

RELAÇÕES ENTRE DIREITO E CONTABILIDADE *VERSUS* TRIBUTAÇÃO DA RECEITA E DA RENDA – ALGUNS PRESSUPOSTOS

Renato Nunes

Advogado em São Paulo. Especializado, Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor da FGV, da USP/ESALQ e do Insper.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Receita, renda e lucro e o regime de competência 3 Receita e renda tributáveis – matérias de cunho constitucional 3.1 Receita tributável 3.2 Renda tributável 3.2.1 O art. 43 do Código Tributário Nacional 3.3 Tributação de receitas e renda e os princípios da capacidade econômica e da capacidade contributiva 4 Receita e renda tributáveis *versus* receita contábil 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo trata da relação entre Direito e Contabilidade, ao abordar as possibilidades da tributação à luz do atual sistema contábil, levando em conta questões acerca do regime de competência *versus* a avaliação de ativos e passivos a valor justo.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Contabilidade. Tributação da receita. Tributação da renda. Constituição Federal de 1988. Código Tributário Nacional.

1 INTRODUÇÃO

A reforma do sistema contábil brasileiro iniciada com a Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, ainda vem motivando uma série de discussões nas mais diversas searas e, como não poderia deixar de ser, em especial na de tributação de receitas e do lucro.

Desde o advento do normativo em causa, o empresariado em geral e os operadores de questões fiscais (advogados, contadores, consultores etc.) sempre aguardaram ansiosamente os desdobramentos da legislação tributária a respeito. É possível até afirmarmos que os regimes de neutralidade das mudanças contábeis para efeitos de incidência e apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ"), da Contribuição Social sobre o Lucro ("CSL") e

das Contribuições ao Programa de Integração Social ("PIS") e para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), acabaram por gerar ainda mais expectativa sobre o "dia seguinte", a convergência da tributação aos atuais (e já não tão novos) padrões contábeis.

Nosso objetivo no presente estudo é explorar um pouco sobre as possibilidades da tributação à luz do atual sistema contábil, levando em conta questões acerca do regime de competência *versus* a avaliação de ativos e passivos a valor justo. A ideia é retomar resumidamente algumas ideias que concebemos por ocasião da nossa tese de doutoramento apresentada há alguns anos e, nas próximas edições da **Revista de Direito Contábil Fiscal** da APET, aplicá-las em questões atuais que versem sobre as relações entre Contabilidade e Direito, notadamente na área tributária.

2 RECEITA, RENDA E LUCRO E O REGIME DE COMPETÊNCIA

É difícil não identificar uma questão que não seja controversa na análise do sistema jurídico, mas é possível afirmar que existem questões controversas antigas, isto é, que as polêmicas ao seu redor se renovam com o passar do tempo.

Pensamos que é exatamente este o caso do assunto que estamos a tratar, pois há longa data é assente o entendimento de que a renda, ao menos a das pessoas jurídicas e figuras equiparadas, e as receitas tributáveis devem ser apuradas segundo o famoso *regime de competência*.

Mesmo antes do advento da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, era dominante o entendimento, ao menos por parte das autoridades fiscais, de que o lucro deveria ser apurado segundo o mencionado regime, conforme podemos depreender, por exemplo, do teor do Parecer Normativo CST n. 122, de 30 de setembro de 1975:

[...]

3. Nosso Direito Tributário adota o regime econômico ou de competência para apuração de resultados, determinando o momento em que uma despesa deve afetar os resultados como sendo aquele em que ela é incorrida ou em que se dá a contrapartida da mesma. O § 1º do art. 135 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975, determina que a pessoa jurídica contabilize todas as suas operações e que os resultados sejam apurados anualmente, em consonância com o disposto no art. 127, *caput*, que determina a incidência da tributação sobre os lucros reais anualmente verificados.

[...] (destaques nossos).

Com a edição dos Diplomas a que aludimos, o sistema jurídico voltou a reagir ao contábil, de forma mais forte, restando expressamente consagrado que as receitas, os custos e as despesas formadores do lucro tributável devem ser reconhecidos de acordo com o regime de competência. A determinação é, portanto, de que as receitas sejam escrituradas quando *ganhas*, ao lado dos custos e despesas diretamente associados, e as despesas indiretamente relacionadas, quando *incorridas*.

A este propósito, cabe mencionarmos que, ao longo dos últimos 45 anos, pelo menos, a doutrina em geral não vem identificando maiores problemas na utilização do mencionado regime na apuração da renda tributável, entendendo-o como compatível com os ditames estabelecidos, quer pela Constituição, quer por normas gerais de direito tributário, em especial a veiculada pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, conforme podemos depreender das lições abaixo, de autoria de Ricardo Mariz de Oliveira¹ e Alberto Xavier² (na sequência):

É evidente, sob o ponto de vista conceitual, que o regime de competência (regime econômico, "accrual basis") tem qualidade incomensuravelmente superior ao regime de caixa ("cash basis") e, por isso, não é à toa que este último somente seja adotado pela legislação do IRPJ em situações especialíssimas, relacionadas taxativamente na lei, além de ser empregado para a tributação da renda das pessoas físicas por razões de facilidade de cumprimento da obrigação tributária e da respectiva fiscalização. (Ricardo Mariz de Oliveira).

