

O CONCEITO DE RECEITA: PARALELOS E DISTÂNCIAS CONTÁBEIS NA SUA CONSTRUÇÃO JURISPRUDENCIAL

Heron Charneski

Doutorando e Mestre em Direito Tributário (USP). Master of Laws (LL.M.) em Direito Comercial Internacional (University of California, Davis). Advogado e Contador.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Evolução legal e jurisprudencial em torno do conceito de receita 3 A identificação de um conceito de receita nas normas contábeis 4 O conceito tributário e o conceito contábil 5 Considerações finais 6 Referências.

RESUMO: Neste artigo se verá que o conceito jurídico de receita para fins de incidência tributária, não encontrado de forma sistematizada na legislação esparsa anterior a 1988, tem sido em grande parte construído pela jurisprudência, notadamente pelo Supremo Tribunal Federal, ao interpretar as normas constantes dos arts. 149 e 195, I, "b", da Constituição Federal. Embora a evolução jurisprudencial demonstre que tal conceito de receita é jurídico e não está subordinado ao conceito contábil, a análise dos julgados comprovará que a ciência contábil pode ser uma ferramenta bastante útil a serviço da elaboração de argumentos para justificação das decisões jurídicas quanto ao alcance do termo "receita" utilizado pela Constituição Federal, especialmente para explicitar os elementos que nela se incluem ou dela se excluem.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Normas contábeis. Conceito de receita. Jurisprudência.

1 INTRODUÇÃO

No direito – e, por que não dizer, na contabilidade cada vez mais permeável a princípios e julgados –, a constatação de que a interpretação do texto normativo não é um mero ato cognitivo de descoberta de um sentido preexistente desafia o intérprete a construir e ressignificar certos termos. Na construção de sentido para organizar a aplicação do direito positivo, a coerência dogmática se depara com limites de linguagem e de argumentação, significados mínimos, núcleos de significados, significados consolidados e com os próprios termos, muitas vezes técnicos. Até mesmo a atividade com conceitos não afasta a característica constitutiva (ou seja, *criadora* de um sentido) de cada interpretação,

pois mesmo os conceitos podem ser *famílias* de casos com limites fluidos, que só fazem sentido quando integrados pela linguagem na descrição de fenômenos que dizem respeito à experiência¹.

De certa forma, é curioso notar que o conceito de receita como apoio de regra de competência tributária tenha sido tão debatido por mais de vinte anos, mas ainda suscite polêmicas. A partir da vigência da Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.1998, passou a ser admitida a incidência de contribuições para financiamento da seguridade social sobre "a receita ou o faturamento", além de outros suportes materiais antes já previstos (nova redação ao inciso I do art. 195 da Constituição). Não mais apenas o "faturamento", como constava no texto emendado, mas também a "receita", pura e simplesmente considerada. A "receita", aliás, como materialidade de contribuições sociais securitárias, passou até mesmo a ser o critério para substituição, total ou parcial, da cobrança de contribuições dessa espécie sobre a folha de salários, como na "desoneração da folha" (Lei n. 12.546, de 14.12.2011). Assim é que, dada a opção do constituinte de atribuir o poder de tributar por meio de regras, e não de princípios, eliminando ponderações do legislador a respeito das materialidades tributáveis², o conceito de "receita" passou a converter-se em fonte de minúcias doutrinárias e jurisprudenciais.

Mais recentemente, dois movimentos em paralelo reavivaram discussões em torno desse conceito. De um lado, desde a promulgação da CF/1988, a interpretação do sentido da previsão do art. 195, inciso I, "b", do texto constitucional, que outorgou à União competência para instituição de contribuições sociais sobre o "faturamento", e posteriormente à Emenda Constitucional n. 20/1998, sobre a "receita", tem gerado uma série de discussões judiciais. Dessa forma, o delineamento dos contornos dessas materialidades – faturamento e receita – para fins tributários é tarefa que vem sendo desenvolvida pelos tribunais, notadamente no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), sendo particularmente relevantes os casos julgados nos últimos anos, sob o regime de repercussão geral. De outro lado, a partir do processo de convergência do Brasil ao padrão internacional de contabilidade (IAS/IFRS), com efeitos sobre as demonstrações contábeis individuais das empresas, tem-se assistido a uma renovada curiosidade em torno dos eventuais reflexos ou distanciamentos entre os institutos tributários e os paradigmas contábeis.

1. ANDRADE, José Maria Arruda de. Da interpretação à argumentação jurídica: as armadilhas do essencialismo. In: LEAL, Saul Tourinho; GREGÓRIO JÚNIOR, Eduardo Lourenço (Coord.). **A Constituição cidadã e o direito tributário: estudos em homenagem ao Ministro Carlos Ayres Britto**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 291.
2. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 218-219.

