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva,

presunções, em Direito Tributário, têm que ser sempre relativas. Assim, deverá estar sempre aberta a possibilidade de prova em contrário.

É possível concluir, assim, que os ajustes do IFRS relacionados à avaliação de ativos e passivos pelo método do valor justo podem, teoricamente, produzir efeitos tributários, desde que reflitam um acréscimo de valor de um direito que esteja disponível. A disponibilidade tende a existir quando as informações utilizadas para a avaliação são classificadas, pela Contabilidade, como de nível 1, e tende a não existir no caso de informações de nível 2 ou 3.

Anote-se, finalmente, que, como se viu antes no Tópico 6.5, a MP n° 627/2013, ainda em processo de análise pelo Congresso Nacional, prevê a eliminação dos efeitos tributários de praticamente todos os casos de avaliações a valor justo. Há uma exceção, expressamente prevista naquele diploma legal, que é o caso das permutas de imóveis, e que se utiliza para fins de estudo aplicado, a seguir.

7.2.2.1 Caso prático – as permutas de imóveis

É interessante retornar, aqui, ao tema da permuta de imóveis, pois este foi recentemente regulado pela MP n° 627/2013 que, em seu artigo 2º, modificou o artigo 27 do Decreto-Lei n° 1.598/77. Foram incluídos os parágrafos 3º, 4º e 5º, com a seguinte redação:

§ 3º Na hipótese de operações de permuta envolvendo unidades imobiliárias, a parcela do lucro bruto decorrente da avaliação a valor justo das unidades permutadas será computada na determinação do lucro real do período da ocorrência da operação.

§ 4º A parcela do lucro bruto de que trata o § 3º poderá ser computada na determinação do lucro real quando a unidade recebida for alienada, baixada, incorporada ao custo de produção de outras unidades imobiliárias ou quando, a qualquer tempo, for classificada no ativo não circulante investimentos ou imobilizado.

§ 5º O disposto no § 4º será disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (NR)

Percebe-se que a operação de permuta gera, a princípio, efeitos tributários, embora estes possam ser diferidos. Dentre as hipóteses de diferimento, entretanto, estão também as de classificação do imóvel no ativo não-circulante, o que ocorreria no momento em que a pessoa jurídica decidir que não há intenção de venda do mesmo.

Nesses casos, portanto, haveria a produção de efeitos tributários pela simples operação de permuta e posterior reclassificação, e mais, não pelos valores de custo, mas pelo valor justo.

Como já se disse antes, a nova regra é inteiramente divergente daquilo que existia até então, pois a permuta sem torna, mesmo entre pessoas jurídicas, não gerava quaisquer efeitos tributários, conforme itens 2.1.1 e 2.2.1 da IN SRF 107/88, que estabeleciam:

2.1.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, as permutantes não terão resultado a apurar, uma vez que cada pessoa jurídica atribuirá ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração.

2.2.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a permutante que alienar a unidade pronta observará as disposições da divisão de subitem 2.1.1. A permutante que prometer entregar unidade imobiliária a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida.

O item 2.1.1 tratava da permuta de unidades prontas, e o item 2.2.1 tratava do caso em que um dos permutantes entregava um terreno e recebia unidades prontas. Diante da nova redação do artigo 27 do Decreto-Lei nº 1.598/77, as normas da IN estão revogadas, pelo menos parcialmente, para os casos em que ocorrer algum tipo de ajuste a valor justo, em função da permuta. Nos casos em que não ocorrer ajuste a valor justo, as normas da IN poderão se manter válidas, *a priori*.

É interessante lembrar também, na linha do que se viu no Tópico 3.4.2.6, acima, que as permutas de bens, em especial as permutas de bens imóveis, embora representem transações no mercado e, sem dúvida, alienação dos imóveis envolvidos, podem não gerar renda disponível, se os bens forem trocados sem torna e não estiverem, por seu contexto, em condições de serem efetivamente trocados por moeda ou pelo direito ao recebimento de moeda.

A regulamentação contábil, aliás, faz a diferença entre as permutas de bens “de mesma natureza” e de bens de natureza diversa.

Diz a OCPC nº 01 (R1) que permutas de bens de mesma natureza são aquelas que envolvem terreno por terreno, ou apartamento por apartamento, etc. Essas operações, segundo a OCPC, item 20, não geram ganho ou perda.

De outro lado, quando os bens são de naturezas diferentes, ou seja, terreno por unidades a construir, ou mesmo já construídas, a transação é considerada como de “substância comercial”, segundo o item 21 da OCPC, e gera ganho ou perda, considerando os imóveis avaliados pelo seu valor justo.

Em princípio, portanto, apenas as operações que envolvam imóveis de natureza distinta é que gerariam o lucro decorrente da avaliação a valor justo. As operações com imóveis de mesma natureza, como não geram lucro sequer na contabilidade, não chegam a atrair a incidência do artigo 27 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação dada pela MP nº 627.

Mesmo com essa restrição dos efeitos, contudo, é importante atentar para o fato de que poderão haver operações que, embora realizadas com bens de naturezas distintas e, portanto, sendo geradoras de efeitos contábeis, não possam acarretar o surgimento de renda disponível, na forma descrita no Tópico 3.4.2.6, acima, pois falta algum dos requisitos mencionados.

De fato, se a permuta ocorrer envolvendo dois imóveis de baixa liquidez, ou seja, que não têm mercado ativo e que não estão em posição de serem efetivamente transformados em moeda ou no direito ao recebimento de moeda, o resultado gerado na contabilidade da pessoa jurídica pela permuta poderá até representar renda, mas renda ainda indisponível e, portanto, intributável, neste momento.

Apenas nos casos em que um imóvel de baixa liquidez venha a ser trocado por outro cujo contexto permita inferir que há efetiva possibilidade de transformação em moeda é que poderá haver renda tributável, porque disponível.

Curiosamente, as operações que envolvam imóveis “de mesma natureza”, na acepção da OCPC nº 01(R1), cujo contexto permita concluir pela efetiva possibilidade de transformação em moeda, poderiam ser, do ponto de vista do conceito de renda, geradoras de efeitos tributários. Entretanto, como se viu acima, não o serão, pois o lucro que poderia existir, nesses casos, sequer chega a ser registrado na contabilidade, conforme as normas aplicáveis.

Há autores que entendem que a avaliação a valor justo na permuta está correta, inclusive para fins tributários, como é o caso de TAVARES, que diz:

A ciência contabilística, na sequência de intenso desenvolvimento e maturação, precisou que o justo valor constitui o critério valorimétrico das transacções gratuitas e, especialmente, das transmissões sem preço (operações de troca). A importância fiscal desta asserção não se restringe às inúmeras situações aí encerradas, com complexos contornos tributários (todas as operações de troca, como a fusão, a liquidação ou a permuta de activos). Consubstancia-se, sobretudo, na circunscrição dum princípio geral de valorimetria, alternativo e complementar do custo histórico. Os itens sociais registam-se sempre pelo justo valor:

- Nas transacções com preço, o preço traduz o justo valor (mercantil e fiscal) do item nesse momento temporal;
- Nas transmissões sem preço - todas as trocas (em espécie) - o bem regista-se pelo *fair value* (na inscrição contabilística e na revelação do rédito mercantil e fiscal) dado pelo valor de mercado do activo recebido em troca, na data da permuta.⁸²³

Por outro lado, há também doutrina no sentido inverso, como, por exemplo, FREITAS, que afirmava, mesmo antes do fim do RTT, que

Ainda que seja possível, para fins da Contabilidade Societária, o registro da permuta pelo valor justo do terreno recebido ou da unidade a ser entregue (critérios de mensuração de receita previstos no CPC 30 e no OCPC 01), estes valores não serão utilizados como base para a tributação, seja (i) pela impossibilidade de tributação de ganhos de detenção que não preenchem os critérios de realização da renda; seja (ii) por não se tratar de critério contábil vigente em 31 de dezembro de 2007 (aplicação do regime tributário de transição – RTT, conforme previsto na Lei nº 11.941/2009).⁸²⁴

A posição correta está, na verdade, a meio caminho das duas soluções. Não se pode dizer que em todos os casos haverá renda tributável, nem que ela nunca existirá, nas operações deste tipo. Onde houver o lucro contábil registrado e também a presença dos requisitos para configuração de renda disponível, haverá a possibilidade de incidência tributária. Nos outros casos, isso não será permitido, face ao conceito de renda que deriva da Constituição e do CTN.

Anote-se, por fim, que a RFB ainda terá que regulamentar a norma, como diz o parágrafo 5º do artigo 27 modificado.

⁸²³ Cfe. *IRC e Contabilidade...*, cit., p. 259.

⁸²⁴ FREITAS, Rodrigo de. Tributação da Permuta de Imóveis e as Novas Regras Contábeis. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Editora Dialética, 2012, p. 328.

**TERCEIRA PARTE - A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA
CONFIANÇA AOS POSSÍVEIS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO PROCESSO DE
CONVERGÊNCIA PARA AS REGRAS DO IFRS**

8. A CONFIANÇA E A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA COMO PRINCÍPIO

8.1 Confiança

A confiança, nos dizeres de Luhmann, é “reduzora de complexidade”. Esta talvez seja a frase que, fora do contexto geral da obra do autor, melhor expresse o papel que tem a confiança no mundo moderno, pleno de complexidades. O autor coloca a confiança como uma forma eficaz do ser humano de lidar com a complexidade do mundo, e que, com isso, termina sendo também um mecanismo de aumento da complexidade, numa espécie de retroalimentação⁸²⁵. Diz o autor⁸²⁶:

Onde há confiança há aumento de possibilidade para a experiência e para a ação, há um aumento de complexidade do sistema social e também do número de possibilidades que podem se reconciliar com sua estrutura, porque a confiança constitui uma forma mais efetiva de redução da complexidade.

A explicação de Luhmann se desenvolve de forma clara e coerente, explicando como o ser humano lida com o tempo, como constrói expectativas a

⁸²⁵ LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Barcelona: Anthropos, 2006, pp. 39 e 40: “El mundo se está malgastando en una complejidad incontrolable; tanto que en cualquier tiempo dado las personas pueden elegir libremente entre acciones muy diferentes. Sin embargo, tengo que actuar aquí y ahora. Existe solamente un breve momento del tiempo en que me es posible ver lo que otros hacen, y adaptarme conscientemente a ello. En ese preciso momento sólo algo de la complejidad se puede considerar y procesar, de este modo es posible ganar sólo un poco de racionalidad. Posibilidades adicionales de una racionalidad más compleja surgirían si tuviera que poner mi confianza en un futuro curso dado de la acción de otros (o en cuanto a ello en el curso pasado o contemporáneo de la acción, si puedo establecerlo solamente en el futuro). Si puedo confiar en compartir las ganancias, puedo permitirme formas de cooperación que no den resultado inmediatamente y que no se ven directamente como beneficiosas. Si confío en el hecho de que otros están actuando —o no lo están haciendo— en armonía conmigo, puedo conseguir mis propios intereses más racionalmente, conducir más sereno entre el tráfico, por ejemplo. La confianza solamente está implicada cuando la expectativa confiable hace una diferencia para una decisión; de otro modo, lo que tenemos es una simple esperanza. Si una madre deja a su niño al cuidado de una niñera, un número de esperanzas se asocian con esto; que nada adverso sucederá, que la niñera será amorosa con el bebé, que no molestará su sueño con la radio, etc. Su confianza solamente se extiende a eventualidades que, de ocurrir, harían que ella lamentara su decisión de salir de casa y dejar a su bebé al cuidado de otra persona. Por lo tanto, la confianza siempre recae en una alternativa crítica, en la que el daño resultante de una ruptura de la confianza puede ser más grande que el beneficio que se gana de la prueba de confianza asegurada. De aquí que el que confía toma conocimiento de la posibilidad del daño excesivo provocado por la selectividad de las acciones de otros y adopta una posición hacia esa posibilidad.”

⁸²⁶ *Confianza*, p. 14: “Donde hay confianza hay aumento de posibilidades para la experiencia y la acción, hay un aumento de la complejidad del sistema social y también del número de posibilidades que pueden reconciliarse con su estructura, porque la confianza constituye una forma más efectiva de reducción de la complejidad.”

partir de sua história (experiência) e como utiliza história e a confiança como meios de avaliar os riscos e potencialidades do futuro e, com isso, conseguir movimentar-se mais livremente em um mundo cada vez mais complexo⁸²⁷.

VALTER SHUENQUENER DE ARAÚJO, citando KIRSTE, afirma que “um dos maiores problemas dos tempos atuais (...) é a gigantesca ampliação das possibilidades do futuro”, e que a rapidez com que muda a sociedade pode dificultar, para o ser humano, a identificação daquilo que merece confiança, pois “tudo é passageiro e não há tempo para a consolidação da confiança”⁸²⁸.

ARAÚJO corrobora o entendimento de LUHMANN dizendo que

A confiança desempenha o papel de generalizar expectativas de comportamento. Dessa maneira, ela reduz a falta de informações sobre condutas futuras e o risco quanto a incertezas. Um dado faltante sobre um possível comportamento dentre vários é substituído por um sentimento de segurança que é garantido internamente. Onde existe confiança há, portanto, mais possibilidades de ação. Para LUHMANN, “*quem demonstra confiança antecipa ofuturo*”. Ela torna o futuro mais seguro. Aquele

⁸²⁷ *Confianza*, pp. 32 e 33: “En los mundos familiares, el pasado prevalece sobre el presente y el futuro. El pasado no tiene otras posibilidades; éste es siempre complejidad ya reducida. Por lo tanto una orientación a lo pasado puede simplificar el mundo y volverlo inocente. Se puede suponer que lo familiar permanecerá, que lo confiable resistirá la prueba una vez más y que el mundo familiar continuará en el futuro. Y esto es de manera general una hipótesis verosímil, ya que todos los hombres dependen de ella y nadie se encuentra a sí mismo teniendo de repente que hacer todo de diferente manera. La humanidad no puede confiar su propia experiencia vivida, al pasado. Los elementos esenciales de la experiencia deben representarse en la historia, ya que la historia es la forma más importante de reducir la complejidad. Por este medio, la dimensión temporal con respecto a lo que es pasado, resuelve un problema que pertenece estrictamente hablando a la dimensión social: la exclusión de la acción inesperada. La naturaleza socialmente contingente del mundo es con ello oscurecida, de modo que en el mundo familiar la construcción social inevitable del sentido permanece anónima. Comparado con esto, la confianza se orienta al futuro. Por supuesto que la confianza solamente es posible en un mundo familiar; necesita a la historia como trasfondo confiable. No se puede dar confianza sin esta base esencial y sin todas las experiencias previas. Pero aparte de ser sólo una referencia del pasado, la confianza va más allá de la información que recibe del pasado y se arriesga definiendo el futuro. La complejidad del mundo futuro se reduce por medio del acto de la confianza. Al confiar, uno se compromete con la acción como si hubiera sólo ciertas posibilidades en el futuro. El actor une su futuro en el presente con su presente en el futuro. De esta manera ofrece a otras personas un futuro determinado, un futuro común, que no emerge directamente del pasado que ellas tienen en común, sino que contiene algo relativamente nuevo. La familiaridad y la confianza son, por lo tanto, formas complementarias para absorber la complejidad y están unidas la una con la otra, de la misma forma que el pasado con el futuro. La unidad del tiempo, en el presente separa el pasado y el futuro y, sin embargo, los señala uno a otro, permite esta relación entre productos complementarios, uno de los cuales, la confianza, presupone al otro, la familiaridad. sin embargo, es de esperarse que esta relación no sea constante, sino que permite cambios de énfasis, y también que la necesidad de un orden social para la familiaridad y la confianza cambie de acuerdo con la complejidad de los sistemas sociales, mismos y su relación con el tiempo.

⁸²⁸ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança – Uma nova forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado*. Niterói: Impetus, 2009, pp. 7-8.

que confia em algo age como se apenas certas possibilidades futuras existissem, todas elas com suporte na confiança, o que provoca a redução da complexidade social.⁸²⁹

Interessante notar que o tema da confiança é recorrente na obra de LUHMANN. Em outro texto a respeito do assunto, o autor propõe uma diferenciação entre crença e confiança, associando esta última à tomada de risco consciente das possíveis alternativas, enquanto que aquela seria a toma de risco sem sopesamento de eventuais possibilidades. A diferença entre as duas formas de se esperar algo (e eventualmente ser desapontado) estaria, portanto, no nível de engajamento do sujeito com o risco a que está exposto. Se o risco é considerado e assumido, trata-se de confiança. Se não há consideração racional do risco, há apenas uma crença⁸³⁰. LUHMANN também afirma que a confiança depende de uma tomada de atitude, diante de um risco entendido e calculado. O autor diferencia perigo do risco, e explica que risco só existe onde há uma tomada de decisão e uma ação diante da possibilidade de resultado adverso⁸³¹.

⁸²⁹ Op. cit., pp 12-13.

⁸³⁰ LUHMANN, Niklas. 'Familiarity, Confidence, Trust: Problems and Alternatives', in Gambetta, Diego (ed.) *Trust: Making and Breaking Cooperative Relations*, electronic edition, Department of Sociology, University of Oxford, chapter 6, pp. 94-107:

"I want to propose a distinction between confidence and trust. Both concepts refer to expectations which may lapse into disappointments. The normal case is that of confidence. You are confident that your expectations will not be disappointed: that politicians will try to avoid war, that cars will not break down or suddenly leave the street and hit you on your Sunday afternoon walk. You cannot live without forming expectations with respect to contingent events and you have to neglect, more or less, the possibility of disappointment. You neglect this because it is a very rare possibility, but also because you do not know what else to do. The alternative is to live in a state of permanent uncertainty and to withdraw expectations without having anything with which to replace them.

Trust, on the other hand, requires a previous engagement on your part. It presupposes a situation of risk. You may or may not buy a used car which turns out to be a 'lemon'. You may or may not hire a babysitter for the evening and leave him or her unsupervised in your apartment; he or she may also be a 'lemon'. You can avoid taking the risk, but only if you are willing to waive the associated advantages. You do not depend on trusting relations in the same way you depend on confidence, but trust too can be a matter of routine and normal behavior.

The distinction between confidence and trust thus depends on perception and attribution. If you do not consider alternatives (every morning you leave the house without a weapon!), you are in a situation of confidence. If you choose one action in preference to others in spite of the possibility of being disappointed by the action of others, you define the situation as one of trust. In the case of confidence you will react to disappointment by external attribution. In the case of trust you will have to consider an internal attribution and eventually regret your trusting choice.

⁸³¹ Cfe. Familiarity..., cit., p. 100: "The case of trust is very different and requires quite another type of self-reference. It depends not on inherent danger but on risk. Risks, however, emerge only as a component of decision and action. They do not exist by themselves. If you refrain from action you run no risk. It is a purely internal calculation of external conditions which creates risk."

Partindo deste ponto, e divergindo de LUHMANN neste particular, encontra-se a análise de GIDDENS sobre o tema da confiança. O filósofo inglês começa sua discordância exatamente pelo ponto do risco envolvido na ação ou inação, afirmando que “[a] inação é frequentemente arriscada, e há certos riscos que todos nós temos que enfrentar quer gostemos ou não, tais como os riscos de catástrofe ecológica ou guerra nuclear”⁸³².

GIDDENS parte, então, para a propositura de um entendimento da Confiança estruturado em tópicos representativos de suas características, quais sejam⁸³³:

- a) A confiança está relacionada à ausência de informação. Não haveria necessidade de se confiar em alguém cujas atividades fossem continuamente visíveis e cujos processos de pensamento fossem transparentes, ou de se confiar em algum sistema cujos procedimentos fossem inteiramente conhecidos e compreendidos;
- b) A confiança está basicamente vinculada não ao risco, mas à contingência. A confiança sempre leva a conotação de credibilidade em face de resultados contingentes, digam estes respeito a ações de indivíduos ou a operação de sistemas;
- c) A confiança não é o mesmo que fé na credibilidade de uma pessoa ou sistema; ela é o que deriva desta fé. A confiança é precisamente o elo entre fé e crença;
- d) Pode-se falar de confiança em fichas simbólicas ou sistemas peritos⁸³⁴, mas isto se baseia na fé, na correção de princípios dos quais se é

⁸³² GIDDENS, Anthony. *As Consequências da Modernidade*. São Paulo: Editora UNESP, 1991, p. 40: “Não concordo com a afirmação de Luhmann de que ‘se você se abstém de agir você não corre risco’ — em outras palavras, nada aventurado, nada (potencialmente) perdido. A inação é frequentemente arriscada, e há certos riscos que todos nós temos que enfrentar quer gostemos ou não, tais como os riscos de catástrofe ecológica ou guerra nuclear. Além disso, não há conexão intrínseca entre crença e perigo, mesmo como Luhmann os define. O perigo existe em circunstâncias de risco e é na verdade relevante para a definição do que é risco — os riscos que envolvem atravessar o Atlântico num pequeno bote, por exemplo, são consideravelmente maiores do que se a viagem for feita num grande transatlântico devido à variação contida no elemento de perigo.”

⁸³³ Cfe. *As Consequências da Modernidade*, cit., pp. 40-43.

ignorante, não na fé na “probidade moral” (boas intenções) de outros. A confiança em pessoas será sempre relevante em certo grau para a fé em sistemas, mas diz respeito antes ao seu funcionamento apropriado do que à sua operação enquanto tal.

- e) Neste ponto Giddens chega a uma definição de confiança, como crença na credibilidade de uma pessoa ou sistema, tendo em vista um dado conjunto de resultados ou eventos, em que essa crença expressa uma fé na probidade ou amor de um outro, ou na correção de princípios abstratos (conhecimento técnico).
- f) Em condições de modernidade, a confiança existe no contexto de: (a) a consciência geral de que a atividade humana - incluindo nesta expressão o impacto da tecnologia sobre o mundo material - é criada socialmente, e não dada pela natureza das coisas ou por influência divina; (b) o escopo transformativo amplamente aumentado da ação humana, levado a cabo pelo caráter dinâmico das instituições sociais modernas.
- g) Perigo e risco estão intimamente relacionados mas não são a mesma coisa. A diferença não reside em se um indivíduo pesa ou não conscientemente as alternativas ao contemplar ou assumir uma linha de ação específica. O que o risco pressupõe é precisamente o perigo (não necessariamente a consciência do perigo). Aqui, uma vez mais, Giddens discorda de Luhmann. Diz que é certamente possível assumir ações ou estar sujeito a situações que são inerentemente arriscadas sem que os

⁸³⁴ A doutrina de Giddens utiliza as expressões “fichas simbólicas” e “sistemas peritos” para explicar a confiança que está presente nas relações de todo dia no seio da sociedade e para explicar como a modernidade impõe ou propicia ao homem o que ele chama de “desencaixe”, que seria “o deslocamento das relações sociais de contextos locais de interação e sua reestruturação através de extensões indefinidas de tempo-espço” (cfe. *As Consequências...*, cit., p. 29.). O dinheiro, por exemplo, é uma ficha simbólica que permite trocas à distância e sem necessidade de consideração do valor das mercadorias em vista de outras. Os padrões de hora definidos por convenção (e mesmo a forma de medir o tempo) permitem às pessoas se comunicarem e se referirem umas às outras sem a necessidade de estarem presentes no mesmo local. O sistema perito representado pela excelência técnica no conhecimento da engenharia mecânica e da engenharia civil nos permitem aceitar que o prédio onde moramos não vai cair, e o carro que tomamos para ir ao trabalho não vai se desfazer à medida que passa pelas irregularidades do asfalto (op. cit., pp. 30-36).

indivíduos envolvidos estejam conscientes do quanto estão se arriscando. Em outras palavras, eles estão inconscientes dos perigos que correm.