Com efeito, é esta a solução que decorre do regime de competência, que o nosso direito mais recentemente arvorou em regra fundamental de determinação do lucro do exercício, das sociedades comerciais, seja para efeitos societários, seja para fins tributários. (Alberto Xavier)

Este também é o entendimento da Secretaria da Receita Federal, sedimentado há muitos anos, por meio do Parecer Normativo CST n. 58, de 1º de setembro de 1977:

[...] 4.3 Finalmente, regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa.

-
1. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 316.
 2. XAVIER, Alberto. O regime de competência e a distinção entre prestações instantâneas e periódicas em matéria de juros. **Direito tributário e empresarial**: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 79.

Em nosso pensar, o grande motivo para uma ausência de grandes divergências acerca da noção de regime de competência é o fato de esta, ao menos em relação a receitas, ter se solidificado sobre a ideia de que riqueza ganha corresponderia ao "ingresso" de novos direitos **adquiridos junto a terceiros, em função de transações já ocorridas**³, que, isolada e instantaneamente, aumentem o patrimônio.

Esta convergência entre a Contabilidade e o Direito verificada ao longo dos anos, inclusive no seu sub-ramo Tributário, pode ser atribuída ao fato de, até pouco tempo atrás, aquela enfatizar a demonstração de resultados, o que teve como desdobramento a adoção do custo histórico e das transações ocorridas como base para a valoração de ativos e passivos e reconhecimento de receitas e despesas. Na Contabilidade atual e no Direito em geral isto já não se estrutura integralmente da forma mencionada, pois boa parte do reconhecimento de receitas e despesas dá-se com base na avaliação de ativos e passivos, e não em transações já ocorridas. Na esfera tributária, é importante consignarmos que existem diversas exceções a tal previsão constantes na legislação que regula o IRPJ e a CSLL, notadamente a Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Na Contribuição ao PIS e na Cofins, é possível afirmarmos que ainda vigora o padrão "antigo", sobretudo para fins de reconhecimento tanto de receitas quanto para apropriação de créditos sobre custos e despesas – este último ponto quando estamos a tratar do regime não cumulativo de tais contribuições, conforme podemos depreender da sua legislação de regência⁴.

A respeito da mudança no regime de valoração de ativos e passivos e reconhecimento de receitas e despesas a que nos referimos acima, Marcos Shigueo Takata⁵, comentando tal circunstância à luz do Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), tece comentários bastante elucidativos:

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

3. Por todos, ver: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 104, 114 e 118.

4. Ver em especial: Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

5. TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 293.

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.

É nítida, portanto, a quebra do paradigma de que riqueza ganha decorra unicamente de aquisição de moeda, algo avaliável nesta ou direito a recebê-la. Conforme nós comentaremos mais adiante, tratando da avaliação de ativos e passivos a valor justo frente ao regime de competência, o que está ocorrendo é a valorização de um novo critério, baseado no *poder de controle* da entidade ou seu titular de adquirir o direito a que corresponda à riqueza, quando manifeste estar disposto a fazê-lo e inexistam embaraços para tanto.

A bem da verdade, isso não é absolutamente novo. Bulhões Pedreira, autor que, em nosso pensar, melhor cuidou do assunto no Brasil, nos ensina que o “ganho” da riqueza representada pela receita é caracterizado mediante a coexistência de duas circunstâncias distintas, quais sejam: “[...] (a) a aquisição de um direito patrimonial; e (b) a aquisição do poder de dispor do objeto desse direito, que é moeda, ou tem valor em moeda; mas o ganho pressupõe apenas a existência virtual – e não efetiva – desses dois fatos”⁶.

Este prestigiado autor, indo até além do que ainda prega grande parte de doutrina e jurisprudência pátrias, ao lado da aquisição do direito patrimonial, indica também o poder de dispor do objeto deste – moeda ou direito com valor em moeda – como requisito essencial ao surgimento da receita. Melhor dizendo, segundo Bulhões Pedreira, é necessário para tal mister que o direito patrimonial esteja revestido de *liquidez*, pois, em última análise, o que a receita deve representar é o poder de dispor de moeda ou de algo que tenha valor em moeda.

É interessante notarmos, a partir das lições de Bulhões Pedreira, que este critério foi sendo construído ao longo da história, migrando de uma noção baseada estritamente na caracterização da receita quando do recebimento de moeda ou direito que tenha valor em moeda, para a noção de poder dispor disto, mesmo que *virtualmente*, o que foi associado também à aquisição de um direito patrimonial que o fundamentasse. Vejamos as lições do aludido autor⁷:

O conceito de ganho foi formado a partir da observação das operações da sociedade empresária e seu fundamento são as relações especiais que se estabelecem entre

6. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**: conceitos fundamentais. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 489.