Diante dessa evolução, o presente artigo persegue dois objetivos. Em primeiro lugar, o texto buscará descrever, ainda que sinteticamente, o estado de importantes discussões em torno do conceito de "receita" a partir da recente evolução jurisprudencial, e a partir dos seus vieses contábeis. Sob a ótica da jurisprudência, os casos a serem utilizados como pano de fundo para a análise são aqueles decididos pelo STF sob o regime de repercussão geral, e julgados como mais representativos sobre o conceito de "receita" a partir da construção da regra de competência do art. 195, I, "b", da Constituição. Convém lembrar que muitos casos sob essa sistemática ainda não foram solucionados pelo STF, de modo que a evolução jurisprudencial poderá indicar, no futuro, outros caminhos para reflexão. Assim, em segundo lugar, de posse desses elementos, o artigo buscará ao final traçar possíveis paralelos e afastamentos entre certo "conceito tributário de receita", na sua construção jurisprudencial, e o "conceito contábil de receita", este apreendido da normatização contábil vigente. Ver-se-á que o conceito contábil de receita, ao menos sob uma perspectiva de demonstração de *performance*, não é tão subjetivo ou estranho, a ponto de não ter nenhuma aproximação possível ao conceito de receita em construção na jurisprudência tributária. Ao contrário, com as devidas ressalvas, o conceito contábil assim construído pode fornecer até mesmo subsídios para uma compreensão mais dinâmica da jurisprudência.

2 EVOLUÇÃO LEGAL E JURISPRUDENCIAL EM TORNO DO CONCEITO DE RECEITA

A competência tributária da União em matéria de contribuições vem prevista no art. 149 do texto constitucional. O *caput* da norma estatui que "compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas".

As contribuições sociais incluem, com grande relevo, aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social "por toda a sociedade", cujas materialidades tributáveis são expressas nos incisos do art. 195 da Constituição, como "folha de salários", "receita ou faturamento" e "lucro", indicando-se ainda como respectivos sujeitos passivos o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada.

Tendo determinado diversos elementos da hipótese de incidência das contribuições sociais securitárias, inclusive os critérios pessoal e quantitativo, conclui-se que, nas regras de competência do art. 195 da Carta, valeu-se o constituinte de conceitos. A propósito, já tendo o STF decidido ser prescindível a edição de lei

complementar para a instituição de contribuições, como ocorre nos impostos³, a ausência desse veículo normativo deixaria um vazio na atribuição de limites mais claros às regras de competência tributária dessas espécies tributárias. Ademais, a própria observação do texto constitucional – no qual proliferam expressões como “valor aduaneiro”⁴, constante do art. 149, § 2º, III, “a”, da CF/1988, cujo significado somente existe no âmbito da legislação aduaneira – indica a opção do constituinte pelo recurso a esse expediente definitório em matéria de contribuições de competência da União. Nesse caso, os conceitos servem até ao *bis in idem*, constitucionalmente permitido: a contribuição ao PIS, por exemplo, ao incidir sobre a mesma “receita” sobre a qual incide a Cofins (esta, destinada ao financiamento da seguridade social), também é contribuição social, na medida em que tem a primeira contribuição uma destinação particular para o financiamento do seguro-desemprego e de ações específicas da previdência social (art. 239 da Constituição), não arroladas no financiamento genérico, cuja competência decorre do art. 195.

Pois bem, como destacado, quando da promulgação da Constituição de 1988, a previsão original do art. 195, inciso I, “b”, autorizava a instituição de contribuições sociais a cargo do empregador apenas sobre o “faturamento”. Destaca-se que a contribuição ao PIS era anterior à própria Carta de 1988, uma vez que instituída pela Lei Complementar n. 7, de 07.09.1970, que criou o Programa de Integração Social, mediante um fundo que seria constituído com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento (art. 3º, “b”). Já a Cofins foi instituída sob a égide da Constituição de 1988, a partir da Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991, sendo devida pelas pessoas jurídicas e equiparadas, incidindo sobre o seu faturamento mensal, “assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (art. 2º).

Foi apenas com a edição da Lei n. 9.718, de 27.11.1998, que as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins foram unificadas e ampliadas. Segundo o referido diploma legal, essas contribuições passariam a ser calculadas sobre o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado (art. 2º), sendo que o faturamento corresponderia à receita bruta da pessoa jurídica (art. 3º, *caput*), grandeza essa (a receita bruta) entendida como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas” (art. 3º, § 1º).

3. RE 635.682, voto do Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 25.04.2013, DJe de 24.05.2013, Tema 227.

4. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 222-223.

Diante da previsão da Lei n. 9.718/1998, de que faturamento corresponderia à receita bruta, a qual, por seu turno, seria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, exsurgiu o contencioso judicial acerca da inconstitucionalidade da exigência de PIS e Cofins sobre a receita da pessoa jurídica, uma vez que, naquele contexto, a outorga constitucional de competência estava lastreada em outra grandeza, o faturamento. No **Recurso Extraordinário n. 346.084**⁵, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, reconheceu a inconstitucionalidade da previsão do art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/1998, por ter ampliado o conceito de faturamento/receita bruta para envolver a totalidade das receitas da pessoa jurídica. Segundo assentado naquele julgamento, os termos "faturamento" e "receita bruta" diriam respeito aos ingressos decorrentes da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, não podendo abranger, portanto, a totalidade dos ingressos verificados pela pessoa jurídica. Ademais, assentou-se que, em se tratando de institutos de direito privado, não poderia a legislação tributária alterar-lhes a definição, o conteúdo ou o alcance desses institutos, conforme preconizado pelo art. 110 do CTN.