- h) Risco e confiança se entrelaçam, a confiança normalmente servindo para reduzir ou minimizar os perigos aos quais estão sujeitos tipos específicos de atividade. Há certas circunstâncias nas quais os padrões de risco são institucionalizados, no interior de estruturas abrangentes de confiança (investimentos no mercado de ações, esportes fisicamente perigosos). Aqui a destreza e o acaso são fatores de limitação sobre o risco, mas normalmente o risco é conscientemente calculado. Em todos os cenários de risco, o risco aceitável fica sob o tópico “conhecimento indutivo fraco”, e há virtualmente sempre um equilíbrio entre confiança e o cálculo do risco neste sentido. O que é visto como risco “aceitável” - a minimização do perigo - varia em diferentes contextos, mas é geralmente central na manutenção da confiança. Assim, viajar pelo ar pode parecer uma atividade inerentemente perigosa, dado que o avião parece desafiar as leis da gravidade. As pessoas envolvidas com o funcionamento das linhas aéreas respondem a isto demonstrando estatisticamente o quão baixos são os riscos da viagem aérea, conforme medidos pelo número de mortes por mil passageiros.
- i) O risco não é apenas uma questão de ação individual. Existem “ambientes de risco” que afetam coletivamente grandes massas de indivíduos -- em certas instâncias, potencialmente todos sobre a face da Terra, como no caso de risco de desastre ecológico ou guerra nuclear. Pode-se definir “segurança” como uma situação na qual um conjunto específico de perigos está neutralizado ou minimizado. A experiência de segurança baseia-se geralmente num equilíbrio de confiança e risco aceitável. Tanto em seu sentido factual quanto em seu sentido experimental, a segurança pode se referir a grandes agregações ou coletividades de pessoas - até incluir a segurança global - ou de indivíduos.

Embora GIDDENS diga claramente que discorda de LUHMANN quanto a alguns aspectos de sua doutrina, mais especificamente nas partes em que se trata de risco, as diferenças não afetam de forma significativa o tema da confiança em si.

Ambos os autores concordam que a confiança é forma de redução de complexidade, e ambos concordam que a confiança opera onde o conhecimento sobre o ambiente, de forma geral, é limitado, com o que, aliás, outros autores também concordam, como é o caso de ARAÚJO, que afirma que “confiança é, na realidade, uma expectativa que se situa entre uma mera esperança e a certeza absoluta.”⁸³⁵. Ambos os autores também concordam que a confiança só existe onde há a possibilidade de decepção. DIETER BIRK, citado por ARAÚJO, vai na mesma linha e afirma que “uma relação de confiança sempre envolve o risco de sua ruptura”⁸³⁶.

A diferença de posicionamento, entre GIDDENS e LUHMANN, fica por conta da tomada de ação e da necessidade do risco.

LUHMANN, por um lado, entende que a confiança significa a tomada de ação com consciência do risco; GIDDENS, a seu turno, entende que, para que haja confiança, são desnecessárias tanto a consciência do risco quanto a tomada de uma ação.

Para LUHMANN, se não há consciência do risco, e se não há ação consciente, não se trata de confiança, mas de crença, que “surge em situações caracterizadas pela contingência e pelo perigo” e na qual, assim como na confiança, pode existir a decepção causada por fatores sociais⁸³⁷. A distinção pode ser melhor entendida a partir da seguinte passagem:

A distinção entre crença e confiança depende da nossa capacidade de distinguir entre perigos e riscos, se remotos ou uma questão que requer nossa atenção imediata. A distinção não se refere a questões de probabilidade ou improbabilidade. O ponto é se a possibilidade de decepção depende de nosso comportamento prévio.⁸³⁸

Ou seja, a contingência de resultados negativos existe nos dois casos. Apenas na confiança, entretanto, é possível fazer algo a respeito, e a decepção,

⁸³⁵ Op. cit., p. 18.

⁸³⁶ Id. Ibid.

⁸³⁷ Familiarity, Confidence, Trust, cit., p. 99: “Confidence, on the other hand, emerges in situations characterized by contingency and danger, which makes it meaningful to reflect on pre-adaptive and protective measures. The source of disappointment may be social action.”

⁸³⁸ Familiarity, Confidence, Trust, cit., p. 98: “The distinction between confidence and trust depends on our ability to distinguish between dangers and risks, whether remote or a matter of immediate concern. The distinction does not refer to questions of probability or improbability. The point is whether or not the possibility of disappointment depends on your own previous behaviour.”

neste caso, se ocorrer, está ligada à atitude tomada conscientemente *a priori*. Na crença, não há o que se possa fazer para evitar a futura decepção que, todavia, pode ocorrer.

A diferença, muita vez, será sutil, tanto que LUHMANN deixa bem claro que a confiança se diferencia da crença de maneira um tanto fluida. Em alguns casos, diz o autor, a crença pode se transformar em confiança, como no caso em que o partido apoiado pelo sujeito que tinha uma crença vence a eleição (e ele passa a ter confiança). Ou a confiança pode se transformar em crença, se o sujeito passa a acreditar que seu voto é irrelevante para o resultado da eleição⁸³⁹. Além disso, a existência de crença ou confiança acaba dependendo de como o sujeito escolhe e às vezes uma termina por substituir a outra⁸⁴⁰.

De outro lado, GIDDENS não concorda com dois pontos deste raciocínio: (i) que a confiança dependa de risco tomado conscientemente; e (ii) que o risco pressuponha uma ação necessariamente, pois a falta de ação também pode ser arriscada⁸⁴¹.

No que diz respeito à questão da ação ou da falta de ação, não há nada na obra de LUHMANN que permita concluir que o sujeito, uma vez consciente dos

⁸³⁹ Id. Ibid.: "A relation of confidence may turn into one of trust if it becomes possible (or is seen to be possible) to avoid that relation. Thus elections may to some extent convert political confidence into political trust, at least if your party wins. Conversely, trust can revert to mere confidence when the opinion spreads that you cannot really influence political behaviour through the ballot."

⁸⁴⁰ Familiarity, Confidence, Trust, cit., p. 101: "Of course, the relative emphasis on familiarity, confidence, or trust is not simply prescribed by social structures or cultural imperatives. To a large extent this remains a matter of definition, and particularly with respect to confidence and trust one can choose to see the relation - the decision to see the doctor - as either unavoidable confidence in the medical system or a matter of risky choice. Belonging to the same family of self-assurances, familiarity, confidence, and trust seem to depend on each other and are, at the same time, capable of replacing each other to a certain extent. It is not possible, of course, to completely replace with yourself something on which you also depend. Hence, we have to assume a complicated relation between dependence and replacement that depends itself on further conditions. These conditions are not given a priori but change in the course of social evolution, and this affects the extent to which familiarity, confidence, and trust become variously important in social life."

⁸⁴¹ Cfe. *As Consequências...*, cit., pp 39-40: "[Luhmann] seguramente está certo em distinguir entre confiança e crença, e entre risco e perigo, bem como em afirmar que todos estes estão de alguma maneira intimamente ligados entre si. Mas é inútil vincular a noção de confiança a circunstâncias específicas em que os indivíduos contemplam conscientemente cursos alternativos de ação. A confiança é geralmente muito mais um estado contínuo do que isto implica. Ela é, como devo sugerir adiante, um tipo específico de crença em vez de algo diferente dela. Observações análogas se aplicam ao risco e ao perigo. Não concordo com a afirmação de Luhmann de que "se você se abstém de agir você não corre risco" — em outras palavras, nada aventurado, nada (potencialmente) perdido. A inação é freqüentemente arriscada, e há certos riscos que todos nós temos que enfrentar quer gostemos ou não, tais como os riscos de catástrofe ecológica ou guerra nuclear."

riscos da sua imobilidade, possa escolher permanecer imóvel. Isso não afeta a premissa básica de LUHMANN de que o importante é que o sujeito entenda, sopesa as consequências de um curso de ação (que pode, inclusive, ser o de nada fazer) e escolha esta opção conscientemente. Ou seja, a inação, para LUHMANN, também poderia ser uma forma de ação consciente, para fins de configuração da confiança, desde que o sujeito esteja a par dos riscos que podem advir desta inação. A divergência parece ser, portanto, mais de caráter terminológico do que sobre a essência do raciocínio dos dois autores.

No caso da divergência quanto à necessidade de risco, entretanto, a questão é um pouco mais complexa: não há dúvida de que existem diferenças que, em situações extremas, são facilmente identificáveis. Uma pessoa que decide entrar no carro e dirigir até a casa de um parente na cidade vizinha tem confiança na perícia do engenheiro que construiu a estrada, e na competência dos órgãos de fiscalização. Tem, entretanto, apenas uma crença de que um meteoro não cairá dos céus sobre o veículo, ou que um terremoto não abrirá um buraco que o engolirá. A diferença, como bem aponta LUHMANN, neste caso, é que há algo que fazer nas matérias de confiança, e nada a ser feito nas de crença.

Quando se sai do campo dos fenômenos naturais, entretanto, e se adentra a esfera da possibilidade da ação humana, imediata ou mediata, traçar uma linha divisória torna-se tarefa muito mais complexa. Tomando de empréstimo o raciocínio desenvolvido pelo próprio LUHMANN, se a pessoa que está no carro, no exemplo acima, for uma cientista que convive com uma equipe de astrônomos que passa seus dias esquadrinhando os céus à busca de potenciais ameaças causadas por corpos celestes “desgarrados”, provavelmente esta cientista terá confiança – e não apenas crença – no trabalho de seus colegas. Por outro lado, se o indivíduo em questão for alguém que acredita que todo o sistema de obras públicas e fiscalização é corrupto e não funciona, e que não há nada que se possa fazer a respeito, terá apenas uma crença de que a estrada não vai apresentar maiores perigos.

A subjetividade presente na distinção é muito forte e, como diz o próprio LUHMANN, “a relação entre crença e confiança se torna uma matéria de estudo de alta complexidade”⁸⁴².

A divergência pode parecer, à primeira vista, irrelevante, mas não é assim. Na verdade, a contraposição das duas teorias nos permite verificar, seja pela afirmativa enfática de GIDDENS, seja pelas advertências de LUHMANN quanto à dificuldade do tema, que a confiança e a crença, tomadas em conjunto, representam sempre uma atitude positiva (no sentido de aceitação) quanto aos possíveis resultados negativos de uma determinada linha de ação (ou omissão), baseados na pré-compreensão do tema pelo indivíduo. Em ambos os casos, alguém confia ou crê quando identifica que há a possibilidade de resultados negativos, mas, ainda assim, os aceita e escolhe uma linha de ação, ou escolhe a omissão. E a própria dificuldade de compreensão que os indivíduos possam ter acerca das situações das consequências de suas ações – por exemplo, avaliando erradamente se podem ou não influir sobre determinada consequência, e como – pode ser vista como uma

⁸⁴² Familiarity, Confidence, Trust, cit., p. 98: “If this is true, the relation between confidence and trust becomes a highly complex research issue.”

outra atenuante para as diferenças entre as linhas de pensamento dos dois autores⁸⁴³.

A leitura das doutrinas de ambos, na mesma linha, propicia um entendimento mais profundo do ponto central, no que interessa ao presente trabalho: o de que há duas formas de confiança, uma “fraca”, que na visão de LUHMANN seria a crença, e outra “forte”. Na confiança “fraca”, ou crença, o indivíduo vislumbra os perigos ou riscos a que está sujeito, mas conclui que nada pode fazer para afastá-los. Portanto, sua ação ou inação independe dos riscos ou perigos e, com isso, não é possível dizer que há “comprometimento”. É o caso do cidadão comum que toma o carro para ir à cidade vizinha e confia (na visão de GIDDENS) ou crê (na de LUHMANN) que um meteoro não cairá sobre sua cabeça, embora, teoricamente, este perigo exista.

Na confiança “forte”, que é a parte da doutrina dos dois autores onde há convergência, o sujeito identifica os riscos e perigos, assume conscientemente as possibilidades de consequências negativas e age assim mesmo, sabendo que poderia evitar tais consequências se não agisse (ou se não se omitisse). Assim fazendo, compromete-se com o resultado. É o caso do indivíduo do exemplo acima em relação a seu carro, que ele confia – porque confia no conhecimento técnico dos

⁸⁴³ Não é crível que cada cidadão saiba avaliar os riscos a que está sujeito em situações variadas onde o conhecimento técnico é muitas vezes necessário para uma correta compreensão. Na verdade, desde a década de 1960 a psicologia social conhece a incapacidade humana de sopesar racionalmente a influência de fatores externos e internos aos agentes nas probabilidades de ocorrência de eventos futuros, e se acostumou a chamar essa limitação humana de “erro fundamental de atribuição”. O nome foi primeiramente adotado por Lee Ross, psicólogo comportamental (Ross, L. D. (1977). *The intuitive psychologist and his shortcomings: Distortions in the attribution process*. In L. Berkowitz (Ed.), *Advances in experimental social psychology* (Vol. 10, pp. 173–220). New York: Academic Press.). O “erro” estaria na tendência inexorável do ser humano de atribuir mais peso a fatores relativos aos agentes do que a fatores externos ou situacionais. O trabalho seminal do tema é de Jones & Harris, datado de 1967. Os autores dizem que a principal conclusão do trabalho é que as pessoas conseguem compreender as probabilidades anteriores aos eventos testados e as condições do teste, mas não conseguem sopesar estes fatores como seria de se esperar em um cenário de análise racional: “The main conclusion suggested is that perceivers do take account of prior probabilities and situational constraints when attributing private attitude, but perhaps do not weight these factors as heavily as would be expected by a rational analysis.”. Desde então, inúmeros outros trabalhos comprovaram essa “falha” que é intrínseca à forma como seres humanos processam as informações que detém e atribuem probabilidades aos possíveis resultados. Ora, se é naturalmente difícil, para dizer o menos, que as pessoas consigam avaliar corretamente as situações e as probabilidades de resultado (ou seja, o risco), dizer que a confiança está necessariamente ligada à análise subjetiva de risco é quase o mesmo que dizer que ela será, na maior parte das vezes, baseada em falsas premissas. Dessa forma, talvez o mais correto seja entender, diferentemente de Luhmann, que a confiança se refere a uma atitude positiva do sujeito quanto a uma determinada linha de ação vis-à-vis seu entendimento das consequências, ainda que este entendimento não seja exatamente racional.

engenheiros projetistas e na capacidade dos fabricantes – que não irá se desmanchar ao longo do trajeto.

A diferença é relevante porque é a esta confiança “forte” que a doutrina entende que o princípio da proteção da confiança atende. O estudo deste princípio é o objeto do próximo tópico.

8.2 A Proteção da Confiança Legítima como Princípio

O princípio da proteção da confiança parece ser um estágio dentro de um processo evolutivo que começou há muito tempo.

Analizando a relação entre Estado e cidadãos, a legalidade foi um enorme avanço, talvez o maior de todos, no processo de limitação do poder estatal frente aos particulares.

A abolição de privilégios odiosos que foi implantada com a igualdade formal, posteriormente, aumentou o escopo de aplicação da legalidade em quantidade e em qualidade. O Estado, mais uma vez, foi limitado no seu direito de escolha quanto ao tratamento a ser dispensado aos cidadãos.

Em algum momento, principalmente a partir de meados do Século XX, a legalidade deixou de ser suficiente e percebeu-se que, em diversas situações, aplicar a lei friamente pode significar a criação ou a perpetuação de uma injustiça. Com isso, além do formalismo legal, passou-se a exigir do Estado uma atitude de alto nível no relacionamento com seus administrados. A limitação ao Estado que é formal na legalidade passou a ser material na exigência de coerência e moralidade, que deságua na sujeição do Estado aos princípios da confiança e da boa-fé objetiva.

Como noticia ARAÚJO, há referências históricas ao Princípio da Confiança já no ano de 896, quando vários atos do Papa Formoso foram anulados depois de sua morte, mas os estudiosos debateram a manutenção dos efeitos de tais atos em função das “sérias consequências advindas dessa medida”⁸⁴⁴.

ARAÚJO também dá conta de que o tem foi abordado e revitalizado, em 1862, pelo Tribunal do Exchequer ingles, que teria afirmado, em um julgamento, que

⁸⁴⁴ Op. cit., p. 18.

um indivíduo não deve ser autorizado a simultaneamente assoprar quente e frio - a afirmar em um momento e a negar em outro...Tal princípio assenta sua base no senso comum e na justice comum, e seja ele chamado estoppel ou de qualquer outro nome, este é um princípio que as cortes de justiça têm mais efetivamente adotado nos tempos modernos.⁸⁴⁵

Na França, no início do Século XX, houve um caso que se tornou famoso e colocou a confiança no centro do debate. Uma lei de 1918 isentou os locatários de pagamento de aluguel e assegurou uma compensação financeira aos donos dos imóveis. Uma senhora que teve, num primeiro momento, reconhecido parcialmente seu direito de indenização recorreu e, no julgamento de seu recurso, teve seu pedido negado e a indenização anteriormente concedida anulada pelo Ministro de Finanças. O Conselho de Estado francês então anulou a decisão do Ministro e reinstituiu o benefício que havia sido concedido anteriormente, em virtude de terem se passado mais de dois meses desde a concessão⁸⁴⁶. Diz ARAÚJO que este é “um notório precedente em que uma pessoa teve sua expectativa protegida em detrimento do princípio da legalidade.”⁸⁴⁷

A partir dos anos 50 o princípio da Proteção da Confiança começa a se desenvolver bastante na Alemanha, em conjunto com o desenvolvimento do Estado Social. Diz ARAÚJO que de início os tribunais alemães aplicavam boa-fé objetiva, que foi estendida ao Direito Público. E, assim, foram colocadas as bases para desenvolvimento da proteção da confiança como princípio autonomo:

Com o deslocamento do seu emprego do Direito Privado para o Público, surgiu, ao menos para parte da doutrina, o germe que veio a transformar-se no princípio da proteção da confiança. Posteriormente, a sua evolução nos estudos doutrinários e a sua aplicação prática pela jurisprudência alemã fizeram com que o princípio da proteção da confiança (*Vertrauensschutz*) se desenvolvesse a ponto de ganhar autonomia e vida própria.⁸⁴⁸

Na década de 1970, uma conferência ocorrida em Mannheim dá ao princípio “ampla e notória divulgação”⁸⁴⁹. E, no ano de 1976, a Lei que regulava o processo administrativo alemão foi publicada, com seu parágrafo 48, incisos II e III tratando da

⁸⁴⁵ Op. cit., p. 19.

⁸⁴⁶ Op. cit., p. 20.

⁸⁴⁷ Op. cit., p. 21.

⁸⁴⁸ Op. cit., pp 23-24.

⁸⁴⁹ Op. cit., p. 26.

tutela da confiança do particular, “no caso da anulação de atos administrativos com efeitos favoráveis aos seus destinatários.”⁸⁵⁰

MISABEL DERZI dá notícia do movimento ocorrido na Alemanha, em que “pesquisas foram mais férteis no campo do Direito Privado para, posteriormente, contaminar também o Direito Público”⁸⁵¹, e também dá à dogmática germânica lugar de destaque, dizendo que é na Alemanha que se encontra “o esforço mais consistente, lógico e ordenador, da construção de princípios como proteção da confiança; responsabilidade pela confiança gerada; boa fé.”⁸⁵²

No Brasil, o princípio não foi estudado de forma profunda e significativa durante todo o Século XX. ARAÚJO afirma que

Embora não se possa dizer que esse tema seja uma novidade no Brasil, ele não ganhou a mesma dimensão que recebeu em outros países, especialmente se considerarmos a Alemanha. Em território nacional, talvez por sofrermos profunda influência do Direito Administrativo francês, onde o princípio da proteção da confiança também não ganhou muito espaço, os efeitos pretendidos por esse, raramente invocado, princípio são, usualmente, alcançados através de outros institutos.

DERZI concorda, dizendo que “no Brasil, não são tão ricos esses estudos, mesmo no campo do Direito Privado.”⁸⁵³

Nestas primeiras duas décadas do Séc. XXI o cenário se alterou. As obras de ARAÚJO e DERZI, já mencionadas, assim como as de HUMBERTO ÁVILA⁸⁵⁴ e HELENO TORRES⁸⁵⁵, voltadas para a Segurança Jurídica como um todo e não para a proteção da confiança em especial, são os exemplos mais significativos, embora não sejam os únicos.

Em relação à fundamentação, não há consenso na doutrina⁸⁵⁶. Parte dos autores e da jurisprudência, de tradição civilista, ou seja, mais ligada ao Direito

⁸⁵⁰ Op. cit., pp. 27-28.

⁸⁵¹ *Modificações...*, cit., p. 318.

⁸⁵² Id. Ibid.

⁸⁵³ id., p. 319.

⁸⁵⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, 728 p.

⁸⁵⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodologia da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

⁸⁵⁶ V. ARAÚJO, op. cit., p. 32.

Privado, coloca o princípio da proteção da confiança como fundado na, e desenvolvido a partir da, boa-fé objetiva. Outra parte da doutrina e da jurisprudência, de tradição constitucionalista, ou seja, mais ligada ao Direito Público, coloca o princípio como decorrência do Estado de Direito ou na segurança jurídica, com preponderância daquele sobre esta.