7. PEDREIRA, José Luiz Bulhões **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**: conceitos fundamentais. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 493.

ela e os clientes habituais. Essas relações explicam por que os créditos derivados das vendas de bens ou serviços que constituem o objeto da empresa são em geral pagos no vencimento e apresentam liquidez maior do que os derivados de outras operações. Por isso, nos negócios que não constituem o objeto da empresa, assim como naqueles que são contratados em condições especiais, para recebimento a longo prazo, ou em que – por quaisquer razões – não há o mesmo grau de certeza de recebimento de moeda em futuro próximo, a disponibilidade virtual da moeda nem sempre se configura no momento em que a sociedade empresária adquire o direito de crédito. Nesse caso, a receita ou o rendimento somente será considerado ganho quando novos fatos autorizarem o juízo de que há disponibilidade virtual da moeda, ou quando o crédito for efetivamente recebido em moeda.

Em nosso entender, o poder de dispor da moeda é determinante para que uma receita possa ser considerada ganha, o que, de alguma forma, já confirmava a consolidada prática de se reconhecer os resultados referentes a alguns produtos agrícolas, pastoris e de indústrias extrativistas na medida de sua produção, antes de sua "troca" no mercado, com fundamento expresso no art. 183, § 4º, da Lei n. 6.404/1976. Queremos dizer que a caracterização da receita pode dar-se não somente com a existência de direito para dispor de moeda e efetivo poder para tanto (liquidez), mas também quando o beneficiário manifeste intenção e detenha poder para, sem embaraços, adquirir o mencionado direito, ou seja, detenha controle sobre esta situação. É o caso, por exemplo, de se intitular direitos negociáveis em bolsa de valores – ambiente que imprime extrema liquidez àqueles –, em que há pessoas interessadas em realizar negócios, e os preços praticados são conhecidos pelo público, o que faz com que quase inexistam embaraços à aquisição do direito ao direito patrimonial ao poder de dispor de moeda. Nesta situação, a riqueza pode ser considerada ganha tão logo se identifique o aumento do valor de troca do direito em causa no mercado.

Nada obstante parecer-nos tal orientação constituir uma regra geral para o reconhecimento de receitas, da análise das normas técnicas contábeis hoje vigentes no Brasil – no aspecto aqui tratado, absolutamente alinhadas com os padrões propostos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), por meio dos famosos IFRS –, há situações em que se vislumbra o controle do poder de dispor de moeda, mas não se pode afirmar inexistirem embaraços para tanto.

Creemos que com duas situações extraídas da regulação contábil conseguiremos nos fazer claros a respeito da mencionada circunstância.

O Pronunciamento CPC n. 18 (R2), que trata da avaliação dos investimentos em entidades coligadas e controladas pelo método de equivalência patrimonial, em seu item 22, por exemplo, estabelece que um investimento que

deixe de preencher as condições para ser mensurado segundo o método em causa e que possa ser considerado como ativo financeiro, ao ser reconhecido como tal, deve ser mensurado segundo valor justo. A eventual diferença entre este e o valor anterior, dependendo de qual seja superior, deve ser registrada como receita (ganho) ou despesa (perda), respectivamente.

Ora, ocorre que nem sempre é possível afirmar-se ser o investimento dotado de liquidez. A regulamentação aplica-se a toda sorte de investimento em coligada ou controlada, independentemente do tipo societário que esta revista; tratando-se de investimento numa sociedade anônima fechada, por exemplo, nada obstante o princípio da livre circulação dos títulos representativos de seu capital, parece-nos claro haver embaraços para o seu titular exercer o poder de controle sobre o poder de dispor de moeda, pois é necessário que este identifique no mercado alguém interessado em fazer negócio, acertar as condições para tanto e daí sim deter o poder de dispor de moeda. Esta situação, a nosso ver, é totalmente distinta daquela em que haja um mercado organizado para negociação do investimento (e.g., bolsa de valores), conforme mencionamos linhas atrás.

Outro caso que podemos mencionar é o dos ativos biológicos (animais e plantas vivos), em que o Pronunciamento CPC n. 29, item 12, estabelece que estes sejam mensurados ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência. Assim, numa plantação de eucaliptos, por exemplo, cujo prazo de tempo entre plantação e corte é de sete anos em média, anualmente deve ser mensurado o valor justo desta, sendo que, se este se elevar, o aumento correspondente deverá ser registrado como uma receita no período correspondente, e, se reduzir-se, como uma despesa.

Nesta situação, entendemos que o poder de dispor de moeda é ainda menos expressivo do que no exemplo que ilustramos anteriormente, porquanto, antes mesmo de estar pronto para alienação, os resultados do bem classificado como "ativo biológico" são reconhecidos periodicamente.

Bem, não estamos aqui a criticar o critério de reconhecimento de receitas na forma acima do ponto de vista contábil, mesmo porque não temos habilitação para tanto. O que importa ficar registrado é que ainda predomina como critério fundamental para considerar-se uma riqueza ganha o seu beneficiário deter direito patrimonial ao poder de dispor de moeda ou controle da situação que, se ocorrida, resultará na aquisição deste direito. Contudo, há situações, como as que ilustramos acima, em que não é tão clara a presença ao menos do aludido controle, mas que, mesmo assim, a regulação contábil considera a riqueza ganha.

