

"RECEITA" COMO CONCEITO FUNDAMENTAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO E DO DIREITO CONTÁBIL

Edmar Oliveira Andrade Filho

Consultor e advogado em São Paulo. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Autor do livro **Imposto de Renda das Empresas** (13. ed. Atlas, 2018). Membro Benemérito da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Receita como elemento central do direito contábil 2.1 As origens das receitas 2.2 Receita como ingresso 2.3 Condições para o reconhecimento de receitas 3 Receita como conceito fundamental do direito tributário 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: O propósito deste estudo é discutir as condições de validade constitucional das normas tributárias que tomam o conceito contábil de receita para compor a base de cálculo do imposto sobre a renda e das contribuições sobre a receita instituídas com base no art. 195 da Constituição Federal.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Direito. Conceito de receita.

1 INTRODUÇÃO

Neste breve estudo pretendo abordar as principais questões teóricas e práticas relacionadas ao conceito de receita, seja na perspectiva contábil (como instituto do direito contábil), seja do ponto de vista tributário em que a abordagem nos remete, de modo inexorável, para as normas constitucionais que tratam do poder de tributar a renda e as receitas. De antemão considero que as discussões sobre a existência ou não de um "direito contábil" são destituídas de sentido se considerarmos que a lei societária (a Lei n. 6.404/1976 e o Código Civil) estabelece normas sobre o que é proibido, obrigatório ou permitido em matéria contábil. Também considero totalmente imprópria a distinção entre "norma" e "ciência", tendo em vista que os destinatários das normas contábeis cumprem regras quando fazem registros e mensurações contábeis com base em

parâmetros econômicos adotados por lei e elaboram e divulgam demonstrações contábeis; ora, se cumprem regras não fazem experimentos científicos. Não há como negar, todavia, que a teoria contábil é recurso imprescindível para a boa compreensão e a adequada aplicação das normas contábeis no âmbito de uma entidade, tomada a palavra "entidade" no sentido econômico, que transcende a noção de "pessoa jurídica".

A importância do tema "receita" é notória tendo em conta que diversas normas tributárias a tomam como elemento central para determinação do *an debeatur* e do *quantum debeatur*. As normas tributárias podem adotar a receita determinada de acordo com normas contábeis e atribuir-lhe relevância na composição dos fatos geradores ou na base de cálculo de tributos ou podem criar figuras novas, ou ainda, adjudicar algum complemento ou requisito. Em qualquer circunstância, a transposição – do direito contábil para o direito tributário – deve ser feita à luz da Constituição Federal.

2 RECEITA COMO ELEMENTO CENTRAL DO DIREITO CONTÁBIL

Normas de direito contábil existem na Lei n. 6.404/1976 e no Código Civil, em que desempenham o papel de garantidoras de alguns direitos essenciais dos sócios ou acionistas¹ e visam a manter a integridade do capital social de modo a impedir que os elementos patrimoniais sejam refletidos, nas demonstrações financeiras, por valores irrealistas², em ofensa ao princípio reitor do *true and fair view*. Essas normas, no princípio, foram editadas com a finalidade primordial de proteger interesses e direitos dos credores e dos acionistas minoritários e de modo a evitar que os valores dos elementos patrimoniais refletidos nas demonstrações financeiras fossem deturpados por avaliações sem lastro econômico e que os resultados fossem falseados deliberadamente pelos administradores e sócios³.

-
1. Os direitos essenciais dos acionistas estão delineados no art. 109 da Lei n. 6.404/1976.
 2. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 421. Diz o autor: "Durante a vida da sociedade, o principal instrumento para assegurar a realidade do capital social são as demonstrações financeiras, que devem exprimir com clareza e veracidade a situação financeira e os resultados da companhia. A supervalorização de bens contribuídos pelos sócios ou de direitos do ativo é incompatível com a realidade do capital, pois conduz ao seu 'aguamento'".
 3. De acordo com Luiz Gastão Paes de Barros Leães (**Do direito do acionista ao dividendo**. São Paulo: Obelisco, 1969. p. 84): "A determinação do lucro social é, assim, filha de um complicado feixe de normas, com fulcro no balanço geral do exercício, objetivando tutelar os vários interesses em jogo, muitos deles divergentes e contrastantes: de um lado, os interesses dos atuais acionistas, de outro, os interesses dos futuros acionistas e dos credores sociais, sem falar no interesse social, e até no interesse da economia nacional".