Segundo ARAÚJO, os autores que apoiam o princípio na boa-fé objetiva seriam OSSENBÜHL, HAAS, KREIBICH e, no Brasil, ÁVILA⁸⁵⁷. MISABEL DERZI desenvolve detalhada explicação sobre a obra de CANARIS e seu desenvolvimento da proteção da confiança no âmbito do Direito Privado⁸⁵⁸, e faz o mesmo quanto à teoria de PONTES DE MIRANDA no direito brasileiro⁸⁵⁹. Em ambos os casos, a boa-fé tem papel determinante, embora conclua a autora que boa-fé e proteção da confiança não se confundem, como se vê:

É verdade que a boa-fé subjetiva, daquele que confia, está entre os pressupostos da proteção da confiança, pois o Direito não pode abrigar o desonesto, o desleal. É também verdade que a responsabilidade pela confiança é, como expressamente já apontara CANARIS, um princípio ético-jurídico que permanece como pano de fundo, sempre aflorando naqueles casos em que a segurança-garantia, disponibilizada e regulada pela ordem jurídica, fracassa. O princípio da boa-fé também se mantém, em muitos aspectos, de forma subsidiária, manifestando-se quando a equidade se faz necessária. Ambos, princípios éticos, o princípio da proteção da confiança e da boa-fé, são formas de compensação corretiva da justiça, guardando fluidez e indeterminação em sua materialidade. Revelam-se juntos, nos casos concretos, em que as circunstâncias fáticas tornem imperativa a intervenção para restabelecer o equilíbrio entre as partes, na casuística da jurisprudência. Nesse ponto se tocam, a responsabilidade pela confiança alimentando-se da boa-fé na solução dos conflitos, atualizados pelos casos concretos. Mas mesmo quando se superpõem, não coincidem, ambos transbordam em funções, extensões e situações, a saber: (a) a proteção da confiança somente se aplica às partes dependentes, que não tenham o domínio dos eventos/acontecimentos, mas desfrutem de situação mais frágil em face do outro. Exatamente nas situações de garantia fraca, a confiança emerge, por necessidade ético-jurídica. É o que veremos no Direito Tributário, em relação ao cidadão-contribuinte. Além disso, o princípio da proteção da confiança tem uma dimensão temporal importante, que não é essencial à boa-fé objetiva; (b) o

⁸⁵⁷ Op. cit., pp. 34-35.

⁸⁵⁸ Cfe. *Modificações...*, cit., pp 338-352.

⁸⁵⁹ Id., pp. 353-369.

princípio da boa-fé objetiva é fonte de deveres e de obrigações, o que não ocorre com a proteção da confiança.⁸⁶⁰

De qualquer forma, fica muito evidente a associação que se faz entre os dois princípios nas teorias que estudam a proteção da confiança sob a óptica do Direito Privado.

No Direito Público, por outro lado, a fundamentação do princípio é normalmente encontrada no Estado de Direito.

KREIBICH, aliás, que ARAÚJO coloca entre os autores que associam a boa-fé objetiva à confiança, também é estudado por DERZI, que explica que o autor realmente estuda a relação entre os dois princípios, afirmando que “em toda hipótese de boa fé existe confiança a ser protegida”, mas conclui que o fundamento último está na Idéia de Justiça e no Estado de Direito, e “aponta como divergência existente entre o princípio da proteção da confiança e o da boa fé, o fato de o primeiro, por ser mais abrangente, aplicar-se às situações gerais, abstratas e àquelas concretas; já o segundo, o princípio da boa fé somente alcança uma situação jurídica individual e concreta, ou seja, alcança não as leis e os regulamentos normativos, mas apenas os atos administrativos individuais e as decisões judiciais”.

E KREIBICH demonstra graficamente a relação entre os dois princípios, da seguinte forma⁸⁶¹:

⁸⁶⁰ Cfe. *Modificações...*, cit., pp. 373-374.

⁸⁶¹ Apud. DERZI, *Modificações...*, cit, p. 380.



Figura 5 – Demonstração de KREIBICH para a relação entre princípios (proteção da confiança)

Após longo estudo, DERZI apresenta um novo modelo de relação entre os princípios, demonstrada graficamente, e mais adequado ao caso brasileiro, que se diferencia pela previsão expressa, no Direito positivo, da regra de irretroatividade⁸⁶². Além dessa diferença, DERZI entende que a boa-fé objetiva e o princípio da proteção da confiança não se sobrepõem inteiramente⁸⁶³, e devem ser postos “no mesmo plano, em constante interação.”⁸⁶⁴

O novo gráfico proposto por DERZI é o seguinte⁸⁶⁵:

⁸⁶² Cfe. Modificações..., cit., p. 602.

⁸⁶³ Id., p. 601.

⁸⁶⁴ Id., p. 603.

⁸⁶⁵ Id. ibid.

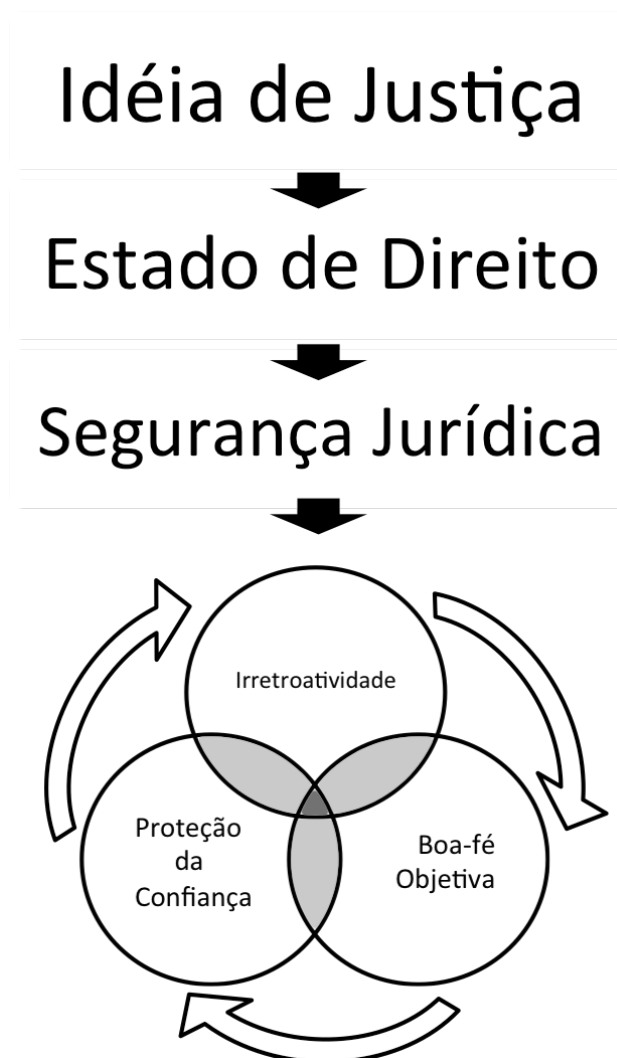


Figura 6 – Demonstração de DERZI para a relação entre princípios (proteção da confiança)

ARAÚJO faz a análise de várias manifestações doutrinárias, e conclui que o Estado de Direito parece ser o melhor fundamento para o princípio da proteção da confiança⁸⁶⁶. DERZI analisa a doutrina alemã em grande profundidade para demonstrar que também lá é esse o entendimento dominante.

Como já se disse, não há consenso na doutrina acerca da fundamentação. Tanto é assim que, mesmo no Direito Público, há quem entenda que o fundamento do princípio deve ser buscado na boa fé objetiva. FABIO MERUSI, autor da mais festejada obra a respeito do tema na Itália, dá notícia dessa variação em torno do fundamento, não só entre países mas ao longo do tempo, afirmando que

⁸⁶⁶ Op. cit., p. 50.

Apenas a literatura italiana e espanhola reconduzem a proteção da confiança ao princípio da boa-fé objetiva e sustentam a validade do princípio da boa-fé objetiva também no direito público.

Depois dos anos setenta a literatura alemã é bastante constante em rejeitar a conexão entre o princípio da boa-fé e a proteção da confiança legítima. O princípio da proteção da confiança legítima teria seu próprio valor independente e seria passível de recondução a uma lógica diferente da que informa o princípio romanístico de boa fé objetiva tratado pelo Código Civil, a lógica da proteção da confiança gerada pela conduta da Administração Pública ou do legislador, proteção que seria imposta pela necessidade de certeza nas relações jurídicas garantidas pelo Estado de Direito.⁸⁶⁷

Entretanto, se não há consenso em relação à fundamentação, o mesmo não pode ser dito a respeito dos requisitos para aplicação do princípio. É posição praticamente unânime da doutrina que são quatro os requisitos para que uma situação seja passível de proteção pelo princípio⁸⁶⁸:

- a) a base da confiança;
- b) a existência subjetiva da confiança;
- c) o exercício concreto da confiança;
- d) o comportamento estatal que frustre a confiança.

A nomenclatura para os requisitos, obviamente, varia um pouco de autor para autor, mas o conteúdo dado a cada um deles pelos diversos autores é, no mínimo, muito semelhante. DERZI, sobre o tema, afirma o seguinte, em relação à confiança no Direito Privado:

De modo geral, pode-se realçar que são necessários (I) o pressuposto fático (o Tatbestand) da confiança, atribuível àquele que a gera e mais, exige-se certa tipicidade da confiança, pois ela não se dá às cegas; (II) a boa fé daquele que confia; (III) a confiança protegida não pode ser “interior”, fruto singelo da consciência subjetiva ou subconsciência da pessoa que confia, mas ela deverá

⁸⁶⁷ MERUSI, Fabio. Buona Fede e Affidamento Nel Diritto Pubblico – Dagli anni trenta all'alternanza. Milão: Giuffrè, 2001, pp. 9-10: “Solo la letteratura italiana e spagnola riconducono la tutela dell'affidamento al principio di buona fede oggettiva e sostengono la vigenza del principio di buona fede oggettiva anche nel diritto pubblico. Dopo gli anni settanta la letteratura tedesca è invece costante nel respingere la connessione fra principio di buona fede e tutela dell'affidamento. Il principio della tutela dell'affidamento avrebbe una sua valenza autonoma e sarebbe riconducibile ad una logica diversa da quella che informa il principio romanistico della buona fede oggettiva richiamato dal codice civile, alla logica della tutela delle aspettative generate da un comportamento della Pubblica Amministrazione o del legislatore, tutela che sarebbe imposta dalla esigenza di certezza nei rapporti giuridici garantita dallo Stato di diritto.

⁸⁶⁸ Neste sentido, v. ARAÚJO, op. cit., p. 82; ÁVILA, Segurança Jurídica, cit., p. 366.

ter sido objetivada “em certa medida”, por meio de disposições tomadas ou por meio de investimentos de confiança; (IV) a imputabilidade, ou seja, a responsabilidade pela confiança deve ser imputável ao responsável, se houver relação direta, causal, entre o fato e as disposições ou os investimentos feitos por aquele que confiou.⁸⁶⁹

No âmbito do Direito Público, os pressupostos indicados pela autora são mais similares aos quatro antes indicados. DERZI enumera: (a) um fato omissivo ou comissivo do Estado que desencadeia a confiança; (b) a configuração da confiança percebida e justificada; (c) a confirmação da confiança, “ou seja, disposições e investimento da confiança por parte do cidadão, embora esse aspecto seja muito relativizado”; (d) avaliação do interesse público predominante, em relação à mudança do comportamento do Estado; e (e) consequências positivas ou negativas para manutenção da confiança⁸⁷⁰. Os quatro primeiros pressupostos têm relação mais direta com a configuração da situação merecedora de proteção em si, em linha com os requisitos antes mencionados. O quinto pressuposto citado por DERZI já trata da aplicação do princípio e dos efeitos daí decorrentes.

A fórmula mencionada pela autora é a de CANARIS, por ela citado como o expoente do estudo do tema no Direito Privado germânico⁸⁷¹.

8.2.1 A Base da Confiança

A base da confiança é o comportamento ou ato estatal do qual se pode extrair a confiança. Caso se trate de um comportamento do Estado, pode ser comissivo ou

⁸⁶⁹ Modificações..., cit., p. 343.

⁸⁷⁰ Modificações..., cit., pp. 390-393.

⁸⁷¹ Modificações..., cit., p. 350.

omissivo. Se for um ato, pode ser uma Lei, um Decreto, uma decisão judicial, uma portaria, uma Instrução Normativa, etc⁸⁷².

A forma do ato ou a maneira pela qual se manifesta o comportamento estatal pode variar, mas, na essência, há que existir uma geração da expectativa pelo ato ou comportamento. Exatamente porque a essência, neste caso, é muito mais relevante do que a forma, é que a doutrina entende, em peso, que a confiança pode ser gerada por um ato que apenas aparentemente seja legal ou constitucional, mesmo que posteriormente isso se demonstre não ser verdadeiro. Por outro lado, um ato que seja manifestamente inapto a produzir efeitos, como um ato inexistente, por exemplo, não poderá servir de base para a confiança, pois os destinatários deveriam saber, de antemão, que se trata de um ato viciado.

Em relação à base da confiança, o doutrinador pátrio que realiza o exame mais profundo é ÁVILA. O autor explica que “a questão da base da confiança está longe de ser incontroversa” e diz que “o que caracteriza a base é a sua *aptidão para servir de fundamento para o exercício dos direitos de liberdade e de propriedade*, e não os requisitos objetivos que ela possua.”⁸⁷³

Há outros autores que tratam de algumas das características que ÁVILA trata como critérios de gradação da proteção que deve ser atribuída a cada tipo de base de confiança. É o caso, por exemplo, de DERZI, que trata da maior proteção às normas de caráter extrafiscal, que têm maior poder de indução do contribuinte, do que às normas de caráter fiscal⁸⁷⁴, embora não o faça da mesma forma que ÁVILA.

⁸⁷² Neste sentido, v. ARAÚJO, op. cit., p. 83; DERZI, Modificações..., cit., p. 390, diz que o primeiro pressuposto da proteção da confiança, no Direito Público é um “fato comissivo ou omissivo do Estado, realizado no passado, que desencadeará a confiança do cidadão, ou estará apto a fazê-lo”; ÁVILA, Segurança Jurídica, cit., p. 373. ÁVILA resume bem a variedade de possibilidades, dizendo: “Essa base tanto pode ser geral e abstrata, como uma lei, quanto individual e concreta, como um ato administrativo ou uma decisão judicial. Ela também pode ser positiva, por meio de atos voluntários e ativos, a exemplo do que ocorre com uma decisão judicial clara e precisa, com um ato administrativo concludente e portador de uma promessa ou com uma prática reiterada e uniforme da Administração ou, ainda, com um ato normativo legislativo. A base pode também ser negativa, passiva e, por vezes, involuntária, como, por exemplo, a tolerância administrativa ou a longa ausência de exercício de uma prerrogativa administrativa, cujo uso não seja submetido a prazo decadencial.”

⁸⁷³ Segurança Jurídica..., cit., p. 373.

⁸⁷⁴ Modificações..., cit., p. 391.

ÁVILA diz que o ato ou comportamento estatal que possa cumprir essa função terá mais ou menos aptidão para tanto conforme vários *critérios orientadores*, que são os seguintes:

- a) grau de vinculação da base: quanto mais vinculante for a base, maior deve ser a proteção da confiança que nela se deposita. Uma lei cogente vincula mais do que uma lei dispositiva; atos administrativos com eficácia externa vinculam mais do que atos administrativos com eficácia interna; decisões do STF com eficácia *erga omnes* vinculam mais do que decisões com efeitos *inter partes*; decisões sumuladas vinculam mais do que decisões isoladas, e assim sucessivamente⁸⁷⁵;
- b) grau de aparência de legitimidade da base: quanto mais uma base **parecer** válida, mais deve ser protegida a confiança nela depositada, o que é decorrência imediata da presunção de validade que têm as normas. ÁVILA explica que, segundo a doutrina, não podem funcionar como base da confiança atos ou comportamentos que sejam obscuros – no sentido de que não sejam claros o bastante para orientar o comportamento do administrado –, que tenham sido objeto de um anúncio prévio de modificação, ou que sejam ilícitos. O autor opina, entretanto, no sentido de que nenhuma dessas características pode ser tomada como automaticamente excludente da proteção da confiança, devendo ser feita uma análise em cada caso concreto. Tudo depende, portanto, da forma e do contexto em que se apresenta a obscuridade, da maneira como se faz a transição entre normas, e da possibilidade que tem o administrado de efetivamente saber ser ilícito um ato ou comportamento estatal⁸⁷⁶. Em se tratando de confiança, diz ÁVILA, “a aparência de uma norma gera tanta confiança quanto a própria norma”,⁸⁷⁷

⁸⁷⁵ Segurança Jurídica..., cit., pp. 380-381.

⁸⁷⁶ Segurança Jurídica..., cit., pp. 381-386.

⁸⁷⁷ Segurança Jurídica..., cit., p. 387.

- c) grau de modificabilidade da base: quanto maior for a pretensão de permanência de uma base, maior a proteção à confiança nela depositada. Uma lei sem prazo de vigência, portanto, inspira mais confiança do que uma medida provisória, que depende de atos posteriores para ser perpetuada. Alterações de alíquotas de tributos integralmente submetidos à legalidade geram mais confiança do que a mesma situação em relação aos tributos que podem ter suas alíquotas modificadas por decreto. O administrado, portanto, pode confiar mais em um ato que tem menor chance de ser modificado num prazo curto do que o inverso;⁸⁷⁸
- d) grau de eficácia no tempo da base: quanto mais duradoura for a eficácia da base, maior deve ser a proteção à confiança nela depositada. “o *passar do tempo* vai reforçando a aparência de legitimidade da base”. A prática reiterada da administração na aplicação de um ato ou em um comportamento aumenta a confiabilidade do mesmo. Por isso, aliás, é que ÁVILA faz a relação deste critério com o parágrafo único do artigo 100 do CTN, que diz que um ato praticado com base na praxe administrativa afasta a incidência de juros e multas;⁸⁷⁹
- e) grau de realização das finalidades da base: quanto mais a base conseguir atingir seus objetivos, maior deve ser a proteção da confiança nela depositada. Assim, atos praticados com base em uma Lei que tenha um objetivo extrafiscal, por exemplo, e consiga realizá-lo, deverá merecer maior proteção do que atos praticados em uma lei que tenha sido pouco efetiva;
- f) grau de indução da base: quanto maior a indução de condutas causada pela base da confiança, tanto maior deverá ser também a proteção de uma confiança. Uma norma que induz o comportamento do contribuinte, dessa forma, acarretará atos que merecerão maior proteção do princípio do que uma outra que seja

⁸⁷⁸ Segurança Jurídica..., cit., pp. 387-389.

⁸⁷⁹ Segurança Jurídica..., cit., pp. 389-391.

mais neutra, nesse sentido. Como bem explica ÁVILA, “As normas indutoras não são apenas condições de ação, mas ainda o seu apelo e o seu objeto, e o fundamento da atividade; não são limites de atuação, mas a sua oferta e o seu modelo. Não se pode, portanto, igualar o exercício permitido da liberdade com o seu exercício induzido”⁸⁸⁰;

- g) grau de individualidade da base: quanto mais o ato ou comportamento estatal for relacionado a um sujeito especificamente, maior deverá ser a proteção da confiança baseada neste ato ou comportamento. Assim, um ato administrativo que se refira a um contribuinte em especial deverá inspirar maior proteção do que um ato com abrangência geral;
- h) grau de onerosidade da base: quanto mais ônus a aplicação do ato ou comportamento causar ao administrado, maior deverá ser a proteção da confiança que dele merecerá. Assim, atos praticados com base em uma norma que obriga o contribuinte a fazer altos investimentos para poder usufruir de um benefício serão mais protegidos pelo princípio do que atos praticados com uma norma que cria apenas direitos, mas não obrigações.

Após analisar todos os critérios, ÁVILA propõe que a relação entre eles se dê da seguinte forma: a baixa intensidade de um dos elementos tem que ser compensada pelos demais, para que haja uma hipótese merecedora da proteção da confiança, como um sistema de “vasos comunicantes”⁸⁸¹.

8.2.2 A Existência Subjetiva da Confiança

O segundo pressuposto colocado pela doutrina é a existência da confiança efetiva do particular. Assim, o administrado deve conhecer a base da confiança. Como diz ARAÚJO:

É preciso que existam indícios de que o indivíduo confiou na continuidade do ato estatal, depositou racionalmente suas

⁸⁸⁰ Segurança Jurídica..., cit, p. 393.

⁸⁸¹ Segurança Jurídica..., cit., p. 400.

esperanças na sua manutenção. O desconhecimento total do particular em relação ao ato estatal é capaz, portanto, de impedir o manejo do princípio.⁸⁸²

Assim, uma pessoa não pode alegar o princípio da proteção da confiança para uma situação que ela não sabia que poderia ou deveria ocorrer de acordo com a norma. Há que existir um vínculo subjetivo com o ato ou comportamento estatal que gera a confiança.

É por conta deste requisito, e do próximo, que se disse, no tópico 8.1, relativo à Confiança, acima, que apenas a confiança “forte” é que pode ser objeto de proteção pelo princípio.

8.2.3 O Exercício Concreto da Confiança

O terceiro requisito de aplicação do princípio é a existência de atos concretos, praticados pelo particular, que manifestem o exercício da confiança, ou seja, atitudes que demonstrem que o particular efetivamente confiou no ato ou comportamento estatal que representa a base da confiança.

Como diz ÁVILA, após ultrapassar as questões de fundamentação,

resta saber qual é a medida de exercício da liberdade exigida para a protetividade da confiança: se basta uma decisão de agir, não seguida ainda de efetiva ação; se é suficiente qualquer tipo de ação, como um ato preparatório ou um projeto; ou se, em vez disso, é preciso uma atuação qualificada pela sua intensidade, onerosidade e permanência.⁸⁸³

Na visão do autor, que prega uma relação coordenada entre os diversos critérios, um exercício tímido, por parte do particular, de atos que demonstrem a confiança não inviabiliza a aplicação do princípio, desde que essa “falta” seja compensada pela maior presença de outros requisitos.

A doutrina, em geral, não é tão condescendente com esse requisito quanto ÁVILA. ARAÚJO, por exemplo, afirma que a confiança só ganha relevância quando é exteriorizada por meio de atos concretos⁸⁸⁴. O autor cita também PATRÍCIA

⁸⁸² Op. cit., p. 89. Na mesma linha, v. ÁVILA, *Segurança Jurídica...*, cit. pp. 403-404.

⁸⁸³ *Segurança Jurídica...*, cit., p. 407.

⁸⁸⁴ Op. cit., p. 96.

BAPTISTA, que diz que “se o beneficiário não tiver expressado de algum modo sua confiança, nada haverá a se proteger”.⁸⁸⁵

A justificativa não é complexa: se o particular agiu, é porque confiou e, se agiu, há algo que pode ser protegido. Se não chegou a agir motivado pela confiança, o que se poderá proteger é apenas o estado psíquico de confiança, na melhor das hipóteses. E o estado psíquico, pura e simplesmente, não merece proteção.