Finalmente, é importante esclarecermos que o poder de controle, isto é, o direito do beneficiário de dispor de direitos patrimoniais como se titular já fosse⁸, é classe na qual se incluem os chamados direitos potestativos, exercíveis mediante ato unilateral do titular, dos quais constitui exemplo o outorgado por meio de opção de compra de algo, em que, por força de simples manifestação unilateral de vontade, instaura-se o negócio jurídico bilateral – compra e venda⁹. O poder de controle, todavia, não se reduz aos direitos potestativos, podendo ser vislumbrado também nas situações em que o seu titular não consiga dispor de direitos por força de manifestação unilateral, mas detenha significativa influência ou facilidade para celebrar um negócio jurídico com outra pessoa. Nesta última situação, podemos mencionar novamente o caso de uma pessoa que detenha ações amplamente negociadas em bolsa de valores, a qual pode celebrar um negócio de compra e venda destas no momento que melhor lhe aprouver, sem necessidade de identificar um interessado, com este negociar etc.

Postas as considerações mais relevantes para o desenvolvimento do presente estudo sobre o reconhecimento de receita no âmbito da Contabilidade, passaremos a analisá-las frente a questões referentes à tributação da receita e da renda, esta última mais especificamente na acepção lucro.

3 RECEITA E RENDA TRIBUTÁVEIS – MATÉRIAS DE CUNHO CONSTITUCIONAL

3.1 Receita tributável

Dado que daremos mais atenção às questões relacionadas à tributação da renda na acepção lucro, optamos por analisar primeiramente as referentes às receitas, porquanto estas constituem item fundamental à formação daquele, conforme bem resume Ricardo Mariz de Oliveira¹⁰: “O que acaba de ser dito quanto à realização da renda aplica-se indistintamente à realização da receita, **porque esta carrega em si**, quando for o caso (quando o preço for maior do que o custo), a renda passível de incidência tributária”.

8. COMPARATO, Fábio Konder. **O poder de controle na sociedade anônima**. 4. ed. atual. por Calixto Salomão Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 124.

9. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**: parte geral. São Paulo: Bookseller, 1999. t. V, p. 281.

10. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 307.

Em matéria de identificação e estudo de materialidades previstas pela Constituição Federal na atribuição de competências, talvez não haja tarefa mais complexa do que investigar o que constitui receita passível de tributação.

Apesar de a análise do que seja receita tributável ser de extrema relevância, desde os tempos em que a legislação passou a determinar que a apuração da base de cálculo do IRPJ deveria dar-se com base em informações originalmente concebidas no âmbito do sistema contábil, e a previsão constitucional para a instituição de tributos *faturamento*, os estudos acerca do assunto eram mais numerosos em matéria de Direito Financeiro, tendo ganhado impulso com a Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, que introduziu no art. 195, I, da Constituição, competência para a União instituir contribuição para o financiamento da seguridade social sobre *receita*.

Em virtude das características do sistema constitucional brasileiro, mais especificamente da rigidez das competências tributárias, temos que a análise do que possa constituir receita tributável deve iniciar-se a partir da Constituição. Com efeito, é a partir das notas veiculadas por este Diploma que se faz possível a construção de um conceito de receita, permitindo, assim, delimitar o campo possível de atuação do legislador ordinário e, por que não, determinar como deve dar-se a interpretação dos preceitos instituidores de tributos sobre tal materialidade, notadamente a Contribuição ao PIS e a Cofins.

Receita, já ensinava Aliomar Baleeiro¹¹, remete à noção de ingresso, de entrada que, isoladamente, incrementa o patrimônio. Neste diapasão, por estar associada à ideia de incremento, temos que receita sempre deve referir-se a incremento patrimonial resultante do aumento do valor dos bens e direitos integrantes do patrimônio, seja pelo ingresso de novos, seja pela valorização de itens destas naturezas já existentes. Esta ideia mínima do que constitua receita para efeitos da investigação da competência para sua tributação, a nosso ver, é absolutamente consonante com as situações em que a Constituição faz referência ao vocábulo em causa, conforme exaustivamente analisado por Marcelo Knopfmacher¹², e, mais do que isto, em linha com os freios e contrapesos constitucionais relacionados à competência tributária, mormente o princípio da capacidade contributiva.

As noções de renda e receita aproximam-se pelo fato de estarem vinculadas ao incremento patrimonial, mas se contrapõem em razão de a primeira

11. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 126.

12. KNOPFELMACHER, Marcelo. **O conceito de receita na Constituição**: método para sua tributação sistemática. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 95-111.

ser resultado da soma algébrica de incrementos e decréscimos isolados ocorridos num determinado período, enquanto a segunda corresponde ao aumento patrimonial tomado isoladamente¹³. Aliás, quanto ao fato de que, ao aludir a receitas, a Constituição excluiu deste universo de tributação os decréscimos, são elucidativos os comentários de Marco Aurélio Greco¹⁴:

Ao atribuir competência para alcançar as receitas, a CF-88, automaticamente, excluiu do campo da tributação as "despesas" (= feição negativa) (em sentido lato, abrangendo custos, dívidas, etc.) realizadas pela pessoa jurídica. Assim, o universo das receitas se opõe ao universo das despesas e este último não foi qualificado pela norma constitucional.