Mesmo antes de finalizado o julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, houve modificação do texto constitucional, a fim de incluir no art. 195, inciso I, "b", da CF/1988 a competência para instituição de contribuição social a cargo do empregador incidente sobre "a receita ou o faturamento". A inclusão feita pela Emenda Constitucional n. 20/1998 demonstrou ser a receita uma totalidade, que envolvia o faturamento como espécie.

Ao instituir-se o regime não cumulativo das contribuições a partir das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, já havia autorização constitucional para incidência das contribuições sobre a "receita", de modo que na referida sistemática, aplicável como regra às pessoas jurídicas tributadas com base no regime do lucro real⁶, reintroduziu-se o conceito de que as contribuições têm como "fato gerador" o "total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Nota-se que a legislação do sistema não cumulativo, na sua redação original, repete a mesma confusão terminológica de equiparar os termos "faturamento" e "receita bruta", o que se verifica do art. 1º, *caput*, e § 1º, das citadas leis, segundo os quais as contribuições têm como fato gerador o "faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica", sendo que "o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou

5. RE 346.084, Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 09.11.2005, DJ 01.09.2006, p. 00019, Ement. v. 02245-06, p. 01170.

6. Conforme arts. 8º e 10, I, da Lei n. 10.833/2003.

alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica". Reconhecido, pois, o suporte constitucional para incidência da contribuição ao PIS e da Cofins sobre as receitas das pessoas jurídicas, passou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a lidar com discussões relacionadas a essa realidade.

Em 2011, julgou-se o **Recurso Extraordinário n. 586.482**⁷, no qual se afirmou a constitucionalidade da incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de vendas inadimplidas, isto é, sobre os valores reconhecidos na contabilidade pelo regime de competência no momento da venda, mas que acabam não sendo efetivamente recebidos pelo vendedor, em razão do inadimplemento. Nesse caso, os contribuintes buscavam configurar como receita tributável apenas os valores efetivamente recebidos, e não aqueles reconhecidos na contabilidade em razão da mera escrituração da operação de venda. Ainda, buscavam conferir às vendas inadimplidas o mesmo tratamento das vendas canceladas, para as quais as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 estabelecem expressamente a sua não integração à base de cálculo das contribuições. No entanto, a pretensão dos contribuintes não foi acolhida, seja porque se considerou que, pelo regime de competência, considera-se realizada a receita no momento da venda, independentemente do recebimento do valor correspondente, seja porque haveria uma diferença entre vendas inadimplidas e vendas canceladas, porquanto nessas últimas haveria a anulação do fato gerador das contribuições em razão do desfazimento do negócio, o que não ocorreria no caso do inadimplemento, em que mantido o fato imponible. Portanto, nesse caso, o elemento decisivo para o julgamento foi a compreensão da Corte acerca da aplicação do regime de competência, definindo o momento da ocorrência do fato tributável, desconsiderando-se a pretensão da caracterização da receita tributável a partir do recebimento do numerário. Extraem-se dessa análise duas balizas fundamentais para a construção do conceito: (i) que a qualificação do termo receita se dá a partir do negócio jurídico realizado, e não do próprio recebimento de dinheiro; e (ii) que o negócio jurídico cancelado não pode ser tributado pois ali (ao contrário da situação de inadimplência) não há receita.

Em 2013, ocorreu outro julgamento de destaque quanto à temática no **Recurso Extraordinário n. 606.107**⁸, no qual se discutiu acerca da constitucionalidade da incidência de PIS e Cofins sobre valores referentes a créditos de ICMS transferidos

7. RE 586.482, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 23.11.2011, Acórdão eletrônico repercussão geral, mérito, **DJe**-119, divulg. 18.06.2012, public. 19.06.2012; **RDDT**, n. 204, p. 149-157, 2012; **RT**, v. 101, n. 923, p. 691-706, 2012; **RTJ**, v. 00234-01, p. 00180.
8. RE 606.107, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 22.05.2013, Acórdão eletrônico repercussão geral, mérito, **DJe**-231, divulg. 22.11.2013, public. 25.11.2013; **RTJ**, v. 00227-01, p. 00636.