8.2.4 O Comportamento Estatal que Frustra a Confiança

O quarto e último requisito colocado pela doutrina para que seja possível a aplicação do princípio da proteção da confiança é a existência de uma segunda manifestação estatal, em sentido contrário àquela que gerou a confiança, ou seja, uma “manifestação estatal posterior contraditória”⁸⁸⁶, que frustre a confiança. Importante é notar que “nem toda frustração, porém, justifica a proteção da confiança”⁸⁸⁷. Essa advertência é correta e tem fundamento no fato de que, em diversos casos, as alterações posteriores podem afetar pouco o administrado, no caso concreto, de maneira que não se justifica um afastamento da medida; ou, ainda mais importante, porque “o cidadão não tem o direito subjetivo de que a ordem jurídica permaneça sempre como está”⁸⁸⁸.

Por último, embora pareça óbvio, é de se anotar que a modificação posterior somente pode ser passível de limitação pelo princípio da proteção da confiança se for prejudicial ao administrado. Uma modificação que seja favorável ao administrado não pode dar ensejo à aplicação do princípio. ARAÚJO afirma que “se a modificação do ordenamento lhe trazer apenas benefícios, não faz sentido a adoção do princípio da proteção da confiança”⁸⁸⁹. Na mesma linha, DERZI também afirma que “o princípio da proteção da confiança somente protege o cidadão/contribuinte ou o privado, contra o Estado.”⁸⁹⁰

⁸⁸⁵ Id., p. 97.

⁸⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica...*, cit., p. 408.

⁸⁸⁷ Id. *Ibid.*

⁸⁸⁸ id. *Ibid.*

⁸⁸⁹ op. cit., p. 103.

⁸⁹⁰ *Modificações...*, cit., pp. 395 e ss.

8.2.5 A Configuração da Situação de Proteção da Confiança no Caso da Convergência para o IFRS

No caso das normas e de todo o processo que deságua na convergência das normas societárias e contábeis para o IFRS, não parece difícil perceber que há uma clara configuração de uma situação merecedora de proteção pelo princípio da proteção da confiança – obviamente, assumindo que alguma frustração dessa confiança possa vir a ocorrer.

8.2.5.1 *A configuração da base da confiança*

O comportamento estatal foi e é muito claro, e foi densificado por promessas feitas em Lei de que a migração é e deve ser neutra, para fins fiscais.

É interessante fazer um breve resumo daquilo que pode ser considerado, no caso, como base da confiança:

- d) em primeiro lugar, houve comportamento estatal comissivo pela declaração expressa, durante o processo legislativo, de que deveria haver a neutralidade tributária das alterações que seriam necessárias, nas normas societárias e na contabilidade, para fins do processo de convergência contábil, como se viu acima, no tópico 6.2;
- e) a confirmação desse comportamento comissivo Estatal por um outro comportamento, dessa vez omissivo, configurado pela completa ausência de questionamento, por qualquer órgão ou instância estatal, à neutralidade fiscal que foi declarada durante o processo legislativo;
- f) houve a confirmação de ambos os comportamentos acima pelo primeiro ato estatal configurado pelo parágrafo 7º do artigo 177 da Lei das S.A., na versão que lhe deu a Lei 11.638/2007, posteriormente revogado pela Lei 11.941/2009. Esse dispositivo, como já se viu, dizia que “os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários”;

- g) diante dos questionamentos diversos que surgiram, no sentido de que a neutralidade não poderia ser garantida com o dispositivo acima, pelas razões já vistas no tópico 6.3, acima, um novo ato estatal, dessa vez muito mais abrangente, consubstanciado pelos artigos 15 e seguintes da Lei 11.941/2009, que instituíram o RTT – Regime Tributário de Transição, o qual estabelece, de forma resumida, que IRPJ, CSLL, PIS e COFINS continuam submetidos às mesmas normas que estavam vigentes em 31 de dezembro de 2007;
- h) surgido o primeiro caso de divergência interpretativa relevante entre a RFB e os contribuintes sobre a abrangência da neutralidade, relativo à tributação de lucros ou dividendos que fossem gerados pela aplicação das novas normas contábeis⁸⁹¹, A RFB que, de início, inclinou-se pela tributação, voltou atrás e reconheceu que tal exigência iria de encontro ao princípio da segurança jurídica;
- i) a MP n° 627/2013 foi editada para dar fim ao RTT e manter a neutralidade tributária, contemplando diversas normas neste sentido, inclusive o artigo 67 para cumprir a promessa de não-tributação dos dividendos, conforme mencionado no item anterior. Além disso, a MP, em seu artigo 54, caput e parágrafo único, estabeleceu que atos administrativos futuros que venham a modificar ou adotar critérios contábeis não poderão produzir efeitos tributários enquanto não forem objeto de regulamentação pela RFB, a qual está obrigada a “anular os efeitos desses atos”.

Ou seja, não houve um ato, ou um comportamento estatal apenas, mas um comportamento reiterado e vários atos, crescentes em intensidade e abrangência, no sentido de induzir os contribuintes a acreditar que as mudanças societárias e contábeis decorrentes do processo de convergência para os IFRS seriam neutras do ponto de vista tributário.

⁸⁹¹ V. Tópico 8.2.6.2, abaixo, pág. 33.

Esse conjunto de declarações, compromissos e atos legislativos configurou a base da confiança sob dois aspectos que se assemelham mas não se confundem:

- a) um aspecto positivo, ou uma afirmação – o Estado disse que queria, e que buscaria a neutralidade tributária, e agiu nesse sentido, mais de uma vez, tentando, a cada nova medida, aprimorar a forma adotada para atingimento do objetivo declarado;
- b) um aspecto negativo, ou uma negação – o Estado deixou claro que, do processo de convergência contábil, não esperava que derivasse qualquer efeito tributário. As mudanças estavam sendo feitas para fins de viabilizar o processo de convergência contábil apenas, não para que a carga tributária dos contribuintes fosse modificada.

O aspecto negativo mencionado pode ser considerado como “menos forte” do que o aspecto positivo, em que se enquadram várias atitudes e declarações. Mas é, por outro lado, mais abrangente. Enquanto o aspecto positivo demonstra que o Estado sabia que tinha que tomar providências para poder garantir a neutralidade e o fez, o aspecto negativo demonstra que, mesmo para aquilo que o Estado eventualmente não vislumbra e, por isso, deixe de agir positivamente, também não se quis que existissem repercussões tributárias. Ou seja, mesmo para os casos em que o Estado falhe na implementação da neutralidade tributária, há base de confiança que induz os contribuintes a acreditarem que, do processo de convergência contábil, não devem derivar efeitos tributários.

Em relação aos *critérios orientadores* descritos por ÁVILA, que foram analisados no tópico anterior, não há maior dificuldade em perceber que estão quase todos presentes em grande medida. Veja-se:

- a) Vinculação: a base da confiança, no caso, começou a ser construída com comportamentos, mas foi posteriormente positivada por leis cogentes;
- b) Aparência de legitimidade: a base não apenas tem a presunção de legitimidade que caracteriza toda e qualquer Lei a seu favor, mas também o reforço de todo o contexto em que se desenvolveu e dos diversos comportamentos estatais antes descritos;

- c) **Modificabilidade:** este ponto demanda análise um pouco mais detida do que os anteriores. Enquanto a base da confiança é claramente transitória – o próprio nome do regime diz isso – ela não deixa qualquer dúvida sobre a intenção de abrangência durante o período de vigência do RTT. E há outro ponto importante que merece atenção: tudo quanto foi dito, confirmado e transformado em atos estatais, no processo de construção da base de confiança, vai no sentido de que as alterações derivadas do processo de convergência contábil têm finalidade societária e contábil, não tributária. A positivação desta intenção, via o RTT, trata, assim, dos possíveis “efeitos colaterais” do processo de convergência contábil, para que se tenha certeza da neutralidade, mas não há, nem de forma expressa, nem de forma implícita, qualquer manifestação que dê a entender que, em algum momento, havia ou há a intenção de se alterar a carga tributária das empresas. Dessa forma, embora o ato estatal atualmente em vigor – Lei 11.941/2009 – seja voltada à neutralidade pela criação de um regime transitório, isso não quer dizer que a intenção inicial de neutralidade se limita ao período de vigência do RTT. A intenção declarada de neutralidade é inerente ao processo de convergência contábil como um todo, não apenas ao RTT, que é um instrumento neste sentido;
- d) **Eficácia no tempo:** as normas do RTT, bem como processo de convergência, como um todo, não têm muito tempo de aplicação. No contexto do processo, entretanto, isso parece secundário, já que a neutralidade é decorrência do processo;
- e) **Realização das finalidades:** o objetivo que norteou tanto a edição do parágrafo 7º do artigo 177 da Lei das S.A., na redação dada pela Lei 11.638/2007, quanto o RTT, criado posteriormente, foi a obtenção de neutralidade tributária no contexto das alterações societárias e contábeis que estavam sendo processadas. Enquanto o parágrafo 7º não atendia bem a este objetivo, o RTT foi bastante mais abrangente e resolveu a imensa maioria das situações. Neste ponto, aliás, é interessante mencionar o fato de que a maneira como foi

redigido o artigo 16 pode deixar espaço para que determinadas situações derivadas do processo de convergência contábil terminem gerando efeitos tributários, como se viu antes, no tópico 6.4.1. Ainda assim, é possível dizer que o RTT é bastante abrangente, e a maneira como foi positivado resolve, pela própria aplicação direta da regra, por subsunção, a imensa maioria dos casos de efeitos tributários que poderiam ser ocasionados pelo processo de convergência contábil;

- f) Indução: o processo de formação da base de confiança foi, como se viu antes, bastante claro no sentido de que a neutralidade seria garantida. Embora não se possa falar, aqui, de uma finalidade extrafiscal das normas que integram o RTT, é possível dizer que o ambiente de neutralidade tributária que ele declara ter criado e objetiva manter induz os contribuintes, em grande medida, a continuarem agindo e pautando suas decisões de negócios sem se preocuparem com, ou pelo menos tendo razoável tranquilidade quanto aos efeitos tributários do processo de convergência contábil. Assumindo-se que determinadas atitudes seriam evitadas se os efeitos tributários fossem alteradas, e outras seriam buscadas, o que é claramente o caso, o RTT seria um caso atípico de indução de comportamento;
- g) individualidade: este critério orientador talvez seja o que se encontra realizado em menor medida, no caso das normas que instituem a neutralidade tributária do processo de convergência contábil, uma vez que são todas elas Leis, complementadas por atos administrativos de caráter genérico;
- h) onerosidade: a princípio, não parece correto dizer que a base da confiança, no caso da neutralidade tributária do processo de convergência contábil, seja onerosa, já que a adoção do RTT não acarreta a necessidade de nenhum desembolso ou comprometimento de ativos pelo contribuinte. Contudo, não se pode perder de vista que, se o contribuinte adota o RTT e o Fisco concorda com a interpretação do contribuinte em todos os casos de

aplicação do regime, de fato, nenhum “investimento”, em sentido amplo, ocorre. Entretanto, se, por outro lado, o contribuinte é questionado pelo Fisco em relação a alguma hipótese de aplicação do RTT, corre o risco de ser autuado com aplicação de penalidade de 75% do valor do imposto. Portanto, a cada vez que o contribuinte avalia e decide aplicar o RTT para conferir neutralidade tributária a um item que acarretaria uma maior tributação, parece razoável afirmar que a decisão de aplicação do RTT envolve, no mínimo, uma tomada de risco que poderia configurar um “investimento indireto” pelo contribuinte.

O que se pode concluir, portanto, é que a base da confiança, no caso, é de fácil demonstração e está, sem dúvida, configurada. Ainda que poucos dos critérios orientadores estejam apenas timidamente presentes (individualidade, principalmente, e talvez a onerosidade), os demais estão claramente presentes em alto grau.

8.2.5.2 A confiança subjetiva e sua manifestação concreta

Não é difícil vislumbrar, nas hipóteses de aplicação das normas tributárias afetadas pela transição de regimes ou preservadas pelo RTT, como se manifesta a confiança do contribuinte, tanto do ponto de vista subjetivo quanto do ponto de vista da prática de atos concretos que manifestem essa confiança.

O conhecimento das normas é inegável para qualquer pessoa jurídica que exista hoje no Brasil, dado que o processo de convergência contábil atinge a todas as pessoas jurídicas, indistintamente. Com ele, vem o RTT, que também se aplica a todas as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no Lucro Real, no Lucro Presumido ou no Lucro Arbitrado.

Além disso, a divulgação da neutralidade tributária das mudanças, tratada desde o início e divulgada não apenas em comportamentos estatais, mas em atos que vieram crescendo em abrangência e detalhamento, como se viu acima, não deixa margem a qualquer dúvida que se pudesse ter sobre a presença da confiança subjetiva.

Quanto às manifestações concretas de confiança, não é também tarefa complexa verificar que, em todos os casos onde o contribuinte age imbuído da

crença de que está protegido pela neutralidade tributária estabelecida pelo RTT, há um claro investimento, especialmente porque, como se viu, agir contra a regra tributária, nesse sentido, significaria se expor à aplicação de penalidades significativas, como multa de 75% aplicável aos casos de autos de infração lavrados por falta de recolhimento de tributos federais.

Cada vez que o contribuinte interpreta uma situação vis-à-vis as regras do RTT e trata esta situação determinada como uma hipótese em que efeitos tributários devem ser neutralizados pelo RTT, estará agindo movido pela confiança que tem – e que tem razão de ter, como se viu – de que as alterações do IFRS não podem gerar modificações quanto ao que seria vigente em 31 de dezembro de 2007.

Os contribuintes, durante a vigência do RTT, têm todas as razões para acreditar estarem protegidos por uma “bolha” dentro da qual a apuração do IRPJ⁸⁹² se mantém intocada nos mesmos moldes em que as regras vigentes em 31 de dezembro de 2007 determinavam. E, em cada situação na qual agirem de acordo com essa crença, estarão manifestando concretamente sua confiança nessa continuidade sistêmica temporariamente vigente.

8.2.5.3 Os atos estatais que podem frustrar a confiança

Esses atos, obviamente, terão que ser analisados caso-a-caso. O que se pode dizer, neste ponto, é que qualquer ato, praticado pelas autoridades fiscais, que tenda a minar, restringir ou eliminar a neutralidade tributária das alterações contábeis derivadas do processo de convergência provavelmente configurará uma quebra de confiança.

8.2.6 A Proteção da Confiança em Relação aos Fatos Ocorridos no período de vigência do RTT

Para os fatos que ocorrerem durante a vigência do RTT, não há muito espaço para dúvida quanto à ampla margem de atuação do Princípio.

Como se viu nos tópicos anteriores, todos os requisitos para aplicação do princípio da proteção da confiança estão claramente presentes durante o período de vigência do RTT.

⁸⁹² E também da CSLL, PIS e COFINS.

A base de confiança que foi criada não apenas deixou claro que a União Federal queria a neutralidade e a estava buscando, ou seja, que havia um comportamento comissivo, consubstanciado em atos – as normas que tratam da neutralidade. Deixou claro também que não havia qualquer intenção de que houvessem mudanças tributárias, que o objetivo das leis era apenas realizar o processo de convergência contábil.

Nessa linha, qualquer tentativa das autoridades fiscais de frustrar a neutralidade tributária das alterações contábeis derivadas do processo de convergência contábil poderá dar margem à proteção pelo princípio.

Interessante é notar que a proteção da confiança dos contribuintes na neutralidade tributária é aplicável, principalmente, nos casos em que há dúvidas sobre a capacidade do RTT de operar sobre determinadas situações, em função das limitações de abrangência que a literalidade do texto pode acarretar, como se viu no tópico 6.4 acima. Nestes casos, mesmo que o Fisco realize uma interpretação do texto das normas que seja coerente com a literalidade, a tentativa de imposição de uma carga tributária aumentada a um contribuinte, em relação a um ato ocorrido durante a vigência do RTT, por um ato administrativo como uma resposta a consulta ou mesmo um auto de infração, será uma clara violação da confiança construída ao longo desse processo que já dura anos.

Trata-se, na essência, de uma hipótese de inversão do ônus argumentativo em que o Estado não apenas precisa demonstrar que opera dentro dos limites de possibilidade de um texto normativo, mas também que há razões a justificar o abandono de toda uma linha de conduta seguida de forma reiterada por muito tempo. Como muito bem coloca ÁVILA⁸⁹³:

É preciso reiterar que o princípio da proteção da confiança é uma aplicação "subjetivada" do princípio da segurança jurídica. Mais que meramente significar que o princípio da proteção da confiança se refere a uma dimensão individual e concreta do princípio da segurança jurídica, isso significa que ele se fundamenta também nos direitos fundamentais individuais, notadamente nos direitos à liberdade e de exercício de atividade econômica. Esses direitos, conjuntamente com o princípio do Estado de Direito, protegem a confiança colocada em prática pelo cidadão com base causal tanto

⁸⁹³ Segurança Jurídica, cit., pp 371-372.

nas normas jurídicas quanto na credibilidade da atuação estatal, com os quais se ligam as suas expectativas e a configuração da sua liberdade.

Esses direitos adquirem ainda maior relevância no âmbito do Direito Tributário, visto que a tributação, pelas suas eficácias, oneratória e indutora, atinge, quanto mais intensas elas forem, os direitos do contribuinte relacionados à configuração da sua liberdade e ao uso de seu patrimônio, de modo que a modificação posterior que atinge, retroativa ou, mesmo, retrospectivamente, uma atuação anterior do contribuinte significa, em regra, uma restrição ao exercício passado da liberdade, que se orientou - e que só podia se orientar - pelas normas vigentes no momento da ação. O contribuinte não age com base em normas futuras. *In praeteritum non vivitur*: ele o faz com base nas normas presentes. E justamente porque os direitos fundamentais passam a ser a medida para a protetividade da confiança é que **ocorre uma inversão do ônus argumentativo: não é o contribuinte que deve encontrar uma razão para afastar os efeitos pretéritos da nova orientação normativa, mas, sim, o Estado, que deve ter uma justificativa proporcional para a restrição dos direitos fundamentais.** (destaque não está no original)

Ou seja, se o Estado quiser, em relação a qualquer situação ocorrida durante o RTT, impor ao contribuinte um aumento de carga tributária derivado das regras do IFRS adotadas durante o processo de convergência contábil, estará, implicitamente, assumindo que (i) quis a neutralidade tributária; (ii) prometeu a neutralidade tributária; (iii) falhou em sua promessa pela edição de um texto legal que fica aquém das necessidade; e, finalmente, (iv) está se aproveitando da própria falha para poder aumentar a tributação do contribuinte.

Para os casos em que a Lei não é clara, mas deixa margem a dúvidas quanto à neutralidade do RTT, a situação não é diferente. Aliás, como diz ÁVILA, mesmo nos casos em que a base de confiança é obscura, a falta de proteção da confiança poderia acarretar o efeito paradoxal de premiar o estado pela falta de clareza na edição das normas. Afirma o autor:

Caso se exclua a proteção da confiança quando a base da confiança for, de algum modo, obscura, ter-se-á um resultado paradoxal: o Estado, tendo deixado de cumprir com o seu dever de assegurar, por meio de uma normatização clara e isenta de contradições - uma "segurança de orientação" -, será beneficiado, pela sua própria falta, no momento de se efetivar a "segurança de aplicação". A esse respeito, não se pode esquecer que o planejamento tributário

também é uma consequência da complexidade e da instabilidade da legislação, que, em vez de orientar, desorienta o contribuinte.⁸⁹⁴

No caso em comento, mesmo que as regras que instituíram o RTT tenham limitações de interpretação textual – e têm, como se viu no tópico 6.4.1 acima –, a base da confiança é colocada de forma muito contundente, com as intenções estatais declaradas de não gerar efeitos tributários, de um lado, e de garantir legislativamente que isso não ocorra, de outro. Com mais razão do que em um caso de base obscura da confiança, portanto, não se pode aqui admitir uma contradição por parte do Estado.

8.2.6.1 O RTT como forma de proteção da confiança

Cabe analisar, por fim, o papel que o próprio RTT pode ter não como objeto do princípio da proteção da confiança, mas como seu agente.

Segundo ARAÚJO, as formas de proteção substancial da confiança são: (i) a preservação de um ato; (ii) a criação de regras de transição; e (iii) a proteção compensatória⁸⁹⁵.

Em relação à criação de regras de transição, diz o autor que

Em alguns casos, o resultado da ponderação dos interesses envolvidos não assegurará ao particular a perpetuação do preceito antigo, mas tão somente a criação de uma regra de transição que seja adequada para tornar a mudança menos traumática. O princípio da proteção da confiança pode, portanto, servir para compelir o Estado a criar disposições de transição capazes de amortecer o impacto das alterações na ordem jurídica.⁸⁹⁶

ARAÚJO afirma que a adoção de medidas de transição é providência que se harmoniza perfeitamente com o método de concordância prática. Representa uma dentre muitas formas intermediárias que podem existir entre os extremos da aplicação imediata e indistinta de uma mudança e a perpetuação por prazo ilimitado de preceitos vigentes anteriormente. Com tais medidas, pode-se “harmonizar o interesse do particular e o interesse estatal”⁸⁹⁷.

⁸⁹⁴ Segurança Jurídica..., cit., p. 384.

⁸⁹⁵ Op. Cit., p. 220 e ss.

⁸⁹⁶ Id., p. 224.

⁸⁹⁷ Op. cit, p. 226.

O autor diz ainda que medidas de transição não devem ser aplicadas quando esvaziam a norma que da qual se busca resguardar o administrado, e dá notícia ainda de julgados de cortes europeias onde essa circunstância fez com que as medidas de proteção não fossem aplicadas⁸⁹⁸.

ROBERT THOMAS também dá notícia de tais limitações, mencionando o mesmo caso Dürbeck a que ARAÚJO faz menção⁸⁹⁹. O autor, que escreve sobre a proteção das expectativas legítimas no Direito Administrativo, também trata das medidas de transição, dizendo que “casos recentes têm sugerido que a aplicação do princípio pode estar tendo um efeito educativo na administração. Por exemplo, a adoção de medidas de transição sugere que a administração reconhece a necessidade de cuidados especiais com os indivíduos que são atingidos por mudanças de políticas.”⁹⁰⁰

PATRÍCIA BAPTISTA menciona “o direito a um regime de transição justo”, dizendo que “pela experiência do direito comparado, a aplicação do princípio da proteção da confiança legítima como limite ao exercício do poder normativo determina, em primeiro lugar, a previsão de um regime transitório ou de um período de vacatio, que permita a adaptação do particular aos ditames da nova regulamentação”⁹⁰¹.