Posteriormente, as referidas normas passaram a tutelar outros bens jurídicos, como é a informação de interesse de pessoas que estejam fora da entidade; assim, atualmente, as normas sobre contabilidade contidas nas leis societárias visam a regular a geração e a divulgação de informações úteis e relevantes para o público interno e externo, especialmente os investidores e demais fornecedores de bens e serviços à entidade⁴. Em relação às entidades que atuam no mercado de capitais (e que captam poupança popular), as referidas normas colaboram para o crescimento e aperfeiçoamento do próprio mercado de capitais ao criar um clima de confiança para os investidores pela garantia, em tese, de que eles não serão espoliados em seus direitos e interesses em razão da divulgação de informações não verdadeiras. As normas contábeis criam deveres jurídicos para a própria sociedade nas relações com terceiros (a ponto de ser exigida, nas companhias abertas, a designação de um diretor de "relações com o mercado") e a contratação compulsória de expertos para emitir opinião sobre a qualidade das demonstrações contábeis divulgadas, como são os auditores independentes.

Acerca do reconhecimento de receitas, há o texto do § 1º do art. 187 da Lei n. 6.404/1976, que é claro ao estabelecer que "na determinação do resultado do exercício serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda". Essa norma tem o seu âmbito de aplicação explicitado por documentos normativos editados por outros órgãos que são encarregados por conduzir o processo de adoção, entre nós, das normas internacionais de contabilidade. Assim, preceitos sobre receitas constam do texto da Estrutura Conceitual (R2) e de vários Pronunciamentos Técnicos. O item 4.68 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), que dispõe sobre a Estrutura Conceitual, afirma que "receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio". Esse ato normativo não faz distinção entre receitas e ganhos e nada dispõe acerca dos ganhos não realizados, diferentemente do que constava da versão anterior (R1).

Antes de mais nada é conveniente esclarecer que receita é a representação contábil de um fato que aumenta o patrimônio líquido se considerado individualmente, posto que o aumento – se houver – corresponderá ao montante do resultado do confronto entre receitas e despesas (inclusive custos) em cada período. Receita não se confunde com lucro repartível tendo em vista que, em tese, é possível haver receita sem que haja lucro partilhável. Além disso, é importante considerar que o patrimônio líquido não é aumentado unicamente pelos lucros

4. HENDRIKSEN, Eldon; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 75-76.

(ou reduzido pelos prejuízos): pode ser aumentado em decorrência da realização de "transações de capital"; do registro de alguns "resultados abrangentes" e pode decorrer de contrapartida do registro de despesa. Inúmeros fatos dão origem ao reconhecimento de receitas, de modo que há uma multiplicidade de fontes ou origem das receitas.

Aumentos nos ativos resultam de fatos que, de acordo com a Estrutura Conceitual, ensejam o surgimento de receitas, e para que isso ocorra não é imprescindível, em alguns casos, que haja a celebração de um negócio jurídico entre a entidade e outra pessoa; logo, é possível que – em certas circunstâncias – o aumento de ativos decorra da simples apreciação do valor dos elementos qualificados como tais que já estejam integrados ao patrimônio social. Por outro lado, pode haver receita derivada de redução do valor de passivos em virtude de negócio jurídico firmado com terceiros ou não; assim, pode haver receita quando o valor de uma obrigação assumida pela entidade é alterada em virtude de oscilação de taxa de câmbio que venha a diminuir o montante dos recursos que serão transferidos a terceiros. Em suma, as receitas derivam de fatos em que há negócios jurídicos celebrados com terceiros ou não. Além disso, para que receitas sejam reconhecidas não é requerida a exploração de uma atividade econômica, de modo que os atos e negócios esporádicos ou não compreendidos nas atividades normais da entidade também podem gerar receitas. Não importa, de igual modo, cogitar da licitude ou ilicitude dos fatos que deram origem à receita; assim, as vendas no varejo que sejam feitas em desacordo com as regras do Código do Consumidor são receitas, a despeito das questões penais, civis e criminais que possam emergir desses fatos.