onerosamente por empresa exportadora a terceiros. A pretensão fazendária buscava configurar os valores recebidos em razão dessa transferência como receita da pessoa jurídica, porquanto seria um ingresso originário de uma alienação. A solução adotada pela Corte Suprema foi no sentido de realizar uma leitura sistemática e finalística do texto constitucional, especialmente no que diz respeito à previsão do art. 155, § 2º, inciso X, "a", da CF/1988, que assegura aos exportadores a manutenção de créditos de ICMS, com vistas à desoneração das exportações. Afirmou-se, assim, que permitir a incidência de PIS e Cofins quando o exportador alienasse esses créditos seria contrário à finalidade de incentivo à exportação e violaria a garantia de manutenção integral dos créditos acumulados de ICMS. Em complemento, o voto condutor da Ministra Rosa Weber reconheceu que, inobstante a possibilidade de incidência de PIS e Cofins sobre receitas da pessoa jurídica, a previsão do art. 195, inciso I, "b", da CF/1988 não seria uma carta em branco, possuindo conteúdo abrangente, é certo, mas também limitado. Ainda, afirmou a Ministra no seu voto que "o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da CF, não se confunde com o conceito contábil" e que "não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário". Ao assentar a premissa de que a contabilidade seria ponto de partida da tributação, mas que caberia conformá-la, posteriormente, a princípios e regras próprios do direito tributário, o voto fez ainda referência à doutrina de Aliomar Baleeiro, quanto à conceituação de receita pública, e de Ricardo Mariz de Oliveira, no sentido de que receita é elemento positivo e novo que se incorpora ao patrimônio do contribuinte sem reservas ou condições – o que não ocorreria no caso da transferência onerosa de créditos de ICMS por exportadores a terceiros, porquanto estar-se-ia diante de mera recuperação de custos tributários.

Na sequência, não se poderia deixar de mencionar o julgamento, em 2017, do **Recurso Extraordinário n. 574.706**⁹, a partir do qual foi julgada a famigerada discussão quanto à incidência de PIS e Cofins sobre valores referentes ao ICMS incidente na venda de mercadorias ou prestação de serviços. Digno de nota no ponto é o voto do Ministro Celso de Mello, ecoando a jurisprudência anterior e a doutrina já citada, no sentido de que as noções conceituais de receita exigem a integração de elemento positivo e novo ao patrimônio do contribuinte, em caráter definitivo. Vale reproduzir os termos do voto¹⁰:

-
9. RE 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15.03.2017, Acórdão eletrônico repercussão geral, mérito, DJe-223, divulg. 29.09.2017, public. 02.10.2017.
10. Na sequência desse julgamento, observa-se que a mesma *ratio decidendi* foi transportada do voto do Ministro Relator Celso de Mello para o **Recurso Extraordinário n. 592.616**, ainda em julgamento, tratando da exclusão dos valores do ISSN da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins.

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita **compõe-se** da integração, *ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:*

a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e

b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

Tal apropriação conceitual serviu de lastro a alguns dos votos favoráveis, mas a decisão não teve o condão de fixá-lo (o conceito) de forma vinculante. O posicionamento evidencia que não se pode considerar como receita do contribuinte meros ingressos que a ele não pertençam, como ocorre com os tributos incidentes na venda de mercadorias ou prestação de serviços, e que o ICMS recolhido aos cofres estaduais não atenderia a esses requisitos, uma vez que não vem a crescer o patrimônio do contribuinte, tendo como destino o erário público estadual.

Questão semelhante, desafiando os limites conceituais, voltou a ser suscitada em 2020, no julgamento do **Recurso Extraordinário n. 1.049.811**¹¹, cujo tema era a constitucionalidade da incidência de PIS e Cofins sobre taxas de cartões de crédito cobradas pelas administradoras de cartões de crédito em face dos estabelecimentos comerciantes ou prestadores de serviços. Parcela dos Ministros invocou um paralelo entre essa discussão e aquela referente à exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições, pois, assim como os tributos, as taxas retidas às administradoras não se integrariam ao patrimônio do contribuinte. Contudo, a orientação que saiu vitoriosa na Corte Suprema buscou estabelecer uma distinção entre os precedentes, especialmente porquanto a cobrança do ICMS decorre de lei, dela não podendo o contribuinte se afastar, ao passo que as taxas devidas em razão de cartões decorreria de um acerto privado, decorrente da vontade do contribuinte.

Da análise dos precedentes anteriores, verifica-se que há grande influência da jurisprudência na conformação da tributação sobre a receita, na medida em que cabe ao Poder Judiciário e, especialmente, ao Supremo Tribunal Federal, determinar os contornos das materialidades previstas no art. 195 da CF/1988 para incidência das contribuições sociais.

Dito isso, fica evidente que, ao mesmo tempo que o significado do termo "receita" não foi explicitado pelo texto constitucional, há uma clara inclinação judicial pela sua compreensão como fator positivo (de entrada) de acréscimo

11. RE 1.049.811, Rel. Min. Marco Aurélio; Rel. p/ Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 04.09.2020, não publicado.

patrimonial dotado de definitividade, novidade e ausência de contrapartida obrigacional. Essa noção tem apoio, como visto, em conceito dado pela doutrina, notadamente os ensinamentos de Aliomar Baleeiro, quando tratou do conceito de receita pública como "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo"¹².