SYLVIA CALMES, citada pela autora, diz que “mesmo que as disposições adotadas em vista do futuro não justifiquem uma relação durável, elas podem ser

⁸⁹⁸ Op. cit., p. 228.

⁸⁹⁹ THOMAS, Robert. *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*. Portland: Hart Publishing, 2000, p. 65. O caso trata de um administrado que havia importado maçãs do Chile, tendo a importação de maçãs sido proibida após o embarque e enquanto o transporte já estava ocorrendo. A proibição estava baseada no risco de sérios distúrbios para a política agrícola comum da União Européia. A Corte Européia decidiu que a expectativa do administrado não poderia ser protegida porque isso significaria esvaziar a medida protetiva, deixando o mercado à mercê de uma quantidade de maçãs que lhe poderiam causar sérios danos.

⁹⁰⁰ Op. cit., p. 53: “Recent cases have suggested that the application of the principle could be having an educative effect on the administration. For example, the adoption of transitional provisions suggests that the administration acknowledges the need to take special account of individuals caught between changes of policy.”

⁹⁰¹ BAPTISTA, Patrícia. A Tutela da Confiança Legítima como Limite ao Exercício do Poder Normativo da Administração Pública. A Proteção das Expectativas Legítimas dos Cidadãos como Limite à Retroatividade Normativa. *Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, no. 11, julho/agosto/setembro, 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em: 30 de maio de 2013.

levadas em conta ao menos com a previsão de um prazo apropriado de transição — que antecipe, assim, de forma abstrata a ponderação de interesses”⁹⁰².

COUTO E SILVA afirma que um dos quatro temas dominantes relacionados à proteção da confiança, hoje em dia, é “o dever do Estado de estabelecer regras transitórias em razão de bruscas mudanças introduzidas no regime jurídico”.

O RTT cabe perfeitamente no papel de uma medida, ou de uma série de medidas, tomadas exatamente para proteger a confiança dos contribuintes brasileiros, legitimamente criada, de que não haveriam efeitos tributários decorrentes do processo de convergência contábil. Na verdade, o RTT foi a última medida, a mais drástica, a ser tomada na tentativa de garantir a neutralidade tributária que vinha sendo declarada e tentada, sem sucesso, no período anterior.

Não se pode dizer, neste caso, que haja o perigo mencionado por ARAÚJO e THOMAS, de que o RTT venha a esvaziar as normas adotadas como parte do processo de convergência contábil. Antes o contrário: o RTT lida, apenas, com “efeitos colaterais” indesejados de tal processo, os quais foram declarados indesejados pelo próprio Estado.

Nessa linha, o que se percebe é que o RTT não apenas deve ser protegido, em sua abrangência e efetividade, pelo princípio da proteção da confiança, na medida em que é ele próprio uma parte do processo de construção da base de confiança, mas que é ele mesmo, ao mesmo tempo, uma medida concreta neste sentido. É, sem dúvida, uma forma de proteção da confiança que os contribuintes depositaram na neutralidade tributária do processo de convergência contábil.

Ainda por mais essa razão, não há como dar-se ao RTT, em qualquer de suas normas, qualquer tipo de interpretação restritiva, ou mesmo negar-lhe aplicação a casos onde as possibilidades do texto parecem falhar em sua missão de garantir a neutralidade. Limitar a aplicação do RTT às possibilidades textuais das normas que o instituíram é frustrar o objetivo do próprio regime enquanto instrumento de atuação do princípio da proteção da confiança e, com isso, negar aplicação ao próprio princípio.

⁹⁰² Calmes, Sylvia. *Du Principe de Protection de la Confiance Légitime en Droits Allemand, Communautaire et Français*. Op. cit., p. 451, apud. Patrícia Baptista, op. cit..

8.2.6.2 Um Caso Prático de Utilização do RTT como Forma de Proteção da Confiança – A Tributação dos Lucros Distribuídos

Curiosamente, uma sucessão de eventos recentes confirmou a vocação do RTT para funcionar, ele próprio, como uma forma de proteção da confiança dos contribuintes.

Desde a edição da Lei nº 9.249/1995, artigo 10, os lucros e dividendos distribuídos, desde que relativos a resultados apurados a partir de 1996, deixaram de ser tributados, tanto para a pessoa jurídica que os paga, quanto para quem os recebe, pessoa física ou jurídica.

O texto do dispositivo é muito claro:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

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

Ocorre que, a partir do início do processo de convergência contábil no Brasil, com a edição da Lei 11.638/2007, os resultados das empresas começaram a sofrer os efeitos dos IFRS, às vezes aumentando, às vezes diminuindo. Em vários casos de aumento do lucro derivado dos IFRS, houve distribuição do montante aos sócios, com a isenção prevista pelo artigo 10, transcrito acima.

Em maio de 2012, a RFB enviou à PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional um memorando em que expunha seu entendimento no sentido de que

para fins de distribuição de lucros e dividendos, prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao Regime Tributário de Transição (RTT) de que trata o art. 15 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, são considerados isentos os lucros ou dividendos distribuídos até o montante do lucro fiscal apurado no período, ou seja, do lucro líquido apurado conforme

os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.⁹⁰³

A PGFN, colocando-se de acordo com o entendimento da RFB, editou, em fevereiro de 2013, o Parecer PGFN/CAT 202/2013, com a seguinte ementa:

Regime Tributário de Transição. Lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas. Art. 15 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009, e art. 10 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995. O lucro a ser considerado para fins da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, é o lucro fiscal obtido com a aplicação do Regime Tributário de Transição, de que trata o art. 15 da Lei nº 11.941, de 2009, e não o lucro societário obtido com base nas regras contábeis da Lei nº 6.404, de 1/12/1976 com as alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 28/12/2007. Memorando nº 469/2012-RFB/Gabin, de 23/05/2012.

Durante alguns meses manteve-se a expectativa quanto às medidas que seriam tomadas pela RFB, diante da concordância da PGFN, manifestada no Parecer, até que, em 17 de setembro de 2013, a RFB fez publicar a IN/RFB nº 1.397/2013, na qual tratou do tema de forma alinhada com o seu entendimento prévio, ou seja, pretendendo tributar toda a distribuição de lucros ou dividendos que fosse baseada em lucros derivados da aplicação das normas do processo de convergência contábil.

De fato, os artigos 26 e 28 da IN diziam, em textual:

Art. 26. Os lucros ou dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não integrarão a base de cálculo:

I - do Imposto sobre a Renda e da CSLL da pessoa jurídica beneficiária; e

II - do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física beneficiária.

Parágrafo único. Os lucros ou dividendos a serem considerados para fins do tratamento previsto no caput são os obtidos com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

(...)

Art. 28. A parcela excedente de lucros distribuídos deverá:

I - estar sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte calculado de acordo com a Tabela Progressiva Mensal e integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento, no caso de beneficiário pessoa física residente no País;

⁹⁰³

Cfe. Parecer PGFN 202/2013, disponível em <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/2022013>, acessado em 01.01.2014.

- II - ser computada na base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da CSLL, para as pessoas jurídicas domiciliadas no País;
- III - estar sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte calculado à alíquota de 15% (quinze por cento), no caso de beneficiário residente ou domiciliado no exterior; e
- IV - estar sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte calculado a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), no caso de beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Na visão da RFB, portanto, o lucro ou dividendo isento deveria ser apenas aquele correspondente ao Lucro Real, de acordo com o artigo 26. O excedente que tivesse sido ou que viesse a ser porventura distribuído seria tributado, conforme o artigo 28.

O cenário era, assim, o seguinte: no sexto ano de adoção dos IFRS, cinco anos após a criação do RTT, as autoridades tributárias brasileiras vinham a público dizer que a neutralidade tributária atingia também uma norma cujos efeitos, a princípio, não se cogitou que fossem modificados. Além disso, esse entendimento atingiria todas as distribuições de lucros ou dividendos gerados pelos ajustes dos IFRS durante toda a vigência do RTT, ou seja, seria retroativo.

Sem a necessidade de maior aprofundamento nos aspectos técnico-jurídicos da medida, é possível dizer que ela causava espécie, principalmente, por dois motivos:

Em primeiro lugar, porque a dissociação entre lucro tributável (fiscal) e lucro distribuível (societário) foi amplamente aceita e até mesmo regulada, nas últimas décadas, no Brasil. A isenção dada pelo artigo 10 da Lei nº 9.249/95 foi sempre entendida como aplicável ao lucro societário, para as empresas que apuravam o IRPJ e a CSLL com base no regime de lucro real. Isso, aliás, refletia o melhor entendimento a respeito do tema, uma vez que a decisão de isenção é, na verdade, uma decisão de política tributária, mais do que mero ajuste de um item específico da legislação. O Brasil fez, por meio desta isenção, uma opção pela tributação dos lucros no âmbito das empresas, não de seus sócios.

Em segundo lugar, porque o desacerto do entendimento da RFB e da PGFN fica patente por meio de uma simples verificação: a de que se trata de um ajuste que só pode funcionar a favor do Fisco, mas nunca a favor dos contribuintes. De fato, o lucro apurado “para mais” por conta dos IFRS pode ser considerado tributável sem

que isso acarrete maiores consequências na esfera societária, mas o contrário não é verdadeiro. Se o lucro societário for reduzido pela aplicação dos IFRS, não haveria como a lei tributária criar uma isenção para a parcela que haveria sido reduzida, simplesmente porque este lucro, do ponto de vista societário, não existe. A Lei tributária não teria, certamente, o condão de criar um lucro para distribuição aos acionistas ou quotistas da pessoa jurídica. Assim, a redução do lucro pela aplicação dos IFRS não poderia receber tratamento equivalente ao do aumento do lucro. Somando-se a essa constatação o fato de que os ajustes de IFRS tendem a modificar os resultados, para mais ou para menos, anulando-se no tempo, fica óbvio que o raciocínio defendido pelas autoridades tributárias não poderia mesmo prevalecer.

Por outro lado, uma interpretação que fosse feita de forma literal da norma que criou o RTT poderia mesmo corroborar o entendimento do Fisco, já que a neutralidade consiste, a teor do artigo 16 da Lei nº 11.941/2009, em fazer com que as alterações derivadas do processo de convergência contábil que “modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício” não tenham “efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT”. Não há como objetar que, do ponto de vista literal, o aumento do lucro causado pelas normas dos IFRS se enquadra no antecedente da norma e, portanto, não poderia produzir efeitos tributários.

Embora esse não seja, pelos motivos vistos acima, o melhor entendimento, parece ser uma das diversas possibilidades interpretativas do texto.

Fato é que, independentemente dos argumentos técnico-jurídicos a favor ou contra a medida, a adoção do entendimento pelo Fisco no sexto ano de aplicação das normas dos IFRS e ainda de forma retroativa violava, de forma bastante visível, a confiança dos contribuintes de que poderiam continuar distribuindo seus lucros da forma como vinham fazendo há mais de uma década no período anterior à entrada em vigor das novas normas contábeis. Os contribuintes, em função da existência de todo um regime que “congelava” o sistema tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em 31 de dezembro de 2007, tinham criado uma expectativa legítima de que aquilo que se fazia antes dessa data poderia continuar a ser feito, nos exatos mesmos moldes, sem modificação dos efeitos tributários, inclusive quanto à distribuição do resultado societário de forma isenta, independentemente do resultado tributável.

Inúmeros juristas se manifestaram, antes e depois da edição da IN/RFB nº 1.397/2013, contra a tributação dos lucros e dividendos. Representantes das empresas vieram a público externar sua preocupação com os efeitos que poderiam derivar da tributação retroativa pretendida pela RFB.

Com tudo isso, o secretário da RFB, Carlos Alberto Barreto, admitiu, em entrevista à Agência Brasil, o prejuízo à segurança jurídica:

De acordo com o secretário, o governo optou por desistir da retroatividade porque a cobrança do imposto que as empresas deixaram de pagar nos últimos cinco anos provocaria insegurança jurídica. “Diversas empresas que operam na bolsa teriam de reabrir balanços de anos anteriores e refazer a contabilidade”, explicou. Ele também citou dificuldades operacionais para cobrar impostos sobre recursos repassados aos acionistas há vários anos.”.⁹⁰⁴

Com efeito, quando veio a lume a Medida Provisória nº 627, em 11 de novembro de 2013, o artigo 67 trazia a “retratação” da RFB, nos seguintes termos:

Art. 67. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013, pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, efetivamente pagos até a data de publicação desta Medida Provisória, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior.

A crítica que se faz à solução encontrada pelo Poder Executivo é a de que, de acordo com os artigos 70 e 71, o direito de manter-se dentro da isenção “ilimitada” de lucros e dividendos distribuídos depende de a pessoa jurídica optar pela aplicação dos efeitos da MP (ou seja, pela extinção dos efeitos do RTT) a partir de 01 de janeiro de 2014. Não sendo feita a opção, o RTT produz efeitos até 31 de dezembro de 2014, mas, por outro lado, a pessoa jurídica estará sujeita à tributação dos lucros “a maior” derivados dos IFRS que tenham sido distribuídos na vigência do RTT.

⁹⁰⁴ Integra disponível em <http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2013-10-02/receita-desiste-de-cobrar-imposto-de-grandes-empresas-que-distribuiram-lucros..> Acessado em 31.12.2013.

Independentemente dessa limitação, é fato que a RFB, órgão do Poder Executivo, viu-se obrigada a voltar atrás na sua orientação por conta da proteção à situação específica de muitos contribuintes, que confiaram na manutenção do *status quo* anterior ao processo de convergência contábil.

É interessante notar que, embora o representante da RFB tenha se referido à “segurança jurídica”, e não à proteção da confiança, isso não invalida o raciocínio. A distinção, aliás, é oportuna porque a proteção da estabilidade do sistema contra, por exemplo, normas retroativas, é tida como manifestação **objetiva** do princípio da segurança jurídica, que não se confunde, segundo a doutrina moderna, com a proteção da confiança, que opera no campo de aplicação **subjetiva** do princípio da segurança jurídica⁹⁰⁵.

No caso em tela, não se trata de proteção contra a retroatividade da medida, mas contra a frustração que seria advinda da quebra da confiança do contribuinte num estado de coisas prometido pelo Estado, qual seja, a neutralidade das mudanças advindas do processo de convergência contábil. Os contribuintes não reclamaram pela retroatividade em si. A retroatividade da medida acirrou ainda mais os ânimos, claramente, mas o que estava verdadeiramente em questão era a crença de que, durante o período de transição, com a vigência do RTT, o sistema continuaria como era antes, no geral, enquanto, nesse aspecto particular, lucros apurados conforme a lei societária continuariam isentos.

⁹⁰⁵ Almiro do Couto e Silva explica: “A segurança jurídica é entendida como sendo um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes, uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva. A primeira, de natureza objetiva, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Diferentemente do que acontece em outros países cujos ordenamentos jurídicos freqüentemente têm servido de inspiração ao direito brasileiro, tal proteção está há muito incorporada à nossa tradição constitucional e dela expressamente cogita a Constituição de 1988, no art. 5º, inciso XXXVI. A outra, de natureza subjetiva, concerne à proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação. Modernamente, no direito comparado, a doutrina prefere admitir a existência de dois princípios distintos, apesar das estreitas correlações existentes entre eles. Falam os autores, assim, em princípio da segurança jurídica quando designam o que prestigia o aspecto objetivo da estabilidade das relações jurídicas, e em princípio da proteção à confiança, quando aludem ao que atenta para o aspecto subjetivo.” In COUTO E SILVA, Almiro do. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, no. 2, abril/maior/junho, 2005. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 03.01.2014.

Esse pode, portanto, ser visto como um caso prático de utilização do RTT como forma de proteção da confiança dos contribuintes na manutenção da estabilidade do tratamento tributário que existia anteriormente à adoção das normas do processo de convergência contábil.

8.2.7 A Proteção da Confiança em Relação aos Fatos que Vierem a Ocorrer Após o Período de vigência do RTT

Uma vez que esteja definitivamente extinto o RTT, o que deve ocorrer até 2015, de acordo com a MP n° 627/2013, a situação será certamente bastante diferente, por várias razões.

A primeira delas é que o próprio RTT, já configurando uma “norma de transição”, ou um “regime de transição”, pode ser considerado como uma das formas de proteção do princípio da confiança, como se viu acima, e dura já alguns anos. Sua revogação, portanto, desde que feita com obediência às normas tributárias constitucionais que já protegem o contribuinte, como a irretroatividade e a anterioridade, não deveria ocasionar maiores dificuldades.

Outra óbvia razão que modifica sobremaneira o panorama é que, exceto pelos casos que tiverem disciplina específica quando da revogação em definitivo do RTT – e provavelmente serão vários, como, aliás, pode ser inferido a partir da MP n° 627, em tramitação perante o Congresso Nacional – todos aqueles que não forem tratados expressamente estarão sujeitos a ocasionarem efeitos tributários. Aqui, vale considerar que a falta de disciplina específica que se dê a uma situação qualquer, quando do fim de vigência do RTT, poderá ser considerada um “silêncio eloquente” do legislador, que sabia do efeito tributário que potencialmente existiria e não quis evitá-lo, ou poderá ser considerada como uma “lacuna” por falha do legislador que,

por não antecipar uma potencial alteração na carga tributária, não tratou expressamente do tema⁹⁰⁶.

Obviamente, cada situação, neste momento, terá que ser analisada diante das circunstâncias concretas que a cercarem. Uma diretriz interpretativa, entretanto, pode ser colocada desde já: como se viu, o processo de construção da base de confiança tem uma faceta “positiva”, em que o Estado declara que quer a neutralidade tributária e procura atingi-la, mas também tem uma faceta “negativa”, em que o Estado nega pretender alterar a tributação de qualquer forma, no âmbito ou como decorrência do processo de convergência contábil.

Uma falta de tratamento específico para uma matéria ou situação qualquer, portanto, quando da extinção do RTT, deverá ser interpretada à luz desta baliza interpretativa, ou seja, tomando por base as promessas de neutralidade feitas ao longo do processo de convergência, faria mais sentido, *a priori*, entender uma situação como a descrita como uma “lacuna” não pretendida pelo legislador, e não como um caso de “silêncio eloquente”.

Na verdade, a natureza principiológica do princípio da Proteção da Confiança dá a esta norma a estrutura necessária para que, mesmo não podendo atuar como razão definitiva em uma determinada matéria, contribua para o alcance da melhor solução em um processo de ponderação.

⁹⁰⁶ V. LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, 3ª edição, p. 525: “quando existe uma «lacuna da lei», tal carece de uma explicação mais concreta. Poderia pensar-se que existe uma lacuna só quando e sempre que a lei - entendida esta, doravante, como uma expressão abreviada da totalidade das regras jurídicas susceptíveis de aplicação dadas nas leis ou no Direito consuetudinário - não contenha regra alguma para uma determinada configuração no caso, quando, portanto, ‘se mantém em silêncio’. Mas existe também um ‘silêncio eloquente’ da lei. A modo de exemplo, o facto de não conter qualquer disposição sobre a propriedade da casa de morada (no sentido actual), não foi uma lacuna do Código Civil na sua formulação originária. É que o legislador do BGB não quis admitir um tal direito real especial sobre uma casa ou uma parte do edifício, que em princípio lhe não era desconhecido, por razões da disposição das relações jurídicas sobre bens imóveis e, por isso, intencionalmente não incluiu na lei disposições a esse respeito. Foi necessário por esse motivo uma lei própria, pela qual foram modificadas algumas das regras do Código Civil, para introduzir a propriedade da casa de morada como instituto jurídico na ordem jurídica vigente. A nova criação ou reintrodução deste instituto na nossa ordem jurídica pela via do desenvolvimento judicial do Direito não teria sido admissível porque a lei, precisamente neste aspecto, não continha ‘lacunas’. Por outro lado, existem casos para os quais a lei contém, por certo, uma regra aplicável segundo cada possível sentido literal e aos quais, contudo, esta regra não se ajusta segundo o seu sentido e escopo. A regra legal carece aqui de uma restrição não contida na lei e não compatível com o sentido literal possível, cuja ausência pode igualmente considerar-se uma ‘lacuna’. ‘Lacuna’ e ‘silêncio’ da lei’ não são, portanto, pura e simplesmente o mesmo.”

A ponderação, como se viu no Capítulo 2 acima, é o método normal de aplicação de princípios a casos concretos, e o princípio da proteção da confiança não é diferente, neste particular. Como diz ÁVILA:

porque a proteção da confiança é uma eficácia reflexa do princípio da segurança jurídica, em conjunto com os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, e com os princípios definidores da atuação estatal, não há razão para preexcluir a proteção da confiança do rol de direitos e garantias previstos pela CF/88. **A sua falta de previsão expressa possui apenas o efeito de a sua proteção depender de uma ponderação concreta com outros princípios eventualmente colidentes e da sua relação com os direitos fundamentais de liberdade, de propriedade e de igualdade**; ao contrário do que ocorre com as regras que protegem o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o fato gerador ocorrido do ponto de vista legal. (destaque não consta do original)⁹⁰⁷

É interessante, nessa linha, avaliar como poderia ocorrer um caso de ponderação que envolvesse o princípio, no período posterior ao RTT.

8.2.8 Um exemplo de ponderação envolvendo o princípio da proteção da confiança e o fim do RTT

Uma primeira observação que deve ser feita, neste tópico, é sobre a possibilidade de uma ponderação em abstrato. De fato, a imensa maioria das manifestações doutrinárias a respeito do tema dele trata como se a ponderação ocorresse, sempre, no caso concreto, no momento da aplicação da lei. Na hipótese ora tratada, isso seria, senão impossível, pelo menos difícil, pois o RTT ainda está vigente para muitas empresas, embora em processo de extinção, e o tempo ainda não permitiu o surgimento de casos concretos onde uma ponderação dessa natureza pudesse ser realizada.

Na verdade, a ponderação pode ser utilizada para tratar de situações abstratas, desde que se entenda, obviamente, que as circunstâncias do caso concreto, uma vez verificado, podem acarretar modificações na ponderação assim realizada. Como bem explica ANA PAULA DE BARCELLOS:

Em suma: há, na realidade, dois níveis possíveis de análise quando se trata de ponderação. É possível, primeiramente, percorrer em abstrato ou preventivamente todas as etapas do processo [de

⁹⁰⁷ Segurança Jurídica..., cit., p. 368.

ponderação], isto é, considerar apenas situações-tipo de conflito (imaginadas ou colhidas da experiência) tanto no que diz respeito aos enunciados envolvidos, como no que toca aos aspectos de fato. Tudo isso sem que se esteja diante de um caso real. A partir das conclusões dessa ponderação preventiva, é possível formular parâmetros específicos para orientação do aplicador quando ele esteja diante dos casos concretos.