2.1 As origens das receitas

De um modo geral, são fontes de receitas: (a) os negócios em que há ou houve troca de ativos; (b) a redução de passivos (obrigações) sem contrapartida; (c) a valorização de ativos e diminuição de passivos sem que haja uma operação de mercado; (d) a obtenção de ativos sob a forma de liberalidades de terceiros como são as subvenções e doações em bens; (e) o recebimento de ativos por indenização ou em virtude da restauração de direitos; (f) a assunção de obrigações mediante a obtenção de ativos sob a forma de remuneração; e, (g) por ação da natureza. Em regra, as receitas têm origem em negócios celebrados com terceiros, quando há troca por cessão a título definitivo ou temporário de bens tangíveis ou intangíveis; é o que ocorre quando há a entrega de mercadoria vendida ou a prestação de serviços (em que há entrega de um bem imaterial), ou, ainda, quando ocorre a entrega de bens de uso (bens do imobilizado ou do

intangível) ou investimento (participação societária ou propriedade para investimentos) – que geram ganhos de capital. De igual modo, há troca quando o proprietário de um bem o arrenda a outrem que se obriga a pagar-lhe aluguel; nesse caso, a troca consiste na transferência dos bens a título temporário em troca de remuneração estabelecida entre as partes. O mesmo fenômeno (troca) ocorre, *mutatis mutandis*, no empréstimo com a cobrança de juros, variação monetária ou cambial e outros encargos, e, ainda, no contrato de cessão de direitos que geram *royalties* e figuras assemelhadas. Há troca quando uma entidade entrega recursos a instituição financeira com a finalidade de obter rendimentos derivados de aplicações financeiras em geral ou quando aliena títulos públicos ou privados adquiridos para revenda. De igual modo, há troca nos casos em que as sociedades seguradoras firmam contrato em que assumem a obrigação de garantia em favor de segurado; assim, a seguradora adquire um ativo (dinheiro ou crédito) que tem como contrapartida uma receita derivada da assunção de uma obrigação (a obrigação de garantia) ao longo de um período. É possível cogitar da existência de troca quando uma entidade concede fiança e obtém remuneração em razão da garantia que se obriga a prestar; nesse caso, portanto, a entidade obtém receita (é remunerada) por assumir um risco juntamente com o afiançado.

Não há troca nos casos em que os fatos geradores das receitas decorrem de incrementos patrimoniais qualificados como "superveniências ativas" como são as decorrentes dos frutos de árvores e do nascimento de animais que possam ser explorados economicamente, isto é, que possam gerar benefícios econômicos atuais ou futuros para a entidade. Não há troca nos casos em que uma sociedade investidora faz o registro de resultado positivo de equivalência patrimonial ou recebe dividendos; a remuneração, em tais casos, decorre da utilização de capitais colocados à disposição de terceiros. Algumas receitas têm origem em atos de liberalidade de terceiro ou por ação da natureza; da primeira categoria são as que derivam do recebimento de bens sem contrapartida, como ocorre nos contratos de doação, e os recebimentos a título de subvenção privada ou subvenção governamental que atenda ao interesse público; é possível haver receita derivada de recompensa prevista em lei como é o caso do denominado "bônus de adimplência fiscal" previsto no art. 38 da Lei n. 10.637/2002. As receitas que decorrem da ação da natureza são as que permitem que a entidade adquira bens sem pagamento e sem a ação de outra pessoa; é o que ocorre, por exemplo, no caso de aquisição de propriedade móvel ou imóvel por usucapião ou em virtude de acessão prevista no art. 1.248 do Código Civil.

Também podem ser consideradas como receitas decorrentes da liberalidade de terceiros os valores relativos à redução total ou parcial de obrigações anteriormente contraídas, como é o caso de um perdão total ou parcial de dívidas ou de anistia de penalidade pecuniária em virtude de renúncia por parte do credor ou em razão de lei. Nesse caso, o reconhecimento da receita se dá com o surgimento de um fato suscetível de eliminar uma obrigação preexistente ou diminuir-lhe o valor, de modo que a entidade passe a ter segurança de que não haverá saída presente ou futura de recursos ou fluxos de caixa. É possível que a receita surja com a eliminação de uma obrigação se a entidade recebeu o preço de mercadorias e serviços antes de cumprir a obrigação de *performance* que assumiu em cada caso. Receitas surgem também nos casos de passivos que têm o seu valor diminuído para reconhecimento do valor justo nos casos em que este é menor que o valor contábil ou quando há diminuição em virtude de oscilação de taxas de câmbio ou índices de atualização monetária⁵. Certos fatos contábeis que envolvem passivos podem gerar receitas que não derivam de acontecimentos ocorridos no mercado: é o caso, por exemplo, do ajuste para estorno parcial ou total do valor de uma obrigação (provisão) em virtude de revisão nas estimativas.