Por esta razão, somente vicissitudes que digam respeito a receitas é que poderão estar alcançadas pela norma de incidência da contribuição em exame, delas não participando as que digam respeito às despesas.

Por tudo isso, é importante deixarmos bem clara a nossa posição de que a Constituição abarca uma noção própria do que constitua receita passível de tributação, que constitui um limite ao exercício da competência tributária por parte do legislador ordinário, do qual este não pode dispor, sob pena de esvaziamento da supremacia constitucional¹⁵.

3.2 Renda tributável

Tal como no caso de *receita*, *renda* é um conceito empregado pela Constituição (art. 153, III), na atribuição de competência tributária à União para a instituição de imposto.

Conforme consignamos em outra oportunidade¹⁶, da análise das teorias mais relevantes sobre o tema, parece-nos possível agrupá-las em três classes: (i) teoria da renda-produto; (ii) teoria da renda-acrécimo patrimonial; (iii) teoria legalista, que se subdivide em duas correntes: (iii.a) em sentido estrito; (iii.b) em sentido amplo.

13. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 110.

14. GRECO, Marco Aurélio. COFINS na Lei n.º 9.718/98 – variações cambiais e regime da alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 50, p. 130-131, 1999.

15. LIMA GONÇALVES, José Artur. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 171.

16. NUNES, Renato. **Imposto sobre a renda devido por não residentes no Brasil**: regime analítico e critérios de conexão. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 107 e ss.

Dado que essa terceira corrente pouquíssimo oferece em termos de proposta de conteúdo semântico do vocábulo "renda", porquanto propõe competir à lei a definição em causa, centramos nossas atenções nas teorias renda-produto e renda-acrécimo patrimonial, as quais propõem que renda corresponde a acréscimo a um patrimônio. Para a primeira – teoria renda-produto –, contudo, a renda tem como fonte uma atividade ou fluxo de riqueza em certo período de tempo, enquanto, para a segunda – teoria renda-acrécimo patrimonial –, a renda consiste em riqueza nova, derivada ou não da própria atividade ou patrimônio da pessoa, pouco importando que a fonte o integre ou não.

Tendo em vista o quanto dispõem os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, assim como os destes derivados – generalidade e universalidade –, entendemos que a Constituição acolheu o conceito de renda proposto pela teoria renda-acrécimo patrimonial, qual seja, o de riqueza nova apurada mediante a soma algébrica de todos os incrementos (que correspondem às receitas, no caso de verificação que se baseie em informações originalmente produzidas no sistema contábil) e dos decréscimos patrimoniais necessários à aquisição, manutenção e produção da própria renda e também do patrimônio, ocorridos num determinado período.

3.2.1 *O art. 43 do Código Tributário Nacional*

O Código Tributário Nacional, recepcionado pela atual Carta Magna como lei complementar, exercendo função concretizadora do teor das competências tributárias, trata de aspectos pertinentes ao imposto sobre a renda, por meio de seu art. 43, *in verbis*:

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

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

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

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

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

Esse dispositivo, salvo com relação à conceituação do que sejam proventos de qualquer natureza, elucida bem o conceito de renda constitucionalmente pressuposto, porquanto, nada obstante o inciso II ora transcrito, o inciso I e parágrafos acima, interpretados sistematicamente, permitem-nos vislumbrar que a referência é ao conceito constitucional de renda em sua inteireza.

O *caput* do art. 43 do Código Tributário Nacional estabelece que o imposto sobre a renda tem como fato gerador a *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica* desta. Somos da opinião de que o dispositivo anteriormente colacionado não trata dos possíveis critérios temporais do imposto sobre a renda, mas sim de elemento atinente à sua própria materialidade. Neste aspecto, devemos mencionar que a disponibilidade aludida é de cada um dos incrementos patrimoniais verificados ao longo de um dado período, que, confrontados com os decréscimos, dão lugar ao acréscimo à universalidade de direitos e obrigações, à renda¹⁷.

Tradicionalmente, a doutrina define disponibilidade econômica como o poder de dispor efetivamente da renda – renda realizada –, isto é, deter a posse direta dos incrementos patrimoniais (moeda, bens ou direitos) que a compõem, e a jurídica como o poder de o beneficiário poder reivindicar a posse direta deste, quando melhor lhe aprouver. A respeito do tema, vejamos as lições de Rubens Gomes de Sousa¹⁸:

[...] a disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição, ser "econômica" ou "jurídica" (CTN, art. 43, *caput*). A aquisição de "disponibilidade econômica" corresponde ao que os economistas chamam "separação" de renda: é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores (RIR, art. 498). A aquisição de "disponibilidade jurídica" corresponde ao que os economistas chamam de "realização" da renda: é o caso em que, embora o rendimento não esteja "economicamente disponível" (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiado já tenha título hábil para percebê-lo (RIR, art. 95, § 1º).