Evidentemente, o aplicador estará livre para refazer a ponderação, considerando agora os elementos da hipótese real, toda vez que esses parâmetros não se mostrarem perfeitamente adequados.⁹⁰⁸

É este tipo de ponderação “preventiva” ou abstrata que se faz aqui.

Imagine-se, portanto, uma situação que já foi mencionada neste trabalho, no Tópico 5.2.1.1, em que um determinado ativo seja registrado de forma diferente diante das regras dos IFRS, com base no princípio da Essência Sobre a Forma, por exemplo, e uma receita que não seria tributável seja substituída por uma outra tida como tributável em função disso. Para tornar o exemplo mais palpável, tome-se como exemplo a hipótese de ações preferenciais com cláusula de resgate e dividendo fixo.

Do ponto de vista tributário, a possível controvérsia radica na possibilidade de que, em determinadas condições, títulos que, juridicamente, representam uma participação no patrimônio líquido de uma pessoa jurídica investida, ou seja, títulos patrimoniais, sejam considerados como um passivo da pessoa jurídica em favor do titular afetando não apenas o registro dos títulos em si, mas, principalmente, o registro dos valores recebidos em função de tais títulos. As ações preferenciais resgatáveis com dividendos fixos são bons exemplos de situações em que essa reclassificação pode ocorrer e, via de consequência, os valores que, *a priori*, seriam

⁹⁰⁸ Ponderação..., cit., pp. 154-155.

recebidos pelos acionistas como dividendos, poderiam passar a ser considerados como receita financeira⁹⁰⁹⁹¹⁰.

O item 36 do Pronunciamento CPC no. 39 diz que “A classificação de um instrumento financeiro como passivo financeiro ou instrumento patrimonial determina se os juros, dividendos, perdas e ganhos relativos àquele instrumento devem ser reconhecidos como receita ou despesa no resultado. Assim, dividendos a pagar de ações, que são inteiramente reconhecidos como passivos, devem ser reconhecidos como despesa, da mesma forma que os juros em um título”.

Enquanto vigente o RTT, a situação é mais simples porque há todo um sistema transitório a proteger o contribuinte dos eventuais efeitos tributários de uma mudança por requalificação, como a descrita. Afastado o RTT, entretanto, a situação perde muito em clareza⁹¹¹.

MOSQUERA e PICONEZ falam em impossibilidade de a requalificação produzir efeitos tributários, uma vez extinto o RTT, com base no princípio da legalidade na vedação à analogia⁹¹².

⁹⁰⁹ V. UTUMI, Ana Cláudia Akie. Provocações Sobre os Possíveis Efeitos Tributários dos Padrões Internacionais de Contabilidade. In *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, 3o Volume. São Paulo: Dialética: 2012, pp. 81 – 95: “Se uma empresa emite, por exemplo, ações preferenciais resgatáveis com direito a dividendos fixos, muito embora do ponto de vista societário não exista dúvidas que se trata de um investimento de capital – e, portanto, em princípio registrável em conta de capital no patrimônio líquido da empresa –, do ponto de vista contábil é provável que essa operação devesse ser registrada como passivo, porque do ponto de vista econômico se assemelharia a um financiamento. (...) Ora, em vista dessa forma de contabilização – como dívida e não como capital –, como ficariam os efeitos tributários dos dividendos fixos? Devem eles ser tratados como receita financeira pelo acionista? Ou deve a contribuição do acionista sujeitar-se à tributação por Imposto sobre Operações de Crédito (IOF/Crédito)? Se o acionista for estrangeiro, os valores registrados como passivo contábil devem ser considerados para o cálculo do limite de subcapitalização (ou seja, limite de endividamento com empresas vinculadas)?” (pp. 87-88).

⁹¹⁰ O item 18 do Pronunciamento CPC no. 39 estabelece: “18. A essência de um instrumento financeiro, em vez de sua forma jurídica, rege sua classificação no balanço patrimonial da entidade. Essência e forma legal são comumente consistentes, mas nem sempre. Alguns instrumentos financeiros assumem a forma legal de patrimônio líquido, mas são passivos em sua essência e outros podem combinar características associadas a instrumentos patrimoniais e características associadas a passivos financeiros. Por exemplo: (a) uma ação preferencial que proporcione resgate obrigatório pelo emitente por uma quantia fixa ou determinável em data fixa ou futura, ou dê ao titular o direito de exigir que o emitente resgate o instrumento numa ou após uma data específica por uma quantia fixa ou determinável, é um passivo financeiro”.

⁹¹¹ V. MOSQUERA, Roberto Quiroga e PICONEZ, Matheus Bertholo. Tratamento Tributário dos Instrumentos Financeiros Híbridos. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, 2o. Volume. São Paulo: Dialética: 2011.

⁹¹² Op. cit., p. 241.

UTUMI afirma que questões como a dos efeitos tributários desse tipo de situação, requalificando-se dividendos para receitas financeiras, “e muitas outras que podem derivar da situação-exemplo são questões que também não têm resposta exata, e que certamente surgirão na medida em que o Fisco transformar esses questionamentos em autuações fiscais.”⁹¹³

Imagine-se, portanto, a situação em que o RTT já foi extinto e que a situação específica deste ativo e de sua eventual requalificação não foi tratada por qualquer norma específica que tenha sido editada no momento da extinção do regime de transição. Foi isso, aliás, exatamente o que ocorreu com a edição da MP n° 627/2013, com a ressalva de que o processo legislativo ainda está em curso e que há datas variadas para extinção do RTT, segundo a MP.

Como não há uma norma específica, de cunho tributário, que trate deste ativo e de sua avaliação, os enunciados normativos do caso seriam os seguintes:

- a) as normas que tratam da apuração do lucro líquido contábil. A princípio, os artigos que tratam dos princípios contábeis, em especial o artigo 177, caput, que determina observância dos princípios contábeis, o § 3º, que determina também obediência às normas editadas pela CVM, e o § 5º, que determina que as normas das CVM devem estar alinhadas com os princípios internacionais de contabilidade;
- b) as normas que tratam da interação entre o Imposto de Renda e a Contabilidade. A princípio, os enunciados deste grupo seriam o artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77, que determina que o lucro real é o lucro líquido ajustado por exclusões e adições, e o artigo 7º, que diz que “o lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais”;
- c) os princípios da universalidade e generalidade, relacionados com o tema por determinar que o maior número possível de manifestações

⁹¹³ V. UTUMI, *Provocações Sobre os Possíveis Efeitos...*, cit., p. 88.

de capacidade contributiva, bem como o maior número possível de contribuintes, sejam alcançados;

- d) o princípio da capacidade contributiva, que se relaciona ao tema pela necessidade de que a receita ou despesa derivada da avaliação a valor justo corresponda a um aumento ou diminuição de capacidade do contribuinte. Na mesma linha, o princípio da progressividade, que exige que as medições de capacidade contributiva sejam as mais seguras possíveis, para evitar-se uma distorção ainda maior;
- e) o princípio da proteção da confiança, que se relaciona ao tema pela circunstância, já vista, de que os comportamentos e atos da União Federal foram todos no sentido de que as mudanças da lei societária não deveriam ter efeitos tributários.

Como fatos relevantes, seria possível elencar:

- a) a realidade econômica subjacente à aplicação do princípio contábil da Essência Sobre a Forma, e o processo de raciocínio que leva à requalificação;
- b) os próprios atos praticados pela União Federal durante todo o processo de convergência contábil no sentido de que a neutralidade tributária era um corolário do processo que deveria ser garantido. A aceitação de efeitos tributários, portanto, representa uma interferência grave no princípio da proteção da confiança.

Para não contaminar o exemplo com outros argumentos que resolveriam a questão antes mesmo de uma eventual ponderação – trata-se da linha de raciocínio e conclusão exposta no Tópico 7.2.1, acima – esses serão, apenas para fins do exemplo, deixados à margem do raciocínio desenvolvido neste Tópico.

Antes que se passe à atribuição de pesos, é necessário atentar para o fato de que a hipótese em comento – e isso tende a acontecer em todos os casos semelhantes quando da extinção do RTT – pode ser entendida como um caso onde se ponderam regras, de um lado, e princípios, de outro. De fato, o único princípio que joga a favor da incidência tributária, neste caso, é o princípio da universalidade.

Além dele, apenas as regras da Lei das S/A e do Decreto-Lei 1.598/77 pesam a favor da incidência.

Essa circunstância já demanda alguma análise, antes mesmo de se passar à fase de decisão. Isso porque, como já se viu antes no tópico 2.1.1, dedicado à ponderação, as regras são “razões entrincheiradas”⁹¹⁴ e, nessa qualidade, têm precedência sobre os princípios no caso concreto. Como se viu naquele tópico, apenas em circunstâncias muito específicas se admite a ponderação de regras, e o ônus argumentativo que pesa sobre o intérprete para aplicação dos princípios é muito maior do que para aplicação das regras.

Em situações normais, portanto, em que exista, de um lado, uma regra de incidência tributária que leve, inexoravelmente, à aplicação do tributo sobre um fato determinado, ainda que existam princípios como o da igualdade ou da capacidade contributiva a pesar em sentido contrário, a regra tende a prevalecer, pelo fato, exatamente, de ser uma regra e, com isso, de representar uma ponderação prévia já feita pelo legislador.

No exemplo analisado, entretanto, existiriam determinadas circunstâncias muito particulares:

A primeira delas, inegável, é que a incidência tributária, no caso, sequer é causada por uma norma de caráter tributário, mas por uma norma de natureza contábil-societária, norma essa que não tinha por escopo, quando elaborada, causar qualquer efeito tributário.

A segunda delas é que o governo disse claramente e agiu no sentido de que não houvessem efeitos tributários, configurando, como já se viu nos tópicos que antecederam, a base da confiança. A base da confiança, neste caso, é formada por vários atos e fatos que têm um peso importante.

E a terceira, que deriva da segunda e de outros fatores presentes, é que os fatos envolvidos no processo permitem atrair a incidência do princípio da proteção

⁹¹⁴ ÁVILA: “A regra consiste numa espécie de decisão parlamentar preliminar acerca de um conflito de interesses e, por isso mesmo, deve prevalecer em caso de conflito com uma norma imediatamente complementar, como é o caso dos princípios. Daí a *função eficaz de trincheira* das regras.” (*Teoria dos Princípios*, cit., p. 83). ANA PAULA DE BARCELLOS utiliza também a expressão (*Ponderação...*, cit., p. 207).

da confiança. Com isso torna-se possível trazer o princípio para dentro da ponderação, onde ele, obviamente, pesará a favor da inexistência de efeitos tributários.

Com essas circunstâncias especiais presentes, é possível dizer que, em uma ponderação:

- a) a tributação representará uma interferência grave no princípio da proteção da confiança, que terá sido claramente violado;
- b) a não-tributação da receita, *a priori*, poderia representar uma interferência grave nas regras de incidência do IRPJ antes mencionadas, mas essa interferência é justificada e, portanto, minimizada pelo conjunto de fatos e circunstâncias antes mencionados. Com isso, é possível dizer que a interferência será, no máximo, moderada;
- c) de outro lado, como as regras têm precedência sobre o princípio em uma ponderação, o peso daquelas deverá ser superior ao peso deste, o que compensa a diferença verificada a favor do princípio da proteção da confiança conforme “a” e “b” acima;
- d) por fim, a confiabilidade das premissas apresenta uma diferença: de um lado, é certo que a tributação da receita viola a confiança, em função de toda a base de confiança pré-estabelecida; de outro lado, não é certo que a regra de tributação estará sendo descumprida. Isso poderia ser, no máximo, plausível, pelas mesmas razões vistas em “b”, acima. Com isso, a balança volta a pender para o lado da não-tributação da receita gerada pela avaliação a valor justo, no exemplo mencionado.

Portanto, no período posterior à revogação do RTT, embora seja possível dizer que o princípio da proteção da confiança não poderá ser aplicado com o mesmo vigor que lhe é conferido no período de vigência do regime de transição, ele não deixa de ter função. Passa a atuar como um dos diversos princípios que se inserem na ponderação que poderá ser aplicada aos casos concretos, sempre pesando a favor do contribuinte e das soluções que minimizem os efeitos tributários das alterações legislativas derivadas do processo de convergência contábil e

podendo, mesmo nos casos em que se encontram do outro lado da ponderação regras e não princípios, acarretar o afastamento, por exceção, de tais regras.

Essa mesma estrutura de ponderação, aliás, se aplicada aos casos onde há dúvidas sobre a abrangência do RTT, mencionados anteriormente no tópico 6.4.1, pode levar ao resultado de neutralidade tributária ainda com mais facilidade, por se tratar do período de vigência do RTT, o que faria com que os enunciados normativos relativos ao regime de transição entrassem também na ponderação favorecendo a neutralidade.

9. CONCLUSÕES

As questões tratadas no presente trabalho estão relacionadas a três grandes temas interligados: o conceito de renda, o processo de convergência contábil e o princípio da proteção da confiança. O estudo se desenvolveu tendo por objeto, especificamente, o IRPJ apurado pelo lucro real, principal foco de atuação das normas contábeis no direito tributário.

O conceito de renda tem que ser desenvolvido dentro das balizas dadas pelos princípios constitucionais aplicáveis. Os princípios ganharam espaço nas últimas décadas, no período que se convencionou chamar de pós-positivismo. Diferentemente das regras, que se aplicam de forma binária – tudo ou nada – às situações reguladas, os princípios têm uma dimensão de peso, e se aplicam em maior ou menor grau. A técnica mais adequada de aplicação dos princípios, diferentemente da subsunção, técnica-padrão do positivismo, é a ponderação, que se desenvolve em três etapas, uma em que se identificam todos os enunciados normativos aplicáveis, outra em que se identificam todos os fatos relevantes, e a última, em que se atribuem os pesos a enunciados e fatos e faz-se a ponderação propriamente dita.

A ponderação foi sistematizada por ALEXY em uma “fórmula de sopesamento”, de maneira a demonstrar que a técnica também podia ser considerada como uma forma racional de aplicação do direito.

Os principais princípios aplicáveis ao Imposto de Renda são a igualdade, que tem amplo espectro normativo e pode atuar como princípio, como regra, como postulado aplicativo normativo e como valor. Os princípios da universalidade e da generalidade são ambos ligados à igualdade em seu aspecto formal, na medida em que demandam que todas as manifestações de renda e todas as pessoas estejam sujeitas ao imposto. Em conjunto com esses dois princípios, a Constituição Federal também determina que o Imposto de Renda seja informado pela progressividade, que dá ao tributo um caráter redistributivo.

O princípio da capacidade contributiva tem ampla aplicação ao Imposto de Renda, e funciona dando conteúdo ao princípio da igualdade, que é vazio. Na sua faceta de personalização, o princípio da capacidade contributiva determina que a

renda seja apurada da forma mais precisa possível. Apenas com essa precisão é que se pode garantir, de um lado, que os contribuintes serão igualados e/ou desiguados de forma correta quanto ao ônus do imposto e, de outro lado, que o princípio da progressividade não acarretará distorções por sua aplicação.

Contribui também o princípio da Praticabilidade, que normalmente funciona como contraponto à capacidade contributiva e à personalização, mas que, por outro lado, também pode auxiliar na obtenção de um conteúdo mínimo de igualdade, se facilitar a aplicação das leis, garantindo respeito à universalidade e generalidade.

Os princípios mencionados fazem com que a construção da definição de renda, enquanto fato gerador do imposto, seja necessariamente tendente a uma base mais abrangente, por um lado, para atender aos princípios da universalidade e da generalidade, e detalhada por outro, atendendo assim ao princípio da capacidade contributiva e da personalização. Em uma eventual ponderação que envolva o Imposto de Renda ou os princípios a ele aplicáveis, a igualdade e a capacidade contributiva têm sempre precedência; a praticabilidade só pode operar até o momento em que limita aqueles dois princípios de forma relevante. A complexidade associada ao formato de apuração do lucro real, por si só, já funciona como um limitador para o princípio da praticidade.

As teorias econômicas foram as primeiras a se preocupar com o conceito de renda, sendo seguidas pelo Direito a partir do momento em que tal conceito se tornou relevante juridicamente. No caso do Direito Tributário, isso acontece a partir do momento em que os países iniciam a tributação da renda.

As teorias econômicas se desenvolveram em duas principais vertentes, as teorias da renda-produto e as da renda-acrécimo.

As teorias da renda-produto enxergam na renda aquilo que é produto de uma fonte (um par fonte-produto), que é passível de expressão em moeda e que dela pode ser destacado sem que a fonte se esgote, total ou parcialmente. Várias das teorias da renda-produto incluem exigências adicionais, sem que haja consenso sobre quais seriam elas. As mais comuns são a periodicidade da renda e a reprodutibilidade da renda.

As teorias da renda-acrécimo não entendem necessária a relação entre fonte e renda, mas miram o patrimônio do sujeito como um todo. Renda, para essas

teorias, é aquilo que acresce ao patrimônio entre dois momentos do tempo. Há variações em relação a que tipos de acréscimo podem ser considerados renda, de acordo com as várias teorias tomadas isoladamente. O que dá o tom, no conjunto, é a necessidade de incremento patrimonial que seja líquido, ou seja, que permita a manutenção do patrimônio, e que seja passível de expressão em moeda.

As teorias legalistas foram desenvolvidas principalmente para fins tributários, ou de política fiscal, e tiveram grande aceitação no Brasil, em meados do Séc. passado. Segundo tais teorias, renda é aquilo que a lei diz que é. Não há um conceito ontológico de renda contra o qual possa ser a lei contraposta.

Os economistas SCHANZ, HAIG e SIMONS desenvolveram, cada um a seu modo e tempo, teorias dentro do grupo da renda-acréscimo, muito semelhantes entre si. HOLMES agrupa essas três teorias para formar um *conceito fundamental de renda*, o mais abrangente possível, que engloba:

- 1) Dinheiro recebido como retorno dos fatores de produção;
- 2) Doações e ganhos extraordinários;
- 3) Benefícios em espécie;
- 4) Aumento líquido em moeda do valor dos bens;
- 5) Lucro presumido de eventos fora do mercado.

O conceito de renda que se extrai das teorias econômicas, de forma geral, e das teorias da renda-acréscimo, como é o caso do conceito fundamental de renda, em especial, é bastante abrangente.

A idéia de acréscimo patrimonial, por outro lado, está presente tanto nas teorias da renda-produto como nas teorias da renda-acréscimo. A diferença é que, enquanto estas capturam o patrimônio na sua inteireza, aquelas enxergam cada par fonte-produto de forma segregada dos demais.

A Constituição Federal, quando se refere a “renda e proventos de qualquer natureza”, adotou um conceito com vocação abrangente, em linha com o conceito fundamental de renda. A abrangência também pode ser sustentada a partir dos princípios da generalidade e universalidade.

Aliás, a própria forma pela qual a Constituição outorga competências tributárias permite concluir que há um conceito constitucional de renda.

Também a partir da forma como a Constituição divide a competência tributárias entre os diversos tributos e entes tributantes, colocando a tributação da renda a cargo da União Federal e a das heranças e doações a cargo dos Estados e do Distrito Federal, é possível concluir que heranças e doações, embora sejam um acréscimo ao patrimônio de quem as recebe, não podem estar incluídas no conceito de renda que se extrai do texto constitucional. As heranças e doações, aliás, têm características específicas que as extremam das demais formas de acréscimo de patrimônio, como o fato de que causam, ao mesmo um tempo, um acréscimo para quem recebe e um decréscimo para quem entrega, não gerando, no todo, riqueza nova.

Lucros presumidos de eventos fora do mercado são benefícios obtidos, pelos titulares de bens, em decorrência do uso dos bens, de serviços em benefício próprio e da utilização do tempo de lazer. São de difícil mensuração e, por isso, sua inclusão no conceito de renda, que tem que envolver algo que seja quantificável em moeda, é muitas vezes questionada. Do ponto de vista teórico, entretanto, e potencial, como acontece na construção de um conceito de renda a nível constitucional, não há argumentos para afastar sua inclusão. Dessa forma, esses lucros presumidos integram o conceito constitucional de renda.

As mais-valias não realizadas, da mesma forma, também integram o conceito constitucional de renda, pois representam um acréscimo de patrimônio, embora ainda não tenham sido concretizadas por uma troca no mercado.

Dessa forma, o conceito de renda que se extrai da Constituição Federal é o de acréscimo líquido total de riqueza ao patrimônio verificado entre dois momentos determinados no tempo, excluindo as heranças ou doações, englobando o somatório de (1) dinheiro recebido como retorno dos fatores de produção, (2) benefícios em espécie, (3) aumento líquido em moeda do valor dos bens integrantes do patrimônio, e (4) lucro presumido de eventos fora do mercado.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, alinha-se com o conceito constitucional de renda, adotando uma definição abrangente que inclui acréscimos de patrimônio tanto como produtos derivados de fonte específica (teorias da renda-

produto) como pela consideração ao patrimônio como um todo (teorias da renda-acréscimo). A idéia de acréscimo patrimonial, entretanto, está presente em ambos os casos. Além disso, o CTN adiciona ao conceito constitucional de renda a exigência da disponibilidade, jurídica ou econômica, da renda.

São muitas as variantes doutrinárias acerca do que significa a expressão “disponibilidade jurídica ou econômica” da renda. Muitas delas associam o termo “econômico” à disponibilidade financeira, o que não é correto, pois isso faria com que a renda, neste sentido, viesse sempre depois da disponibilidade jurídica, tornando o termo desnecessário. Algumas associam o termo “jurídico” à possibilidade de dispor juridicamente de um bem ou direito, o que também não é correto.

A disponibilidade presente em todo e qualquer direito patrimonial, no sentido da possibilidade jurídica de alienar o direito, não pode ser a disponibilidade a que se refere o CTN, pois:

- a) todo direito que se agrega ao patrimônio ou que aumenta de valor é disponível juridicamente, por sua própria natureza de direito patrimonial;
- b) logo, todo acréscimo de patrimônio é, necessariamente, disponível neste sentido meramente jurídico;
- c) portanto, admitir que é essa a disponibilidade a que se refere o CTN é admitir que o artigo 43 define o fato gerador do IR como a “aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de direitos disponíveis”, o que obviamente não faz sentido.