Outras fontes de receitas são: (a) a valorização de ativos e a depreciação econômica de passivos; (b) a reparação por direitos sofridos pela entidade; e, (c) a obtenção de vantagem econômica na aquisição de ativos e passivos. Ocorre a valorização de ativos em virtude de flutuações de preços no mercado; é o que ocorre quando há o dever de se reconhecer os efeitos das mudanças nos preços de bens em estoque ou de outros ativos que devam ser avaliados pelo valor justo ou pelo valor realizável líquido, nos casos em que estes são maiores que o valor contábil. A reversão total ou parcial de perda do valor recuperável de ativos deve ser tratada como receita. A entidade pode obter receita em virtude de indenização por ter tido seus direitos violados; é o que ocorre, por exemplo, quando tem restaurados os seus direitos em razão de dano material ou moral causado por outrem, ou, ainda, quando obtém de volta o valor de tributo pago indevidamente.

A entidade pode ter que registrar uma receita por ter obtido uma vantagem econômica quando da aquisição de ativos ou passivos. É o que ocorre nos casos

5. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 458. Diz o autor: "O uso do capital de terceiros pode ser fonte de receita em caso de prescrição de obrigação ou – no curso de processo inflacionário – se a sociedade empresária restituiu ao credor quantidade de capital financeiro menor (em moeda de mesmo poder aquisitivo) do que o valor original da obrigação".

em que há registro de ganho por compra vantajosa na aquisição de ativos que sejam qualificados como "negócio"; esse valor representa a expressão econômica de uma vantagem em razão da aquisição de bens por valor inferior ao valor justo em operações de combinação de negócios. De igual modo, há receita decorrente de uma vantagem nos casos em que a entidade obtém subsídio em empréstimo que possa ser qualificado como subvenção governamental. Por fim, a entidade pode obter receita se e quando ficar exonerada da obrigação de pagar uma contraprestação contingente pela aquisição de um "negócio", tendo em vista que deve considerar, quando da aquisição do negócio, os valores que espera receber e que ficam vinculados a eventos futuros e incertos (*earn out*): em tais circunstâncias, a receita surge porque parte da obrigação foi contraída para pagamento se ocorresse um evento futuro e incerto que, passado o tempo avençado, não ocorreu. Como consequência, fluxos de caixa não mais fluirão da entidade.

2.2 Receita como ingresso

O conceito de "receita" sempre esteve associado ao de "ingresso". Enquanto esteve em vigor, o item 07 do Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) não deixava dúvidas acerca dessa associação ao dizer que "receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido", exceto os recursos recebidos pela entidade como contribuições de capital feitas pelos acionistas. Esse preceito não foi repetido no Pronunciamento Técnico CPC 47 que revogou o Pronunciamento Técnico CPC 30 a partir de 1º de janeiro de 2018; por outro lado, a Estrutura Conceitual vigente a partir de 1º de janeiro de 2019 também não faz menção ao ingresso. Essa concepção de que receita exige ingresso foi cogitada no passado pelo ilustre e insuspeito José Luiz Bulhões Pedreira⁶ que afirma: "receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do seu resultado". Ingresso, por essa perspectiva, representa a recepção, pela entidade, de algo que estava em outro lugar (no patrimônio alheio) e isto não corresponde com exatidão ao conceito de receita, que é muito mais abrangente. Essa concepção não tem razão para ser utilizada hoje, tendo em vista que ela é reducionista, ou seja, uma receita pode ser reconhecida mesmo que não exista a perspectiva de ingresso de benefícios

6. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 455-456.

econômicos advindos de outro patrimônio; em outras palavras, receitas podem existir a partir de fatos que não decorrem de relações negociais com terceiros, como ocorre nos casos em que derivam da simples valorização de ativos ou desvalorização de passivos. Enfim, de acordo com as normas vigentes, alguns fatos que impõem o reconhecimento de receitas não têm correspondência em patrimônio alheio, de modo que nenhum benefício econômico será transposto de um para outro patrimônio.