E isso também se deu pois, a despeito de se poder dizer que não há dúvidas de que receita é um fator de aumento de patrimônio, e a despeito de inúmeras referências ao termo em legislações esparsas, não há até hoje uma norma no ordenamento jurídico que diga o que se considera genericamente como receita, ou que lhe defina as características próprias.

3 A IDENTIFICAÇÃO DE UM CONCEITO DE RECEITA NAS NORMAS CONTÁBEIS

A definição de receita é de relativa dificuldade, dada a sua importância como elemento contábil, pois, segundo afirmam Hendriksen e Van Breda, as receitas são o fluido vital da empresa, e "sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa"¹³. Destacam também os autores que, ainda que idealmente seja possível definir receita e despesa, assim como o momento do reconhecimento desses elementos, na prática isso tem se mostrado tarefa difícil, dificuldade essa, aliás, que não se resume à área acadêmica, dado que as receitas são ingrediente importante para mensuração do desempenho empresarial.

No contexto da convergência ao padrão contábil internacional IAS/IFRS, encontra-se na receita uma abordagem mais estrutural, apoiada nos elementos do balanço patrimonial, e uma abordagem mais funcional, que opera a demonstração de resultados.

No primeiro caso, é importante revisitar brevemente a ideia de "competência" para demarcação da receita. Afinal, a legislação societária não define "receita", mas prevê que, na determinação do resultado do exercício, serão computados: (a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e (b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos (art. 187, § 1º, da Lei n. 6.404/1976).

12. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 116.

13. HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2015. p. 224.

De acordo com essa abordagem contábil *transaccional*, a receita *não* exsurgiria até que uma transação com uma terceira parte externa à entidade tivesse ocorrido, ou seja, deveria haver uma venda ou uma troca com terceiros antes que a receita fosse reconhecida. Repousava a abordagem tradicional, assim, no custo histórico: uma vez que a manutenção do capital é registrada com base nos montantes efetivos que foram transferidos em transações passadas, ganhos de detenção que advêm de meras mudanças no valor de ativos ainda em poder da entidade não seriam reconhecidos¹⁴.

A esse critério tradicional de imputação dos resultados por meio da realização e da assimetria centrados na certeza e segurança, o padrão IAS/IFRS adiciona à contabilidade societária o critério do acréscimo, a depender de condições e em hipóteses específicas. A abordagem informacional do balanço (*balance-sheet approach*), em vez da demonstração do resultado (*income-statement approach*), típica do padrão IAS/IFRS, permite reconhecer determinadas receitas não realizadas segundo o critério tradicional, e também estabelece uma abordagem do reconhecimento de receitas e despesas em função do reconhecimento de mudanças patrimoniais sobre ativos e passivos, e não em eventos ou transações.

Não por outro motivo, a versão atual da Estrutura Conceitual, aprovada pela Deliberação CVM n. 835, de 10.12.2019, define expressamente receitas como "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" (Pronunciamento CPC 00 [R2], §§ 4.68). Os resultados, como aumentos ou diminuições do patrimônio dos investidores, surgem como um produto da empresa, independentemente dos fluxos de entradas e saídas, e daí o seu ganho informacional¹⁵.

Em outros termos, a definição de receita do padrão IAS/IFRS não se limita à entrada de recursos ou ativos ou de benefícios econômicos, uma vez que se estende a aumentos de ativos e diminuições de passivos (e não simplesmente e somente redução por "realização" ou reversão de passivos)¹⁶. Por conseguinte, a abordagem de receita e despesa segundo a Estrutura Conceitual tem sua essência em acréscimos ou diminuições de ativos e passivos, e não em eventos ou transações. Embora, em algumas situações, o termo *accrual accounting* também

-
14. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 133-134. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).
 15. HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. Op. cit., p. 224-225.
 16. TAKATA, Marcos Shiguelo. 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. 239.

seja utilizado como sinônimo de regime contábil de competência¹⁷, a expressão "acrécimo" (*accrued*) é empregada por Peter Kavelaars para distinguir o mero acréscimo de valor da ocorrência de uma transação¹⁸, típica de uma noção tradicional de realização¹⁹.

Essa abordagem contábil informacional resulta, sobretudo, da adoção do conceito de "valor justo" (*fair value*) pelo padrão IAS/IFRS, baseado no pilar da "essência sobre a forma", ou simplesmente "substância econômica". Como a definição de valor justo se concentra em ativos e passivos (§ 4 do Pronunciamento CPC 46 – Mensuração do Valor Justo, aprovado pela Deliberação CVM n. 699/2012 e pela NBC TG 46 [R1]), trata-se de critério de mensuração de elementos patrimoniais²⁰.

Valor justo, assim, é definido como "o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração" (§ 9, CPC 46). E, apesar de ser comum a afirmação de que o padrão IAS/IFRS seja integralmente baseado em mensurações a valor justo, o próprio IASB tem feito esforços para demonstrar que as aplicações desse conceito se restringem a temas específicos²¹.