Disponibilidade, na acepção do artigo 43 do CTN, deve ser entendida como a efetiva possibilidade que tem o contribuinte de transformar o direito patrimonial em moeda, ou no direito ao recebimento de moeda (crédito). Essa efetiva possibilidade depende de todo o contexto em que se insere o contribuinte e o direito respectivo, não é uma qualidade intrínseca do direito.

Se o acréscimo de patrimônio deriva de um direito novo, agregado ao patrimônio do contribuinte, e esse acréscimo pode ser efetivamente transformado em moeda ou no direito ao recebimento de moeda, trata-se de disponibilidade jurídica (fato jurídico – aquisição de direito novo).

Se, por outro lado, o acréscimo de patrimônio deriva do aumento de valor de um direito que já estava agregado ao patrimônio do contribuinte, e esse acréscimo pode ser efetivamente transformado em moeda ou no direito ao recebimento de moeda, trata-se de disponibilidade econômica (fato econômico – aumento de valor do direito pré-existente).

As permutas de bens só permitem o surgimento de renda disponível e, portanto, tributável, quando o permutante recebe pelo bem entregue um outro bem que tenha condições efetivas de ser transformado em moeda ou no direito ao recebimento de moeda. Quando a troca se dá entre bens que não têm essa capacidade, a mais-valia, mesmo diante de uma troca no mercado, não pode ser oferecida à tributação.

A renda tem que ser necessariamente apurada em períodos, para que seja viável a identificação do acréscimo – ou não – ao patrimônio do contribuinte. A periodização da renda, contudo, tem que ser vista como um artifício necessário que não tem o condão de tornar períodos diversos estanques ou incomunicáveis entre si. A própria sistemática de apuração do lucro real, largamente baseada em exclusões e adições temporárias, que afetam, por natureza, mais de um período, demonstram que essa comunicação é inerente à natureza contínua da atividade do contribuinte, atividade essa que é a fonte da renda. Por conta disso, a compensação dos prejuízos fiscais não deve ser limitada, sob pena de se contrariar o conceito constitucional de renda, assim como a definição de renda extraída do CTN.

Além disso, há, no direito brasileiro, um princípio implícito da realização da renda, como corolário do princípio da capacidade contributiva, orientando a tributação apenas da renda realizada, o que, segundo a definição do CTN, significa renda “disponível”.

E, por fim, também como consequência direta do princípio da capacidade contributiva, toda renda tributável deve ser necessariamente líquida, ou seja, devem ser contrapostos todos os fatos-acréscimo e os fatos-decrécimo, para que se possa falar em acréscimo de patrimônio.

Diante de todas as características apontadas, pode-se concluir que renda, na acepção do artigo 43 do CTN, interpretado à luz do conceito constitucional de renda, é o acréscimo total, sempre líquido, de riqueza nova ao patrimônio, verificado

periodicamente, pelo acréscimo de direitos novos que possam ser efetivamente transformados em quantidade determinável de moeda ou em um direito ao recebimento de moeda, configurando disponibilidade jurídica, ou pelo aumento de valor dos direitos já existentes que possa ser efetivamente transformado em quantidade determinável de moeda ou em um direito ao recebimento de moeda, configurando disponibilidade econômica, excluídas as heranças ou doações, e advindo do patrimônio tomado no conjunto ou de cada par fonte-produto isoladamente, podendo compreender (1) dinheiro recebido como retorno dos fatores de produção, (2) benefícios em espécie, (3) aumento líquido em moeda do valor dos bens integrantes do patrimônio, e (4) lucro presumido de eventos fora do mercado.

A jurisprudência dos tribunais superiores brasileiros – STF e STJ –, infelizmente, privilegia, principalmente nos casos de julgados relativos ao IRPJ, uma visão legalista da renda, não identificando, de acordo com os principais julgados, um conceito constitucional de renda que possa ser utilizado como paradigma para análise das questões relativas ao IRPJ. Essa postura, se utilizada no contexto da absorção, pelo Direito Tributário, de todas as modificações que podem derivar do processo de convergência contábil, pode levar a consequências tão drásticas como lamentáveis, com modificações inaceitáveis na renda tributável sem que tenha sido editada uma lei sequer com este escopo.

O Direito e a Contabilidade se relacionam de várias formas diferentes. No caso do Imposto de Renda, há várias formas pelas quais os diversos sistemas jurídicos definem como as duas disciplinas interagem.

No Brasil, até a adoção dos IFRS, o sistema adotado era o de balanço único com regulação parcial da Contabilidade pelo Direito Tributário. Nesse sistema:

- a) há conexão normativa, ou seja, o Direito Tributário tem que se basear em princípios e regras aceitas pela Contabilidade;
- b) há conexão concreta, que determina que a interpretação adotada pela Contabilidade para determinada situação tem que ser também adotada pelo Direito Tributário;
- c) há vários casos de heterointegração ou dependência inversa, em que o Direito Tributário determina o tratamento de um item pela Contabilidade, e também casos de duplicidade normativa, em que

tanto a Contabilidade como o Direito Tributário regulam, da mesma forma, uma determinada situação.

Após a adoção do IFRS, o sistema brasileiro passou a ser o de “balanço único com ajustamento extracontábil do lucro mercantil”, em que continuam a existir conexão normativa e conexão concreta, mas deixam de existir os casos de heterointegração. A contabilidade ganha mais independência.

Como o sistema brasileiro adota a conexão normativa e a conexão concreta, a adoção dos IFRS no Brasil tem o potencial de acarretar sérias mudanças na esfera tributária, em relação ao IRPJ, pois afeta diretamente a apuração do lucro líquido contábil, ponto de partida para o cálculo do lucro real.

Dentre os principais focos de mudanças com potencial de acarretar consequências tributárias no campo do IRPJ, encontram-se as regras que determinam a aplicação do princípio da essência sobre a forma e a avaliação de ativos e passivos a valor justo. Essas mudanças se encaixam em um contexto maior de evolução da Contabilidade enquanto ciência, no qual o custo histórico, como principal instrumento de valoração de uma contabilidade que tinha como principal objetivo medir o lucro, olhava mais para o passado do que para o futuro. Aos poucos, a visão retrospectiva da Contabilidade foi substituída por uma visão prospectiva, e o objetivo de medir o lucro foi substituído pelo de medir o patrimônio, em ativos e passivos e naquilo que representam para as expectativas futuras da empresa. Com isso, o custo histórico perdeu importância e foi substituído, como paradigma de valorização na Contabilidade, pelo valor justo, adotado pelos IFRS. Junto com o custo histórico, princípios como a prudência ou conservadorismo foram também relegados a segundo plano.

A essência sobre a forma, que significa, na verdade, uma atenção à substância econômica de fatos e transações, em detrimento da natureza jurídica dos mesmos, é a outra face dessa mudança.

Manteve-se, na virada da Contabilidade anterior para os IFRS, o princípio da competência e o princípio da realização da receita. Entretanto, esses princípios sofrem também efeitos da essência sobre a forma e do valor justo, na medida em que, a partir da adoção dos IFRS, existirão muito mais casos em que as receitas são

geradas a partir de variações de valor de ativos e passivos, e não de transações com terceiros.

No mundo, o processo de adoção do IFRS foi lento e gradual, iniciando-se na década de 1970 e sendo coroado com a adoção generalizada no âmbito da União Européia em 2005.

No Brasil, o processo teve início na década de 1990 e culminou com a edição da Lei no. 11.638/2007, após longo processo legislativo. Durante todo o processo, assumiu-se como premissa a inexistência de efeitos tributários, que foi, assim, uma promessa feita pelo Governo às empresas e entidades que as representavam. Nesta mesma Lei, houve a tentativa de garantir a neutralidade tributária das alterações societárias e contábeis, por meio da modificação do § 2º do artigo 177 da Lei das S/A e da inclusão do § 7º no mesmo dispositivo. O objetivo das regras mencionadas era muito claro no sentido de evitar que o processo de convergência contábil tivesse efeitos no campo da tributação, mas sua redação fez com que surgissem muitas dúvidas acerca da possibilidade de que isso viesse, de fato, a ocorrer.

Diante de tais dúvidas e da insegurança por elas carregada aos contribuintes, a União Federal editou a Medida Provisória 449, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009. Nesta Lei, os artigos 15, 16 e 17, dentre outros, estabeleceram um Regime Tributário de Transição – RTT, segundo o qual, para fins tributários, permaneciam vigentes, até que viessem a ser regulados por Lei específica, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

A forma como foi estruturado o artigo 16, núcleo do RTT, mencionando apenas os efeitos sobre receitas, custos e despesas, deixa algum espaço para situações onde, embora existam efeitos tributários decorrentes do processo de convergência contábil, não haja sua anulação.

Recentemente, o Fisco se viu obrigado a retroceder, em nome da segurança jurídica (e da neutralidade tributária), da tentativa de tributar lucros e dividendos que fossem derivados dos ajustes dos IFRS, corroborando, uma vez mais, a promessa de neutralidade tributária feita e refeita ao longo do processo. Quase concomitantemente, o Poder executivo editou a MP nº 627/2013, que estabelece as regras para encerramento do RTT e absorção, em definitivo, dos IFRS pela lei

tributária. O RTT pode, conforme opção das pessoas jurídicas, encerrar-se em 31 de dezembro de 2013 ou em 31 de dezembro de 2014.

Foi incluída, ainda, uma regra que cria “regimes de transição ad hoc” para qualquer mudança na regulamentação contábil que venha a acontecer, juntamente com uma ordem legislativa expressa à RFB no sentido de que edite as normas necessárias para anular os efeitos das mudanças contábeis futuras. Com isso, a promessa de neutralidade tributária foi levada às últimas consequências, uma vez que passou a abranger todas as possíveis alterações futuras nas regras contábeis.

Os ajustes derivados do IFRS podem ser divididos em (i) ajustes relativos a pontos que sejam especificamente tratados pelo Direito Tributário e (ii) ajustes relativos a pontos que não sejam especificamente tratados. Estes últimos são muito mais sujeitos a gerar efeitos tributários do que os primeiros.

Os ajustes derivados do IFRS também podem ser divididos entre (i) ajustes que acarretam a requalificação de operações e ajustes, ligados ao princípio da essência sobre a forma, e (ii) ajustes que acarretam mudanças na avaliação de ativos e passivos, ligados ao valor justo.

Durante a vigência do RTT, os efeitos tributários são naturalmente anulados – pelo menos em sua imensa maioria – pela própria aplicação das regras do regime de transição. Sem as regras do RTT para implementar a neutralidade tributária, entretanto, os efeitos tributários dos ajustes derivados dos IFRS podem variar, conforme sua natureza e as circunstâncias do caso concreto.

Assim, mesmo após a extinção do RTT, os ajustes de requalificação, que atuam na etapa contábil do reconhecimento, representam um afastamento da natureza jurídica de determinada transação, em favor de uma natureza contábil, que é determinada pelos efeitos econômicos da transação. Estes ajustes não podem, porque alteram o conteúdo e os efeitos dos direitos patrimoniais que compõem a renda, produzir efeitos no campo do IRPJ.

Por outro lado, após a vigência do RTT, os ajustes de avaliação, que atuam na etapa contábil da mensuração e representam uma mudança no método de avaliação de ativos e passivos, que passam a ser avaliados por seu valor justo, podem ter tratamento distinto. Alguns dos ajustes de requalificação produzem efeitos diretamente no resultado das pessoas jurídicas, podendo, portanto, afetar o lucro

real. Esses ajustes podem produzir efeitos no campo do IRPJ, desde que representem uma renda disponível, nos termos do artigo 43 do CTN, ou seja, desde que os ganhos ou perdas assim registrados estejam relacionados a direitos que podem ser efetivamente transformados em moeda, ou no direito ao recebimento de moeda.

A confiança é uma forma de redução de complexidade, mediante a qual o indivíduo antecipa os efeitos do futuro. A doutrina estrangeira desenvolveu o princípio da proteção da confiança para aplicação aos casos em que o Estado induz, no indivíduo, com atos ou declarações, uma crença ou expectativa legítima de que determinada conduta será seguida e, posteriormente, frustra essa confiança.

O princípio da proteção da confiança também coloca limites aos possíveis efeitos do processo de convergência contábil, no caso brasileiro, em que a neutralidade tributária foi prometida desde antes da edição da primeira Lei (Lei nº 11.638/2007), implementada de forma pobre pela lei mencionada, reforçada posteriormente pela criação do RTT, ainda que com falhas, e finalmente estendida às mudanças futuras pela MP nº 627/2013.

Especialmente durante a vigência do RTT, a atuação do princípio é ampla, limitando qualquer tentativa das autoridades fiscais de derivar, do processo de convergência contábil, efeitos tributários que representem um aumento de carga tributária, mesmo nos casos em que as normas que instituíram o regime tenham limitações em face de sua interpretação literal. O RTT, enquanto regime de transição, pode, inclusive, ser visto como uma forma de proteção da confiança depositada pelos contribuintes na neutralidade tributária do processo de convergência contábil. A prova de que esse papel pode ser atribuído ao RTT está no recuo, por parte da RFB, da tributação que pretendia impor aos contribuintes que tivessem distribuído lucros ou dividendos derivados dos ajustes dos IFRS.

Após o período de vigência do RTT, a aplicação do princípio da proteção da confiança será, certamente, mais limitada. Não desaparece, entretanto, uma vez que o princípio continua atuando, sempre a favor do contribuinte e da inexistência de efeitos tributários, em casos difíceis, onde a Lei não seja clara quanto aos efeitos tributários e seja exigida uma ponderação. A aplicação do princípio, nestes casos, pode levar até mesmo à construção de exceções nas leis que determinem a

incidência tributária, para que seja mantida a neutralidade tributária do processo de convergência contábil.

Portanto, confirma-se a tese apresentada no início deste trabalho, segundo a qual há limites severos às possíveis alterações provocadas no campo tributário pelo processo de convergência contábil. Esses limites são os seguintes:

- a) Limites derivados do conceito de renda:
 - i. Vedação de produção de efeitos tributários em relação aos ajustes que impliquem na requalificação de transações e fatos, por meio da aplicação do princípio da essência sobre a forma;
 - ii. Vedação de produção de efeitos tributários em relação aos ajustes de avaliação, derivados da avaliação de ativos e passivos a valor justo, sempre que os ganhos ou perdas assim registrados sejam relacionados a direitos que não podem ser efetivamente transformados em moeda ou no direito ao recebimento de moeda e, portanto, não configurem renda disponível, na forma do artigo 43 do CTN.
- b) Limites derivados do princípio da proteção da confiança: em relação a fatos ocorridos sob a égide do RTT, não poderão produzir efeitos quaisquer tentativas do Fisco de frustrar a neutralidade tributária, mesmo nos casos em que esta não pode ser derivada diretamente dos enunciados normativos que se referem ao RTT.

10. REFERÊNCIAS

1. ABE, César Henrique SHOGI. Disponibilidade Econômica da Renda. In *Direito Tributário Atual*, vol. 21. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 191-210.
2. AGUIAR, Nina. La relación entre la determinación del beneficio imponible en los impuestos sobre la renta y la contabilidad mercantil, in: GARCÍA, Eusebio González; MAYER, Pollyana Villar (Orgs.), *Temas Actuales de Derecho Tributario*, Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2005.
3. _____. *Tributación y Contabilidad – Una Perspectiva Histórica y de Derecho Comparado*. Granada: Ruiz de Aloza Editores, 2011.
4. _____. *Do commercial accounts and the tax base have to be aligned?* Max Planck European postdoctoral conference on tax law. 21 and 22 November 2011. Disponível em: <www.dde.unito.it/events/6/download>. Acesso em 10 de outubro de 2013.
5. ALEXY, Robert. *Teoría de Los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.
6. _____. *Derecho y Razón Práctica*. México: Ediciones Coyoacán, 2002.
7. _____. *The Argument From Injustice – a reply to legal positivism*. New York: Oxford, 2002.
8. _____. On Balancing and Subsumption. A Structural Comparison. *Ratio Juris*. Vol. 16, No. 4, Dezembro de 2003, pp. 433-449.
9. _____. *Teoria da Argumentação Jurídica – A teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. 2ª edição, traduzida por Zilda Silva e revisada por Cláudia Toledo. São Paulo: Landy, 2005.
10. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
11. _____. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In MARTINS, Ives Gandra (coord.). *O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.
12. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Questões Jurídicas em Torno da Figura do AAP - Ajuste de Avaliação Patrimonial. In ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: alterações das Leis no 11.638/07 e no 11.9411/09*, vol. 2. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010.
13. ARAGÃO, Paulo César . Aproveitamento de Ágio Registrado em Empresa-Veículo: Exame a Partir das Decisões dos Conselhos de Contribuintes e das

Regras Previstas na Lei no 11.638/07. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.

14. ARAGÃO, Paulo César e ROCHA, Sérgio André. Alterações dos Padrões Contábeis Brasileiros: A neutralidade Fiscal Transitória, "Deslegalização" da Contabilidade e o Princípio da Legalidade Tributária. In ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: alterações das Leis no 11.638/07 e no 11.9411/09, vol. 2*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010.

15. ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança – Uma nova forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado*. Niterói: Impetus, 2009.

16. ARENDT, Hannah. *Origens do Totalitarismo*. Trad. Roberto Raposo. São Paulo: Companhia das Letras, 1989.

17. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 3ª ed., 2004.

18. _____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

19. _____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006.

20. _____. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

21. _____. *Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais*. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

22. AVI-YONAH, Reuven. Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State. In *Harvard Law Review*, vol. 113, 1999-2000, ps.1573-1676.

23. BAKIJA, Jon e SLEMROD, Joel. *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes*. 3ª edição. Cambridge: The MIT Press, 2004.

24. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição, revista e Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

25. _____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

26. _____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

27. BAPTISTA, Patrícia. A Tutela da Confiança Legítima como Limite ao Exercício do Poder Normativo da Administração Pública. A Proteção das Expectativas Legítimas dos Cidadãos como Limite à Retroatividade Normativa. *Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, no. 11, julho/agosto/setembro, 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em 30 de maio de 2013.

28. BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais. O princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
29. _____. *Ponderação, Racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
30. BARRETO, Ana Paula S. Lui; SILVA, Natalie Matos. As Novas Regras Contábeis para o Reconhecimento e a Mensuração do Ágio e o Regime Tributário de Transição. In LOPES, Alexsandro Broedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Editora Dialética, 2012.
31. BARROSO, Luís Roberto. A igualdade perante a lei. In *Revista de Direito Público* 78/65, 1986.
32. _____. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. In BARROSO, Luís Roberto (org.). *A nova Interpretação Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
33. _____. *Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 5ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2003.
34. _____. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional, Tomo III*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
35. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações Administrativas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
36. BECKER, Alfredo Augusto. *A interpretação das leis tributárias e a teoria do abuso das formas jurídicas e da prevalência do conteúdo econômico*. Porto Alegre: [s. n.], 1965.
37. _____. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, 3ª edição.
38. BELSUNCE, Horacio A. García. *El Concepto de Rédito en La Doctrina y en El Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1967.
39. BÉS, Martín; BARREIX, Alberto; ROCA, Jerónimo. Breve Historia del Impuesto Sobre la Renta. In *Documentos* nº 09-10, pp. 1-59. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010.
40. CARVALHO, Nelson. Instrumentos Financeiros Híbridos, in MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). *Controvérsias Jurídico- Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*, vol. 2. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 202-211.

41. BIANCO, João Francisco. Aparência Econômica e Natureza Jurídica. In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). *Controvérsias Jurídico- Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 174-184.
42. BIANCO, João Francisco e FAJERSZTAJN, Bruno. Determinação e Fundamentação Econômica do Ágio Apurado na Aquisição de Investimentos: Regimes Fiscal e Contábil. In ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário*, vol. 3. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012. v. 3.
43. BIFANO, Elidie Palma. Aspectos Contábeis da Lei 11.638/07: Reflexos Legais. In ROCHA, Sérgio André. *Direito Tributário, Societário e Reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
44. _____. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.
45. _____. O Direito Contábil: da Lei no 11.638/07 à Lei 11.941/09. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: alterações das Leis no 11.638/07 e no 11.941/09*, vol. 2. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010.
46. _____. As novas Normas de Convergência Contábil e seus Reflexos para os Contribuintes. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 2. São Paulo: Editora Dialética, 2011, pp. 51-68.
47. _____. Evolução do Regime Contábil Tributário no Brasil. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Editora Dialética, 2012.
48. _____. Novos Aspectos do Direito Contábil: Lei no 11.638/2007, suas alterações e variações sobre a interpretação da norma Contábil. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário*, vol. 3. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012.
49. *BLACK'S Law Dictionary*. St. Paul, USA: West Publishing Co., 5a edição.
50. BLAKE, John; AMAT, Oriol; GOWTHORPE, Catherine. *Intemational accounting harmonization - a comparison of Spain, Sweden and Austria*. Disponível em: <<http://www.econ.upf.edu/en/research/onepaper.php?id=294>>. Acesso em: 20 de dezembro de 2013.
51. BLUM, Walter J. e KALVEN JR., Harry. *The Uneasy Case for Progressive Taxation*. US: The University of Chicago Press, 1953.

52. BOBBIO, Norberto. Teoria da Norma Jurídica. 2ª edição revista. São Paulo: EDIPRO, 2003.
53. BORGES, José Souto Maior. Relação entre tributos e direitos fundamentais. In FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.
54. BRAGA, Hugo Rocha e ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Mudanças Contábeis na Lei Societária: Lei nº 11.638, de 28-12-2007*. São Paulo: Atlas, 2008.
55. BRIGAGÃO, Gustavo e SCHARFSTEIN, Carlos Cornet. Discussão sobre a Aplicabilidade, para Fins Tributários, da Primazia da Essência sobre a Forma. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário*, vol. 3. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012.
56. CÂMARA, Francisco de Sousa da. *Reestruturação de Empresas e Lhnites do Planejamento Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.
57. CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. (Org.). *O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
58. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
59. CANTO, Gilberto de Ulhoa. Presunções no Direito Tributário, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, 1984, vol. 9.
60. CANTO, Gilberto de Ulha; MUNIZ, Ian; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, in MARTINS, Ives Gandra (coord.). *O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.
61. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2003.
62. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9ª ed. rev. ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
63. _____. *Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000, 14ª ed.
64. _____. *Imposto Sobre a Renda – Perfil Constitucional e Temas Específicos*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.
65. CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. A Nova Lei das S/As e seus Possíveis Reflexos na Tributação pelo Imposto sobre a Renda. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.