2.3 Condições para o reconhecimento de receitas

No direito contábil, as condições ou os critérios para reconhecimento de receitas estão previstos em diversas normas constantes da Lei n. 6.404/1976 e dos Pronunciamentos Técnicos editados sobre essa matéria. Assim, há o preceito do item 4.47 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1) que estabeleceu que uma "receita deve ser reconhecida quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionados com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade". Na prática, os fatos determinantes do registro de uma receita variam de acordo com a origem da receita. Os critérios de reconhecimento dos diversos tipos de receitas são estabelecidos em Pronunciamentos Técnicos específicos em razão do disposto no item SP1.2 da Estrutura Conceitual que diz peremptoriamente: "nada contido nesta Estrutura Conceitual se sobrepõe a qualquer pronunciamento ou qualquer requisito em pronunciamento". Portanto, a Estrutura Conceitual se limita a estabelecer linhas gerais para a compreensão e a aplicação das normas contábeis à luz do princípio da consideração econômica, mas reconhece que os Pronunciamentos constituem o repertório normativo mais apropriado para aplicação prática porquanto contêm normas específicas e detalhadas. É conveniente notar, em qualquer caso, que as normas sobre o reconhecimento de receitas devem ser compreendidas e aplicadas em consonância com as regras sobre o reconhecimento de ativos e passivos: afinal, uma receita não surge, nos registros contábeis, dissociada de alteração quantitativa ou qualitativa de elementos patrimoniais do ativo e do passivo, em razão do método das "partidas dobradas".

Vejamos, a partir de agora, como o conceito contábil de receita se integra no direito tributário a partir do exame das normas do Pronunciamento Técnico CPC 47. Esse ato normativo, que dispõe sobre o reconhecimento e a mensuração de receitas derivadas de contratos com clientes, é claro ao estabelecer que uma receita só deve ser reconhecida se e quando a entidade cumprir as obrigações que vier a assumir em cada caso e obtiver direito incondicional a uma contraprestação ou se já a recebeu antecipadamente. De

acordo com o item 02 do Pronunciamento Técnico CPC 47: "O princípio básico deste Pronunciamento consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços". Em razão do disposto no item 31 do referido Pronunciamento, a entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) satisfizer à obrigação de *performance* ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O bem ou serviço é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle sobre eles e isso acontecerá de acordo com as condições e requisitos previstos em cada contrato e em declarações não formalizadas eventualmente feitas pela entidade. Uma entidade satisfaz uma obrigação quando cumpre o que contratou, e, por isso, adquire o direito de receber a contraprestação contratada de modo definitivo ainda que o preço final (o montante da contraprestação a que terá direito) esteja por ser determinado em razão de cláusula que prevê a apuração do preço final a *posteriori* ou vinculado a índices ou condições variáveis. Portanto, em algumas circunstâncias será necessário esmiuçar as condições da venda para determinar o momento em que a obrigação é cumprida levando em consideração os efeitos das estipulações acerca do modo, do tempo e do lugar da entrega. Assim, por exemplo, uma entidade pode contratar a venda para ser entregue no seu estabelecimento, no estabelecimento do cliente ou, ainda, no de terceira pessoa; ademais, pode contratar a entrega com a utilização de veículo próprio ou de transportador independente ou pode estipular que a retirada seja feita pelo próprio comprador. Enfim, é imprescindível ter prova de que o cliente aceitou o produto e isso pode ser feito de acordo com as condições de contratação, em que é lícita a estipulação de um prazo para manifestação que, se não ocorrer, caracteriza o aceite tácito por parte do cliente, na forma do item 38 do Pronunciamento Técnico CPC 47.