Ademais, mesmo nessas hipóteses admitidas, de acordo com as normas contábeis, alguns ajustes nos valores de ativos e passivos em razão de sua mensuração a valor justo são reconhecidos diretamente no resultado do exercício (como propriedades para investimento e ativos biológicos), e outros no patrimônio líquido. Não havendo uma definição geral que indique o critério para um ou outro tratamento, o que se observa quanto à contabilização, na prática, é quase um critério por exclusão²². De um lado, as contrapartidas do ajuste a valor justo

-
17. SIEGEL, Joel G.; SHIM, Jae K. **Dictionary of Accounting Terms**. 4. ed. New York: Barron's Educational Series, 2005. p. 12.
 18. KAVELAARS, Peter. *Accrued versus realization*. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Ed.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 127.
 19. GIFIS, Steven H. **Barron's Law Dictionary**. 6. ed. New York: Barron's Educational Series, 2010. p. 420.
 20. A mensuração é a etapa do processo contábil que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis (ativos, passivos e patrimônio líquido) devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado (CPC 00, § 4.54).
 21. PETERSSON, Maria Helena; ALMEIDA, Sérgio Barcelos Dutra de; SANTINI, Cinthia Cássia; COSTA, Fábio Moraes da. Valor justo (*fair value measurements*). In: ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 253-254.
 22. CHARNESKI, Heron. Contabilidade societária do padrão IAS/IFRS vs. contabilidade fiscal no contexto da realização da renda. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Org.). **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019. p. 196-197.

serão lançadas no resultado do exercício apenas nos casos previstos na Lei n. 6.404/1976 ou em normas dos órgãos reguladores, e nesses casos a companhia poderá destinar os valores a reserva de lucros a realizar, para evitar o pagamento de dividendos mínimos obrigatórios no exercício. De outro lado, nos demais casos previstos de mensuração por valor justo, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência em razão de um evento crítico de realização, as contrapartidas do ajuste de ativos e passivos serão lançadas no patrimônio líquido, sob a nomenclatura legal de "ajustes de avaliação patrimonial" ou "outros resultados abrangentes".

O "resultado abrangente" se refere à "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" (§ 7, Pronunciamento Técnico CPC n. 26 [R1] – Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovado pela Deliberação CVM n. 676/2011 e NBC TG 26 [R4]), ou seja, compreende o resultado líquido da DRE, acrescido das futuras variações de receitas e despesas que se encontram registradas no ativo ou no passivo e lançadas diretamente no patrimônio líquido, sem afetar ainda o resultado do exercício.

Exposta genericamente essa abordagem contábil da receita como informação acerca da mudança do valor de ativos e passivos (*balance-sheet approach*), a abordagem contábil que mais parece importar para fins da atual discussão jurisprudencial tributária é aquela da receita como indicador de *performance* (*income-statement approach*). A receita, primeira linha da demonstração do resultado do exercício, representa fenômeno inerente à compreensão do desempenho de qualquer organização. Dessa forma, a atual versão da Estrutura Conceitual também passa a reconhecer que, "embora receitas e despesas sejam definidas em termos de mudanças em ativos e passivos, informações sobre receitas e despesas são tão importantes como informações sobre ativos e passivos" (Pronunciamento CPC 00 [R2], §§ 4.71).

Nesse mister, cabe citar o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas, aprovado pela Deliberação CVM n. 692/2012 e pela Resolução CFC n. 1.412/2012 e NBC TG 30, e hoje revogado, que estabeleceu o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos, até 2017. A partir de 1º de janeiro de 2018, como resultado dos esforços do IASB e do FASB norte-americano na construção de uma norma uniforme para reconhecimento de receitas de todos os contratos com clientes para venda de bens e serviços (IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers*), o CPC 30 foi substituído no Brasil pelo

Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, aprovado pela Deliberação CVM n. 762/2016 e pela NBC TG 47/2016.

Não é objetivo do artigo discutir toda a modelagem de reconhecimento da receita segundo essas normas²³. Basta ver que o CPC 47 tem como princípio básico que a entidade deve reconhecer receitas para refletir a transferência de cada um dos bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação a qual a entidade espera receber em troca desses bens ou serviços (§ 2, CPC 47)²⁴.

Assim, tendo em vista que o CPC 47 (e, a seu modo, também o CPC 30) busca normatizar o *processo* de reconhecimento, mensuração e divulgação das receitas em contratos de fornecimento de bens ou serviços a clientes, constata-se que tais normas não devem ser utilizadas precipuamente para extração de um conceito contábil abrangente de receita, como visto acima. Ainda assim, nas operações específicas de fornecimento de bens e serviços de que cuidam, podem fornecer subsídios adicionais importantes à compreensão tributária.