As lições acima transcritas, apesar de terem sido proferidas há longa data, permanecem atuais e plenamente aplicáveis. Deveras, apesar de ambas as modalidades de disponibilidade indicadas pelo art. 43 do Código Tributário Nacional

17. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamientos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 303.

18. SOUSA, Rubens Gomes de. Tratamento tributário dos títulos de renda fixa. In: _____. **Pareceres – III: imposto de renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 277.

serem jurídicas, não sendo absolutamente correto contrapô-las como se uma não fossem¹⁹, este dispositivo é bastante esclarecedor ao aludir que os fatores positivos formadores da renda não precisam necessariamente corresponder à moeda, mas também ao poder de dispor desta. Aliás, em nosso entendimento, conforme vimos desenvolvendo, o poder de dispor em causa compreende tanto um direito ao recebimento de moeda quanto o poder de controle de o adquirir sem maiores embaraços.

Sobre esta última observação que efetuamos, são esclarecedoras as lições de Luís Eduardo Schoueri²⁰, que, apesar de longas, merecem ser integralmente transcritas:

Feito o vínculo entre o princípio da capacidade contributiva e a hipótese do imposto, parece claro que o legislador complementar, ao dispor que o imposto apenas fosse exigido na presença de uma disponibilidade, entendeu que, enquanto inexistir esta, não há, ainda, uma manifestação de capacidade contributiva. **Deste modo, a renda estará disponível a partir do momento em que o contribuinte possa dela se valer para pagar o seu imposto. Em outras palavras, há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprover, inclusive para pagar os impostos.** Assim, por exemplo, o acionista de uma sociedade anônima não tem disponibilidade sobre os dividendos enquanto não houver uma assembleia geral determinando o pagamento destes, ainda que a referida sociedade tenha apurado lucros no exercício anterior. Afinal, pode ser que a assembleia dê outro destino aos lucros, como sua capitalização ou a constituição de reservas. Mesmo que o mencionado acionista seja o controlador da companhia, não pode ele lançar mão dos recursos, sem a referida assembleia, sob pena de ser responsabilizado por acionistas minoritários. **Evidenciando-se, por outro lado, que o referido acionista controlador tem plena disponibilidade sobre os recursos, não há de ser a mera formalidade jurídica suficiente para afastar a disponibilidade econômica a que se refere o Código Tributário Nacional.** (destaques nossos).

-
19. "Em suma, o problema não está em distinguir o econômico do jurídico, tarefa de resto impossível, se posta no plano do Direito, onde só se pode distinguir entre fatos jurídicos diversos, e não entre fatos jurídicos e fatos econômicos" (AMARO, Luciano. Imposto de renda: regime jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 279).
20. SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 252.

Nossa opinião, portanto, é no sentido de que a aquisição de disponibilidade aludida pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, nada obstante dever ser sempre compreendida em seu sentido jurídico, não abarca unicamente o sentido civil desta, restrito à titularidade de moeda ou direito patrimonial à sua aquisição, mas também o sentido que Schoueri trata como "econômico" (mas que é tão jurídico quanto o "civil"), em que, ao lado dos mencionados itens, inclui-se o *poder de controle*.

3.3 Tributação de receitas e renda e os princípios da capacidade econômica e da capacidade contributiva

O princípio da capacidade econômica é aplicável a todas as espécies tributárias, porquanto, consistindo o fenômeno da tributação em sentido estrito na ocorrência de um determinado fato, do qual decorre o nascimento da obrigação de transferir uma dada quantia em moeda em prol dos cofres públicos, a título de tributo, o sujeito obrigado a tanto deve denotar possuir capacidade para tanto, sob pena de afronta ao princípio da preservação do mínimo existencial²¹ ou ao princípio do não confisco²². E por ser desta forma, temos que o princípio da capacidade econômica incide sobre todas as espécies tributárias, inclusive as que tenham a natureza de contribuições sociais, tais como as incidentes sobre receitas e lucro, designadamente Contribuição ao PIS, Cofins e CSL.

Em matéria de tributação de receitas e renda, o princípio da capacidade econômica mostra-se de fundamental importância, porque em muitas situações-limite, decorrentes da mensuração de direitos e obrigações a valor justo e de registro de receitas segundo regime de competência, é recorrendo aos seus ditames que conseguimos depreender a impossibilidade de denotação de capacidade contributiva, conformando os próprios limites da materialidade e da base de cálculo da norma de incidência tributária correspondente.

Mas comentemos brevemente as distinções entre os princípios em causa: a exigência constitucional de capacidade econômica para a imposição tributária em geral – que constitui, em última análise, unicamente uma limitação à tributação – e o princípio da capacidade contributiva, orientador da instituição e da incidência de **todos** os tributos sobre fatos jurídicos tributários não vinculados a uma atuação estatal.

21. Constituição Federal, arts. 1º, III, 5º, XIII e XVII.

22. Constituição Federal, art. 150, IV.

O princípio da capacidade contributiva estabelece que o fato jurídico do qual resulte a obrigação tributária deve necessariamente consistir num *signo presuntivo de riqueza*, representando, pois, a capacidade do sujeito passivo desta para cumprir seu dever, informando, com isto, o conteúdo de praticamente toda a norma tributária, quer na modalidade geral e abstrata, quer na individual e concreta.