Ao determinar que a receita seja reconhecida por ocasião do cumprimento da obrigação, o Pronunciamento Técnico CPC 47 se mostra absolutamente compatível com a regra do art. 481 do Código Civil, que tem a seguinte redação: "Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro". O contrato firmado pelas partes não é suficiente para que o vendedor tenha direito incondicional de receber a contraprestação pactuada (o preço): o direito ao recebimento do preço nasce para o vendedor apenas quando ele cumpre a obrigação assumida e transfere o domínio do bem vendido; essa transferência se dá com a entrega efetiva da coisa vendida de acordo com as

condições estipuladas pelas partes. O domínio é transferido quando o vendedor entrega a mercadoria no estabelecimento do comprador ou quando a remete a terceiro por ordem do comprador, ou, ainda, quando se torna – ele próprio – o depositário. Com a entrega (a que o art. 1.267 do Código Civil denomina "tradição"), o negócio jurídico se torna perfeito e acabado, isento de condições ou reservas. A transferência do domínio constitui o cumprimento da obrigação a que faz referência o texto do Pronunciamento Técnico CPC 47; por conseguinte, resulta claro que o referido Pronunciamento pode ser perfeitamente compatível com o preceito constitucional que trata do conceito de renda e que exige a disponibilidade desta para haver tributação válida. Em decisão proferida quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 172.058-1/SC, o Supremo Tribunal Federal sedimentou o entendimento de que a "aquisição da disponibilidade econômica de renda consiste na percepção efetiva, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada), ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo". Convém sublinhar um ponto: a compatibilização com a norma constitucional só existe nos casos em que a receita seja imputada ao resultado nos casos em que o direito à contraprestação seja considerado incondicional em face do art. 116 do CTN; por isso, a compatibilidade só existe nos casos em que o fato contábil que constitui origem da receita seja idôneo para permitir que o sujeito passivo adquira riqueza nova de modo incondicional.

A aquisição de riqueza nova de modo incondicional é também o pressuposto previsto no art. 195 da Constituição Federal para legitimar a cobrança de contribuições sobre a receita; nesse sentido foi a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 586.482/RS no qual ficou estabelecido que: (a) "o sistema tributário nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa"; e, (b) "quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da Cofins e da contribuição para o PIS [...], o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado", ou seja, com a disponibilidade jurídica da receita, que passa a compor o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições referidas. Nesse caso, a Suprema Corte vislumbrou a existência de simetria entre a hipótese de incidência do imposto sobre a renda, da contribuição ao PIS e da Cofins sobre a receita. Em ambos os casos, de acordo com a jurisprudência da Corte, a receita só pode ser considerada tributável se e quando estiver disponível a riqueza nova para o beneficiário. Como consequência

das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, resulta claro que as receitas derivadas de simples apreciação econômica de ativos ou depreciação econômica de passivos em decorrência da adoção do valor justo não se amoldam aos conceitos de renda e receita que se extraem das normas sobre competência tributária contidas na Constituição Federal.

3 RECEITA COMO CONCEITO FUNDAMENTAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O conceito de receita é importante para o direito tributário, tendo em vista que inúmeras normas tomam a receita como elemento da base de cálculo de impostos e contribuições. O direito tributário é tido e havido como um direito de superposição que adota como fatos tributáveis elementos que foram construídos por outras normas de direito público ou privado. Todavia, tomar o direito tributário como um conjunto de normas de superposição tende a restringir o seu papel no ordenamento jurídico: é que as normas de direito tributário podem estabelecer figuras próprias que sejam próximas ou não de figuras construídas por outros subsistemas normativos, como o direito privado. O poder de configuração do legislador tributário é amplo, de modo que ele pode adotar figuras de outros subsistemas ou pode construir figuras desde que, em qualquer caso, observe as normas da Constituição Federal para a distribuição do poder de tributar. Essas normas constitucionais indicam ou não (como é o caso de contribuições e impostos inscritos na denominada "competência residual" da União) as materialidades que podem compor as hipóteses normativas, como a renda, a propriedade etc. Em razão da especialidade do direito tributário, o conceito de "receita" construído a partir da aplicação de normas do direito contábil, ao ser cogitado ou adotado pela lei tributária, não pode ingressar na seara do direito tributário sem que seja submetido aos filtros constitucionais de validade material e formal; em outras palavras, para que possam ser adotados pela lei tributária, os institutos do direito contábil devem ser compatíveis com as normas constitucionais. O exame da compatibilização deve ser feito a partir do contraste das leis tributárias com a Constituição Federal. As leis tributárias, em tese, podem:

- (a) adotar os institutos do modo como são erigidos no subsistema do direito positivo contábil;
- (b) tomar os institutos contábeis e adjudicar-lhes caracteres específicos para atender aos objetivos que lhes são próprios; ou,

(c) erigir institutos próprios compatíveis com a Constituição Federal, observados, se for o caso, os limites estabelecidos no art. 110 do Código Tributário Nacional.