O Pronunciamento CPC 30, ao conceituar receitas como "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 aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários" (§ 7, Pronunciamento CPC 30), evidenciou a necessidade de relação entre o acréscimo patrimonial e as atividades da entidade. Nessa linha, a norma contábil prelecionou, por exemplo, que as quantias cobradas por conta de terceiros (como tributos sobre vendas) fossem excluídas da receita por não resultarem em aumento do patrimônio líquido (§ 8, Pronunciamento CPC 30). Esse entendimento foi mantido pelo Pronunciamento CPC 47, ao estabelecer que o preço da transação, reconhecido como receita, é "o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas)" (§§ 46 e 47).

23. Para uma análise específica do CPC 47, ver: CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 40, p. 250-270, 2018.

24. Para tanto, a norma define cinco etapas para o reconhecimento e a mensuração de receita em contratos com clientes, que assim poderiam ser sumarizadas: (i) identificar o contrato com cliente; (ii) identificar as obrigações de desempenho separáveis previstas no contrato; (iii) determinar o preço da transação; (iv) alocar o preço da transação às obrigações de desempenho separáveis previstas no contrato; e (v) reconhecer a receita conforme a satisfação das obrigações de desempenho.

Dessa forma, constata-se que essas normas, embora mais voltadas às receitas que decorrem das atividades ordinárias das empresas, e não ao tratamento de toda e qualquer receita, recuperam a ideia de receita como acréscimo patrimonial (no caso, do patrimônio líquido) incondicional. Em razão dessa incondicionalidade, as definições expostas também lançam os limites do que da receita se exclui, matéria relevante para uma aproximação às discussões jurídicas.

4 O CONCEITO TRIBUTÁRIO E O CONCEITO CONTÁBIL

Vistos alguns contornos definitórios para fins tributários e para fins contábeis, chega-se ao momento de questionar se entre esses dois conceitos, aferidos do ponto de vista de ciências e práticas diversas, existem pontos em comum, ainda que respeitando princípios e regras próprios dos ramos a que pertencem.

Um primeiro ponto a ser explorado diz respeito à exigência de que a receita, para fins tributários ou contábeis, só possa assim ser considerada mediante um evento de realização.

Essa é uma discussão ainda importante, pois, adotada a abordagem estrutural de receitas do padrão IAS/IFRS, haveria uma dúvida quanto à possibilidade de o valor justo e outros acréscimos patrimoniais que expressam uma mudança no valor de ativos e passivos, sem uma transação de suporte, poderem compor a base de cálculo das contribuições sobre a receita. Dúvida, essa, potencializada pela legislação de regência, que alcança com a exigência de contribuições a receita, "independentemente da classificação ou denominação contábil".

No entanto, ainda que para a contabilidade seja possível reconhecer receitas não realizadas desde que atendidas as condições e hipóteses específicas, o mesmo não parece ser possível dizer a respeito do conceito de receita para fins tributários, seja a partir do que dispõe a própria legislação de forma específica a esse respeito, seja a partir de uma compreensão mais estrutural do sistema tributário.

Com efeito, as discussões sobre realização têm como contexto, em sua maioria, aspectos ligados ao conceito de renda e aos seus reflexos no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), especialmente à luz do art. 43 do CTN. No entanto, se a renda tem como ponto de partida a receita, não parece ser possível dissociar, por lógico, que a receita que ao final comporá a renda realizada será a receita realizada. Em outras palavras, a renda somente pode ser considerada realizada se os respectivos ingressos que a compõem (as receitas) também o forem.

Vale notar que no já citado Recurso Extraordinário n. 586.482, tratando da incidência de PIS e Cofins sobre receitas de vendas inadimplidas, o voto do Ministro Relator, Dias Toffoli, faz expressa menção à realização no caso da receita.

Mais especificamente, adotou-se o entendimento de que, até mesmo pela aplicação do regime de competência, havendo uma transação com terceiros da qual decorra o ingresso de valores no patrimônio da empresa, haveria o evento de realização a ensejar o reconhecimento da receita e, pois, a sua tributação pelas contribuições.

Ao mesmo tempo, não há como perder de vista que o sistema tributário é orientado por diversas regras e princípios constitucionais, os quais devem estar sempre presentes ao avaliar-se a incidência tributária. Nesse diapasão, para alguns autores, o conceito de "receita" precisa ser analisado sob a perspectiva dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais o da capacidade contributiva e o da isonomia²⁵. Para ser tributável, então, o elemento positivo deve corresponder a um acréscimo patrimonial revelador de capacidade contributiva e aderente aos demais princípios que regem o sistema tributário, sob pena de se negar a própria natureza tributária das contribuições. Assim como é irrelevante a denominação ou a classificação contábil para que se identifique a hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da Cofins nos termos das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, tampouco o mero lançamento "a crédito" no resultado contábil é apto, por si só, à identificação definitiva da ocorrência jurídica do fato "receita", devendo haver a sua conformação aos princípios e regras estipulados pelo direito tributário. E isso é ainda mais agravado pelo fato de que, ao contrário dos tributos incidentes sobre a renda, orientados pela noção de "renda líquida", com a dedução dos gastos necessários à sua obtenção, nas contribuições sobre a receita não seria ínsita a dedução de variações negativas do valor justo, ou a consideração das "imparidades".