Pelo fato de não haver meios de as materialidades referentes a receitas e renda estarem relacionadas a uma atuação estatal, entendemos que o princípio da capacidade contributiva é plenamente aplicável desde a instituição até a incidência e arrecadação de tributos sobre aquelas, constituindo dos mais fundamentais balizadores deste fenômeno.

Nada obstante o princípio da capacidade contributiva aplicar-se a todos os tributos cuja hipótese da norma de incidência não se refira a uma atuação estatal, sob uma perspectiva de intensidade, segundo anotamos em outra oportunidade²³, o princípio em causa tem maior expressão nos tributos sobre incremento patrimonial, uma expressão de segundo grau nos tributos sobre o patrimônio ou seus itens e de terceiro grau na utilização/consumo destes. Portanto, por se constituírem, a receita, num ingresso que se incorpora positivamente ao patrimônio, e a renda, num acréscimo a este, resultante da soma algébrica de mutações positivas e negativas ocorridas ao longo de um determinado período, temos que é de grande intensidade a eficácia do princípio da capacidade contributiva na tributação dos itens em causa.

A "capacidade econômica", conforme lições de Heleno Tôrres²⁴, é um universo do qual faz parte a "capacidade contributiva". Desta forma, entendemos que, quanto mais intensa seja a manifestação disto, mais evidente deverá ser a capacidade econômica do sujeito passivo para pagar o tributo correspondente²⁵, ou, trocando em miúdos, mais evidente de que possui moeda ou poder de dispor

23. NUNES, Renato. **Tributação e contabilidade**: alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil. São Paulo: Almedina, 2013. p. 116.

24. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: RT, 2011. p. 600.

25. Isso, a nosso ver, explica por que não se tem como condição inexorável à incidência dos tributos sobre direitos integrantes do patrimônio e sobre negócios jurídicos a evidência de que o contribuinte possua recursos financeiros para fazer frente à obrigação tributária. No caso do IPTU, por exemplo, cuja base de cálculo corresponde ao valor venal de imóvel localizado em território urbano, isto é, o valor para venda à vista desse, desconhecemos discussões sobre se o contribuinte deve ter "realizado" tal valor para se cogitar de incidência do mencionado imposto.

desta para fazer frente à obrigação tributária²⁶. A propósito, devemos relembrar que, a nosso ver, o poder de dispor em causa compreende tanto a titularidade de direito patrimonial ao recebimento de moeda quanto o poder de controle de se adquirir tal direito sem maiores embaraços.

Esta constatação é de fundamental importância para a resolução de complexos problemas oriundos da adoção do regime de competência para o reconhecimento de receitas, despesas e custos, que se agravam quando somamos a este a questão da mensuração de direitos e obrigações a valor justo. Sempre que a receita e, em última instância, a renda ou o lucro originalmente concebidos no âmbito do sistema contábil não expressarem que o seu titular detenha capacidade econômica e contributiva na forma que mencionamos no parágrafo anterior, isto constituirá um obstáculo intransponível à sua consideração para efeitos de incidência tributária.

4 RECEITA E RENDA TRIBUTÁVEIS *VERSUS* RECEITA CONTÁBIL

Procuramos nas linhas anteriores demarcar o que constituem receita e renda tributáveis no Direito brasileiro para, com base nisto, verificarmos se e em que medida tais itens guardam correspondência com as noções de receita e lucro originalmente concebidas no seio do sistema contábil.

Com base nas considerações que vimos tecendo, podemos afirmar que, em termos conceituais, as acepções jurídicas de receita e renda guardam estreita correspondência com os conceitos contábeis de receita e lucro (este último quanto à renda das pessoas sujeitas ao IRPJ e à CSL). Deveras, em ambos os sistemas, receita corresponde a ingresso que se incorpora positivamente ao patrimônio e renda, mesmo na acepção lucro, ao acréscimo patrimonial, riqueza nova resultante da soma algébrica de receitas, custos e despesas verificados num determinado período.

Consoante as considerações que tecemos anteriormente, a dificuldade não reside na identificação de conceitos comuns de receita e lucro de ordem contábil e jurídica, mas sim como caracterizar estes itens em cada sistema. Afirmar-se que receita, seja para a Contabilidade, seja para o Direito, corresponde a um incremento patrimonial ajuda muito pouco quando nos deparamos

26. É nesse sentido que é compreendido o denominado "princípio da realização" da renda ou das receitas, o qual, para nós, corresponde a nada mais do que uma acepção do princípio da capacidade em sua expressão mais intensa voltada à tributação dos itens em causa. Sobre o "princípio da realização", ver: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 370-375.

com o tratamento dispensado pela primeira aos chamados ativos biológicos, que estabelece o reconhecimento de receitas, por exemplo, na medida da engorda de animais sujeitos a abate, independentemente da existência ou possibilidade concreta de realização de negócio jurídico do qual resulte aquisição de direito ao recebimento de moeda correspondente àquelas. Pois muito bem, ao sistema jurídico brasileiro é autorizado conceber uma receita nestes mesmos moldes para fins de incidência de Contribuição ao PIS, Cofins, IRPJ e CSL? Em nosso entender, não. Isto porque tal receita não denotaria capacidade contributiva de quem a apurasse, já que dissociada de moeda ou poder de dispor desta, e, em última instância, capacidade econômica.