No âmbito do imposto de renda, essas escolhas ficam sujeitas, no plano abstrato, a um teste prévio de validade, tendo em vista que as normas constitucionais exigem que as receitas representem renda realizada (isto é, que haja disponibilidade econômica ou jurídica). Se as receitas não forem signos representativos de renda disponível (realizada), o legislador deve estabelecer critérios de neutralização de modo a permitir que a norma impositiva grave tão somente as receitas que sejam consideradas realizadas e a partir do momento em que se tornem realizadas. Não pode haver tributação, por exemplo, nos casos em que receitas contábeis são reconhecidas para ajustar saldos de ativos e passivos sem que nenhum negócio jurídico tenha sido celebrado com terceiros, como ocorre em situações em que os saldos contábeis devam refletir o valor justo de ativos e passivos. A observância do princípio da realização, no caso, é mandatária mesmo que as normas contábeis permitam que receitas componham o lucro distribuível aos sócios. Enfim, não há espaço para discricionariedade do legislador acerca do estabelecimento de critérios de neutralização; eles são condições de validade das normas tributárias.

A transição de figuras do direito contábil para o campo da contribuição ao PIS e da Cofins também deve respeitar a baliza constitucional apropriada; nesse caso, a norma que irá fornecer ou negar fundamento de validade para a lei que estabelecer a transição será o art. 195 da Constituição Federal. Esse preceito, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, estabelece que a receita tributável em tais casos é unicamente a que represente um ingresso financeiro no patrimônio do sujeito passivo, como consta da ementa do julgamento do Recurso Extraordinário n. 606.107, que afirma: "Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições". Como se vê, há possibilidade de diálogo entre as fontes normativas; todavia, essa "conversa" só poderá ocorrer à luz e nos termos da Constituição.

4 CONCLUSÕES

O diálogo entre normas tributárias e normas contábeis existe sem sombra de dúvida e o legislador tributário tem a liberdade de tomar figuras do direito contábil (assim como pode tomar figuras do direito civil etc.) para considerá-las nas hipóteses de incidência; nesse caso, todavia, a adoção deverá passar por um filtro de validade em face das normas constitucionais aplicáveis em cada caso. Por outro lado, o legislador tributário pode tomar os institutos contábeis e adjudicar-lhes caracteres específicos ou erigir institutos próprios; em qualquer caso, deverá guiar-se pelas normas constitucionais e considerar as limitações estabelecidas pelo art. 110 do Código Tributário Nacional, se for o caso. Nos tempos atuais, o conceito de "receita" ganhou expressiva notoriedade porque é uma figura de origem contábil que adentrou o direito tributário por intermédio da Constituição Federal (art. 195, I), de lei complementar (art. 43 do CTN) e de inúmeras leis ordinárias. Para fins de tributação da renda ou de receita, é indispensável a aquisição de riqueza nova de modo incondicional; essa simetria foi reconhecida de modo claro pelo Supremo Tribunal Federal que pôs em evidência a identidade que existe entre a hipótese de incidência do imposto sobre a renda, da contribuição ao PIS e da Cofins sobre a receita. Como consequência, resulta claro que as receitas derivadas de simples apreciação econômica de ativos ou depreciação econômica de passivos em decorrência da adoção do valor justo não se amoldam aos conceitos de renda e receita que se extraem das normas sobre competência tributária contidas na Constituição Federal. Essa conclusão não se altera se considerarmos que as receitas dessa natureza podem compor o lucro que pode ser distribuído aos sócios ou acionistas. Enfim, a transição de conceitos contábeis para o direito tributário é aceitável desde que a norma tributária que os adote seja compatível com a Constituição Federal.

5 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 jan. 2002.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento CPC 00 (R2)** – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 14 set. 2020.

_____. **Pronunciamento CPC 30 (R1)** – Receitas. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 14 set. 2020.

_____. **Pronunciamento CPC 47** – Receitas de contrato com cliente. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 14 set. 2020.

HENDRIKSEN, Eldon; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. **Do direito do acionista ao dividendo**. São Paulo: Obelisco, 1969.