66. CARVALHO, Nelson. Instrumentos Financeiros Híbridos. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 2. São Paulo: Editora Dialética, 2011.
67. CARVALHO, Nelson e DO CARMO, Carlos Henrique Silva. Reconhecimento Contábil de Receitas: o que vem (ou pode vir) por aí. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Editora Dialética, 2012.
68. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.
69. _____. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
70. CARTER, Kenneth Le M. et. al. *Report of the Royal Commission on Taxation*. Ottawa: Queen's Printer, 1996.
71. CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*, 1º volume. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002.
72. CASADO OLLERO, Gabriel. El Principio de Capacidad y El control constitucional de la imposición indirecta (I). In *Revista Española de Derecho Financiero*, no. 32, 1981.
73. CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
74. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982.
75. COELHO, Sacha Calmon Navarro e LOBATO, Valter de Souza. A Norma Tributária e a Lei 11.638/07. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.
76. COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1977.
77. CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.
78. COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 2ª ed. São Paulo, Malheiros, 1996.
79. _____. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.
80. COUTO E SILVA, Almiro do. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, no. 2, abril/maior/junho,

2005. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 03 de janeiro de 2014.

81. CUNHA, Fábio Lima da. A Contabilidade Juridicizada: a Universalidade de Relações Jurídicas e a Perspectiva de Patrimônio no Novo Padrão Contábil Brasileiro. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico- Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

82. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

83. _____. Legalidade material, modo de pensar 'tipificante' e praticidade no direito tributário, in *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

84. _____. Justiça Prospectiva no Imposto de Renda. In *Revista Internacional de Direito Tributário*. vol. 5, pp 163-202. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

85. _____. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

86. DERZI, Misabel Abreu Machado e FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca da globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional – Em homenagem ao Professor Isaías Coelho* (mimeografado).

87. DIAS, Karem Jureidini. O Ágio e a Intertextualidade Normativa. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.), *Controvérsias jurídico-contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 2. São Paulo: Editora Dialética, 2011.

88. DINIZ, Maria Helena. *Conflito de Normas*. 2ª edição. Editora Saraiva, São Paulo, 1996.

89. DONIAK JR., Jimir. Considerações Gerais Sobre a Adaptação da Legislação do Imposto sobre a Renda às Novas Nonnas Contábeis. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário*, vol. 3. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012.

90. DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

91. _____. *A Virtude Soberana – A teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

92. ERNST & YOUNG e FIPECAFI. *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS versus Normas Brasileiras*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2009.

93. ESSERS, Peter H J; RUSSO, Ronald. Capítulo 2, *in*: ESSERS, Peter H. J. et. al. *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts*. Amsterdam: Kluwer Law International, 2009.
94. ESSERS, Peter H. J. et. al. *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts*. Amsterdam: Kluwer Law International, 2009.
95. ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie. *The Notion of Income from Capital*. Amsterdam: IBFD, 2003.
96. ESTRADA, Roberto Duque. *Parecer da PGFN representa risco de “extorsão tributária*. Artigo publicado no site “Consultor Jurídico” em 15 de maio de 2013. Disponível em http://www.conjur.com.br/2013-mai-15/consultor-tributario-parecer-pgfn-representa-risco-extorsao-tributaria#_ftn10_3931. Acesso em 01 de junho de 2013.
97. FAGAN, E.D. Teorías recientes contemporâneas de la imposición progresiva. In *Ensayos de Economía Impositiva*. México: Fondo de Cultura Económica, 1964.
98. FALSITTA, Gaspare. *Il Bilancio di Esercizio Delle Imprese – Interrelazioni Tra Diritto Civile e Tributario*. Milão: Giuffrè, 1985.
99. FERNANDES, Edison e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.). *Aspectos Tributários da Nova Lei Contábil*. São Paulo: MP Editora, 2010.
100. FERNANDES, Edison. Lei no 11.638/2007: a reaproximação da Contabilidade ao Direito. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: alterações das Leis no 11.638/07 e no 11.941/09, vol. 2*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010.
101. _____. Regime Tributário de Transição – RTT: Que Neutralidade?. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário, vol. 3*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012.
102. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Positivo, 2010.
103. FIPECAFI. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. São Paulo: Atlas, 2008, 6a ed.
104. FREITAS, Rodrigo de. Ciência Contábil e Direito Contábil: a Nova Relação. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico- Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2010.
105. _____. Tributação da Permuta de Imóveis e as Novas Regras Contábeis. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.).

Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), vol. 3. São Paulo: Editora Dialética, 2012.

106. FRIED, Barbara. The Puzzling Case for Proportionate Taxation. In *Chapman Law Review*, Spring, 1999, pp. 157-195.

107. GALHARDO, Luciana Rosanova. Lei 11.638/07. As Alterações Introduzidas na Lei das Sociedades por Ações e Suas Implicações no Âmbito Tributário. Análise Detida do Novo Tratamento Conferido às Subvenções para Investimento. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.

108. _____. Pagamento de Juros Sobre o Capital Próprio - Período Corrente e Períodos Anteriores - O Impacto das Leis 11.638 e 11.941. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: alterações das Leis no 11.638/07 e no 11.941/09, vol 2*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010.

109. GARCÍA, Eusebio González; MAYER, Pollyana Villar (Orgs.), *Temas Actuales de Derecho Tributario*, Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2005.

110. GIDDENS, Anthony. *As Consequências da Modernidade*. São Paulo: Editora UNESP, 1991.

111. _____. *Mundo em descontrole*. 4ª edição. Rio de Janeiro: Record, 2005.

112. GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto Sobre a Renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

113. GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002.

114. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (Uma Figura “Sui Generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.

115. _____. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

116. _____. *Solidariedade Social e Tributação*. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006.

117. GROSSFELD, Bernhard. International Financial Reporting Standards: European Corporate Governance, in SANCHES, J. L. Saldanha e GAMA, João Taborda da. *O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 11-50.

118. GUASTINI, Ricardo. *Distinguendo: Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho*. Barcelona: GEDISA Editorial, 1999.

119. GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al Conocimiento Científico*. Buenos Aires: Eudeba, 2004.

120. HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. Putting the Flat Tax into Action, in *Fairness and Efficiency in the Flat Tax*. Washington, DC: American Enterprise Institute, 1996.
121. HELLMAN, Niclas. Accounting Conservatism under IFRS. In *Accounting in Europe*, 5:2, 71-100. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1080/17449480802510492>. Acessado em 07/05/2013.
122. HIGUSHI, Hiromi; HIGUSHI, Fábio Hiroshi; HIGUSHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas*. 35ª edição. São Paulo: IR Publicações Ltda. 2010.
123. HOLMES, Kevin. *The Concept of Income – A multidisciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD, 2001.
124. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Essência sobre a Forma e o Valor Justo: Duas Faces da Mesma Moeda. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2010.
125. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexsandro Broedel. Os Vários Enfoques da Contabilidade. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Editora Dialética, 2012.
126. IUDÍCIBUS, Sérgio de et. al. *Manual de Contabilidade Societária – Aplicável a Todas as Sociedades de acordo com as normas internacionais e do do CPC*. São Paulo: Atlas, 2010.
127. JAMES, Simon. *The relationship between accounting and taxation*. University of Exeter. Paper number 02109. Disponível em: <<https://eric.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/.../0209.pdf?...1>>. Acesso em 10 de outubro de 2013.
128. JONES, Michael. *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. Sussex: Wiley, 2011.
129. KALDOR, Nicholas. *An Expenditure Tax*. London: Allen & Unwin, 1955.
130. LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting. In *Accounting and Business Research*, vol. 28:3. Londres: Routledge, 1998, pp. 173-188.
131. LAMY FILHO, Alfredo e PEDREIRA, José Luiz Bulhões. (Coord.). *Direito das Companhias, vol. II*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
132. LANG, Joachim. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie. *The Notion of Income from Capital*. Amsterdam: IBFD, 2003.

133. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
134. LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda – Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo, Dialética, 1998.
135. LOBATO, Valter de Souza e FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Os Impactos das Novas Regras Contábeis sobre o Regime Jurídico do Ágio Gerado nas Operações de Fusão e Aquisição. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário*, vol. 3. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012.
136. LONGO, Carlos Alberto. *Em Defesa de Um Imposto de Renda Abrangente*. São Paulo: FIPE/Pioneira, 1984.
137. LOPES, Alexsandro Broedel. A “Política de Balanço” e o novo ordenamento Contábil Brasileiro das Companhias Abertas. In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (aproximações e distanciamentos)*, vol. 2. São Paulo: Dialética, 2011.
138. _____. Ganho de Capital versus Nova Equivalência Patrimonial. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga, LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Editora Dialética, 2012.
139. LOPES, Alexsandro Broedel e MARTINS, Eliseu. *Teoria da Contabilidade – Uma Nova Abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.
140. LOPES, Tatiana. Ganho de Capital versus “Nova” Equivalência Patrimonial. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga, LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Editora Dialética, 2012.
141. LUHMANN, Niklas. Operational Closure and Structural Coupling: the differentiation of the legal system. In. Closed Systems and Open Justice, número especial de Cardozo Law Review. New York: *Cardozo Law Review*, vol. 13, nº 5, 1992.
142. _____. *Confianza*. Barcelona: Anthropos, 2006.
143. _____. ‘Familiarity, Confidence, Trust: Problems and Alternatives’, in Gambetta, Diego (ed.) *Trust: Making and Breaking Cooperative Relations*, electronic edition, Department of Sociology, University of Oxford, chapter 6, pp. 94-107.
144. MACHADO, Brandão. *Estudos Em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. Brandão Machado (coord.). São Paulo: Saraiva, 1984.
145. _____. Imposto de Renda. Ganhos de Capital. Promessa de Venda de Ações. Decreto-Lei no 1510, de 1976. In *Direito Tributário Atual*, vols. 11/12, pp. 3181-3220. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1992.

146. _____. Breve exame crítico do art. 43 do CTN, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 1996.
147. MACHADO, Hugo de Britto. *Curso de Direito Tributário*. 15ª e.d. São Paulo: Malheiros, 1999.
148. MACKENZIE, Bruce et al. *IFRS 2012 – Interpretação e Aplicação*. Porto Alegre: Bookman, 2013.
149. MARTINS, António. *Justo Valor e Imparidade em Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis – aspectos financeiros, contabilísticos e fiscais*. Coimbra: Almedina, 2010.
150. MARTINS, Eliseu. Ensaio Sobre a Evolução do Uso e as Características do Valor Justo. In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). *Controvérsias Jurídico- Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 138-146.
151. MARTINS, Ives Gandra (coord.). *O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.
152. MARTINS, Natanael. A Reforma da Lei das Sociedades Anônimas: Lei 11.638/2007 e seus Impactos na Área Tributária. In ROCHA, Sérgio André (coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
153. _____. A realização da renda como pressuposto de sua tributação. Análise sobre a perspectiva da nova contabilidade e do RTT. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.), *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2010.
154. MARTINS, Natanael e Rodrigues, Daniele Souto. O direito a amortização fiscal do ágio. In ROCHA, Sérgio André (coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Alterações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941, vol 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
155. McMANUS, Kieran John. IFRS. *Implementação das normas internacionais de contabilidade e da Lei no 11.638 no Brasil*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2009.
156. _____. O Futuro do FCont. In ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei d.as S/A: desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário, vol. 3*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012.
157. MELLO, Celso Albuquerque et al. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Org. Ricardo Lobo Torres. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
158. MELLO, Celso Albuquerque. O § 2º do art. 5º da Constituição Federal. In MELLO, Celso Albuquerque et al. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Org. Ricardo Lobo Torres. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

159. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005.
160. MERUSI, Fabio. *Buona Fede e Affidamento Nel Diritto Pubblico – Dagli anni trenta all'alternanza*. Milão: Giuffrè, 2001.
161. MIRANDA, Francisco Pontes de. *Tratado de Direito Privado, Tomo V*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955.
162. MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal – limites ao planejamento tributário. In *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Vol. 21, Belo Horizonte, março-abril de 2003, pp. 11-17.
163. MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1998.
164. MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). *Controvérsias Jurídico-Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010.
165. MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel. O Direito Contábil - Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). *Controvérsias Jurídico-Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010.
166. MOSQUERA, Roberto Quiroga e PICONEZ, Matheus Bertholo. Tratamento Tributário dos Instrumentos Financeiros Híbridos. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, 2o. Volume. São Paulo: Dialética: 2011.
167. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 2. São Paulo: Dialética: 2011.
168. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Dialética, 2012.
169. MUNIZ, Ian. Neutralidade Fiscal da Lei no 11.638. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.
170. MUNIZ, Ian e MONTEIRO, Marco Antônio. O RTT e a Neutralidade Fiscal. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: alterações das Leis no 11.638/07 e no 11.941/09*, vol. 2. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010.
171. MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

172. NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
173. NOBES, Christopher e PARKER, Robert. *Comparative International Accounting*. 12ª edição. Essex: Pearson Education Limited, 2012.
174. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.
175. NUNES, Renato. *Tributação e Contabilidade. Alguns Apontamentos Sobre as Relações entre Sistemas Jurídico e Contábil*. São Paulo: Almedina, 2013.
176. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
177. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributos e Preços de Transferência, in *Tributos e Preços de Transferência*. Coord. ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 1997.
178. _____. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
179. _____. Visão Geral da Lei no 11638 e Dos Seus Impactos na Tributação. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.
180. _____. Instrumentos Financeiros Híbridos, in MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). *Controvérsias Jurídico-Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*, vol. 2. São Paulo: Dialética, 2011.
181. _____. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Dialética, 2012.
182. PACHECO, Alexandre S. Essência e Forma em Matéria Tributária - Matizes da Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: alterações das Leis no 11.638/07 e no 11.941/09*, vol.2. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010.
183. _____. O Uso de Conceitos Intermediários Contábeis, Jurídicos e Fiscais em Matéria Tributária. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2010.
184. PALAO TABOADA, Carlos. Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva. In *Estudios en Homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II. Madrid, 1976.

185. PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Law and Philosophy Library, vol. 8. United States: Springer, 2009.
186. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971.
187. _____. *Imposto Sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. 2 vols. Rio de Janeiro: Justec/Adcoas, 1979.
188. _____. *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia – Conceitos Fundamentais*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
189. _____. Imposto de Renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. In *Revista de Direito Administrativo* nº 207, pp. 379-404. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
190. PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2003.
191. PÉREZ DE AYALA, José Luis. Las Cargas Publicas: Principios para su Distribucion. In *Hacienda Publica Española*, no. 59, 1979, pp 87-112.
192. PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais – uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
193. PERON, Waine Domingos e CHRISTOV, André Stéfano. Notas Sobre o Modelo Único de Reconhecimento de Receita Proposto pelo IASB. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das SIA: desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário*, vol. 3. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012.
194. PICONEZ, Matheus Bertholo. Dividendos e Juros sobre Capital Próprio no Novo Modelo Contábil e seu Tratamento Tributário. In: LOPES, Alexsandro Broedel; Lopes; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2012. v. 3.
195. PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN 202/2013, disponível em <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/2022013>, acessado em 01.01.2014.
196. POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
197. PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

198. PRICEWATERHOUSECOOPERS. What exactly is 'other comprehensive income'?. Disponível em <http://pwc.blogs.com/ifrs/2009/09/what-exactly-is-other-comprehensive-income.html>.
199. PRÓSPERO NETO, Fernando e GALDI, Fernando Caio. IAS 18 - Reconhecimento de Receita. In ERNST & YOUNG e FIPECAFI. *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS versus Normas Brasileiras*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2009.
200. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto Sobre a Renda – requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003.
201. RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. 2ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
202. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Primórdios do Imposto de Renda no Mundo. Texto disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPrimordiosMundo.asp>. Acesso em 21/04/2013.
203. RENCK, Renato Romeu. *Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – critérios constitucionais de apuração da base de cálculo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2001.
204. ROCHA, Sérgio André (coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
205. _____. (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: alterações d.as Leis no 11.638/07 e no 11.941/09, vol. 2*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010.
206. _____. As Normas de Convergência Contábeis e seus Reflexos para os Contribuintes. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 2. São Paulo: Editora Dialética, 2011.
207. _____. Evolução do RTT e Perspectivas. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Editora Dialética, 2012.
208. _____. (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei d.as S/A: desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário*, vol. 3. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012.
209. _____. *Neutralidade Tributária sob o RTT e seu Alcance: O Caso dos Dividendos*. Mimeografado.
210. ROLIM, João Dácio e VIOTTI, Cristiano. A Autonomia Relativa das Normas Tributárias em Face das Alterações dos Métodos e Critérios Contábeis pela Lei 11.638/07 – Teste de Compatibilidade Sobre as Normas de Amortização e Dedução Fiscal do Ágio Fundamentado em Rentabilidade Futura. In ROCHA,

Sérgio André (coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Alterações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941* – São Paulo: Quartier Latin, 2010.

211. ROSS, L. D. The intuitive psychologist and his shortcomings: Distortions in the attribution process. BERKOWITZ, L. (Editor), *Advances in experimental social psychology*, 1977, Vol. 10, pp. 173–220.

212. SACRAMENTO, Heber Gomes do. O Mito do Lucro Real. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

213. SANTOS, João Victor Guedes. Direito Tributário e Justaposição: a Contabilidade Societária e os Limites à Neutralidade Fiscal. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

214. SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 3ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2003.

215. SALLES, Roberto. O Mito da Neutralidade Tributária da Lei no. 11.638/2007: a interação entre normas societárias e Tributárias. In ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

216. SANCHES, J. L. Saldanha. *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

217. _____. Do Plano Oficial de Contabilidade aos IAS/IFRS, in SANCHES, J. L. Saldanha e GAMA, João Taborda da. *O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

218. SANCHES, J. L. Saldanha e GAMA, João Taborda da. *O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

219. SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. 2ª edição. US: Princeton University Press, 1908.

220. _____. The Income Tax - a Study of the History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and Abroad, in: *The Fundamental Problems*. New York: The MacMillan Company, 1911.

221. _____. Are Stock Dividends Income? In *The American Economic Review*, Vol. 9, No. 3 (Sep., 1919), pp. 517-536. American Economic Association, disponível em <http://www.jstor.org/stable/1804674>. Acesso em 21 de maio de 2013.

222. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

223. _____. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro

Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-264.

224. _____. Juros Sobre o Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da “Nova Contabilidade”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol 3. São Paulo: Dialética: 2012.

225. SCHOUERI, Luis Eduardo e TERSI, Vinicius Feliciano. As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito: atender ao RTT significa obter Neutralidade Tributária? In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 2. São Paulo: Dialética: 2011.

226. SILVA, De Plácido e. *Normas Jurídicas na Contabilidade*. Curitiba: Guaíra, 1944.

227. _____. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

228. SILVA, Fernando Castro. A Caminho da Autonomia do Balanço Fiscal? In SANCHES, J. L. Saldanha e GAMA, João Taborda da. *O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

229. SLEMROD, Joel. *Tax systems (three aspects of tax systems)*. Artigo publicado no NBER Reporter, em 22 de junho de 2002, pp. 8-14. National Bureau of Economic Research, Inc.

230. SILVEIRA, Ricardo Maitto da. O Princípio da Realização da Renda no Direito Tributário Brasileiro. In *Direito Tributário Atual*, vol. 21, pp. 317-344. São Paulo: Dialética, 2007.

231. SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva. 1950.

232. _____. O fato gerador do imposto de renda. In: SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 162-188.

233. _____. A evolução do Conceito de Rendimento Tributável. *Revista de Direito Público*, vol. 14. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970, pp. 339 – 346.

234. _____. Imposto de Renda e o Seguro Dotal. In *Revista de Direito Administrativo* nº 27, pp. 12-33.

235. SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Orgs.). *Comentários ao Código Tributário Nacional - Vol. 1*, São Paulo: José Bushatsky, Editor, 1975.

236. SQUIRES, Susan E. et al. *Inside Arthur Andersen – shifting values, unexpected consequences*. Upper Saddle River: Financial Times Prentice Hall, 2003.

237. STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 4ª edição revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.
238. TAKATA, Marcos Shigueo. A Conexão da Contabilidade com o Direito Tributário - Direito Contábil e Direito Tributário. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2010.
239. TAS, Leo Van der; ZAND, Peter Van der. Capítulo 1 in ESSERS, Peter H. J. et. al. *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts*. Amsterdam: Kluwer Law International, 2009.
240. TAVARES, Tomás Cantista. *IRC e Contabilidade: da Realização ao Justo Valor*. Coimbra: Almedina, 2011.
241. THOMAS, Robert. *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*. Portland: Hart Publishing, 2000.
242. TILBERY, Henry. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - Artigos 43, 44 e 45, in: SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Orgs.). *Comentários ao Código Tributário Nacional - Vol. 1*. São Paulo: José Bushatsky, Editor, 1975.
243. _____. *A Tributação dos Ganhos de Capital*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1977.
244. TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário. In *Estudos Em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. Brandão Machado (coord.). São Paulo: Saraiva, 1984.
245. _____. *Moral Tributaria del Estado y de Los Contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.
246. TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução da 18ª edição Alemã, totalmente refeita, de Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris ed., 2008.
247. TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
248. TOFFLER, Barbara Ley. *Final Accounting: Ambition, greed and the fall of Arthur Andersen*. Nova York: Doubleday, 2004.
249. TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
250. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. V – O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

251. _____. A Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos. In *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Org. Ricardo Lobo Torres, Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
252. _____. A Legitimação dos Direitos Humanos e os Princípios da Ponderação e da Razoabilidade. In *Legitimação dos Direitos Humanos*. Org. Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
253. _____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
254. _____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
255. UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2ª edição, trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.
256. UTUMI, Ana Claudia Akie. Provocações Sobre os Possíveis Efeitos Tributários dos Padrões Internacionais de Contabilidade. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, vol. 3. São Paulo: Editora Dialética, 2012.
257. VIEHWEG, Theodor. *Tópica e Jurisprudência*. Trad. de Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Brasília: Departamento de Imprensa Nacional, 1979.
258. VIEIRA FILHO, Luiz Sérgio e MANENTE, Mariano. O Ágio nas Aquisições de Participações Societárias - Tratamento Fiscal Atual e Eventuais Impactos das Leis 11.638/07 e 11.941/09. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: alterações das Leis no 11.638/07 e no 11.941/09, vol. 2*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010.
259. VIEIRA FILHO, Luiz Sérgio e MUNHOZ, Rodrigo. As Alterações da Legislação Societária e Implicações no Cálculo dos Juros Sobre o Capital Próprio. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário, vol. 3*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012.
260. ZILVETI, Fernando Aurélio, *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, Quartier Latin, São Paulo, 2004.
261. _____. O Princípio da Realização da Renda. In SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário, Vol I*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
262. ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao, Serviço Editorial de la Universidad del País Vasco, 2001.