É certo que há tantas outras diferenças além das que indicamos logo acima, cabendo ao legislador, ao Poder Judiciário, se provocado, e até mesmo às autoridades administrativas agirem para que as informações originalmente produzidas no sistema contábil sirvam de parâmetro à produção de informações jurídicas nos estritos limites constitucionais e legais estabelecidos. No caso do reconhecimento de receitas segundo o regime de competência, especialmente quando estas resultarem da mensuração de direitos a valor justo, será necessário, muitas vezes, ao menos para fins de tributação, que o Direito conceba tais mecanismos de forma distinta da contábil²⁷, a fim de restarem observados os ditames constitucionais, em especial os princípios da capacidade contributiva e da capacidade econômica.

Vejam-se a respeito as lições de Antonio Roberto Sampaio Dória²⁸, comentando acerca do regime de competência na situação de alienação de direitos com pactuação de recebimento do preço a longo prazo:

Além disso, o regime foi implantado no Brasil de maneira empírica, talvez a partir da reforma do imposto de renda em 1943, possibilitando, como os senhores haverão de reconhecer, distorções realmente inaceitáveis, como, por exemplo, no caso de

-
27. Técnica extremamente útil para tal mister é a outorga de exonerações fiscais, conforme apregoa Geraldo Ataliba: "Desta última espécie é a chamada 'isenção' do Imposto de Renda para salários reduzidos. Tal designada 'isenção' é meramente técnica, porque tem o fito de excluir do imposto ganhos que servem exclusivamente para a subsistência da pessoa. É ordinária e técnica, porque serve para dar eficácia ao princípio da capacidade econômica (ou contributiva) que informa todos os impostos (art. 145, § 1º). Como anota Aires Barreto, 'o veículo mais tradicional para preservação desses princípios é precisamente a isenção' ('Isenção no serviço de construção civil', in **Repertório IOB de Jurisprudência** 14/230)". (destaques nossos). Cf. ATALIBA, Geraldo. Isenção de IOF para operações habitacionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 57, p. 59, 1991.
28. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Regime de caixa e de competência no Decreto-lei n.º 1.598/77. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). **I Ciclo de conferências sobre temas tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 218.

venda de bens imóveis a prestações, em que eram frequentes as disputas entre o fisco e o contribuinte sobre qual o valor a considerar no ano-base em que efetuava a venda para efeito de apuração do lucro. Digamos, numa venda a prazo de 5 anos, o lucro, de um modo geral, salvo exceções que a lei periodicamente veio fazendo, se imputava desde logo a todo aquele exercício. **É claro que o critério acarreta um ônus financeiro muitas vezes insuportável, porque o indivíduo sequer tem disponibilidade financeira, porque vai diferir o lucro para as últimas prestações.** (destaques nossos).

Ao que nos parece, na maioria dos casos, a receita na Contabilidade surge associada à aquisição de moeda, de direito a isto ou de direito de dispor (poder de controle) deste último, hipóteses que se coadunam com as noções constitucionais de receita e renda. Nesse sentido, quer para fins de criação de normas de incidência de tributos sobre receitas ou renda, inclusive na acepção lucro, quer para constituição das respectivas normas individuais e concretas, via de regra, é autorizada a produção de informações jurídicas que guardem correspondência com informações contábeis, ressalvados casos específicos como os que vimos indicando ao longo do texto.

5 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Imposto de renda: regime jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. Isenção de IOF para operações habitacionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 57, p. 59, 1991.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- COMPARATO, Fábio Konder. **O poder de controle na sociedade anônima**. 4. ed. atual. por Calixto Salomão Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Regime de caixa e de competência no Decreto-lei n.º 1.598/77. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). **I Ciclo de conferências sobre temas tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- GRECO, Marco Aurélio. COFINS na Lei n.º 9.718/98 – variações cambiais e regime da alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 50, p. 130-131, 1999.
- KNOPFELMACHER, Marcelo. **O conceito de receita na Constituição: método para sua tributação sistemática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- LIMA GONÇALVES, José Artur. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.

NUNES, Renato. **Imposto sobre a renda devido por não residentes no Brasil**: regime analítico e critérios de conexão. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. **Tributação e contabilidade**: alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil. São Paulo: Almedina, 2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**: conceitos fundamentais. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**: parte geral. São Paulo: Bookseller, 1999. t. V.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

SOUSA, Rubens Gomes de. Tratamento tributário dos títulos de renda fixa. In: _____. **Pareceres – III**: imposto de renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: RT, 2011.

XAVIER, Alberto. O regime de competência e a distinção entre prestações instantâneas e periódicas em matéria de juros. **Direito tributário e empresarial**: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