Seja como for, não seria necessário ir muito longe para se concluir pela "intributabilidade" de receitas não realizadas segundo a contabilidade, para fins dos tributos incidentes sobre a receita. É que, segundo as normas de instituição das contribuições que têm essa materialidade, o seu fato gerador consiste em "auferir" a receita (art. 1º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003). E "auferir" não pode significar outra coisa que não receita efetivamente obtida por meio de negócio jurídico. Cabe mencionar que a partir de 2015, com a vigência da Lei n. 12.973/2014, o próprio conceito de "receita bruta" trazido no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977 foi alterado, deixando de abranger apenas "o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados" e passando a englobar também "o resultado auferido nas operações de conta alheia" e "as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica" não elencadas

25. PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011. p. 501.

anteriormente. A inovação legislativa aqui fica por conta da abrangência da receita bruta não apenas ao produto de venda de mercadorias ou prestação de serviços, englobando casos típicos de ingressos que, do ponto de vista do direito privado, não decorrem de mercadorias e serviços, mas que constituem ingressos decorrentes do objeto da pessoa jurídica, como os aluguéis e receitas financeiras de instituições financeiras. Em todos os casos, há um negócio jurídico subjacente ao auferimento da receita bruta e de todas as demais receitas "auferidas" pela pessoa jurídica. Por isso, tem-se como meramente didática a disposição do art. 1º, § 3º, inciso IX, da Lei n. 10.637/2002 e art. 1º, § 3º, inciso VIII, da Lei n. 10.833/2003, segundo a qual "não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas [...] relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo".

Portanto, uma primeira conclusão acerca das aproximações e distanciamentos entre os conceitos tributário e contábil de receita é no sentido de que, diferentemente do que ocorre na contabilidade, em que é possível o reconhecimento (a mensuração) de receitas não realizadas em razão de mudanças no valor de ativos e passivos, para fins de incidência de tributos sobre receitas a realização é critério imprescindível, sob pena de malferimento a princípios constitucionais, como reconhecido na jurisprudência comentada, e também em homenagem à própria conceituação jurisprudencial, que pressupõe a "definitividade" do acréscimo.

A partir daí, um segundo ponto merecedor de aprofundamento diz respeito a essa própria conceituação de receita. Aqui, adianta-se, parece haver maior aproximação entre os dois ramos do conhecimento ora comparados, ainda que o critério da realização afaste, para fins tributários, um ou outro tipo de receita passível de reconhecimento pela contabilidade.

Como visto, pode-se dizer que já não há dúvidas na doutrina jurídica quanto à necessidade de repercussão patrimonial positiva como característica das "receitas", repercussão essa não verificada nos simples ingressos de caixa²⁶. E, nesse particular, as normas contábeis em vigor não discrepam, pois, ainda que a Estrutura Conceitual defina receitas em razão de aumentos nos ativos ou de reduções nos passivos, é necessário que essas variações resultem em aumentos no patrimônio líquido da empresa. Mesmo que se pudesse reconhecer uma diferença entre o patrimônio em seu sentido jurídico (universalidade de direitos e obrigações) e contábil (o patrimônio líquido), é certo que a receita pressupõe uma repercussão patrimonial positiva.

26. SEHN, Solon. **COFINS incidente sobre a receita bruta**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 117.

E quando se reconhece que o conceito de receita implica o de acréscimo patrimonial, isso significa que esse acréscimo ocorre porque livre de qualquer correspondência sinalagmática no passivo, ou seja, trata-se de ingresso "que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições", como constou no voto condutor do Recurso Extraordinário n. 606.107/RS e decorre da já citada lição de Aliomar Baleeiro, tomada de apoio à construção jurisprudencial.

Dessa forma, a definitividade do acréscimo patrimonial, pela ausência de reservas ou condições, pressupõe que daí não surja uma correspondência no passivo, uma dívida.

Seguindo essa ideia, a receita somente pode advir de uma entrada livre, desprovida de qualquer obrigação em contrapartida, no que as recentes discussões judiciais acerca da exclusão de tributos (como o ICMS e o ISS) do conceito de receita para fins tributários também demonstram pontos de aproximação entre direito e contabilidade.

Se o resultado do julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706 foi apenas no sentido de que o ICMS não deve ser submetido à incidência de PIS e Cofins, seus fundamentos podem ser entendidos como essencialmente no sentido de que os tributos sobre o consumo, justamente porque não se incorporam ao patrimônio do vendedor ou prestador de serviço, não podem ser considerados como receita do contribuinte.

E, do mesmo modo que se definiu no âmbito daquele julgamento, para a contabilidade os tributos incidentes na venda de mercadorias ou prestação de serviços não resultam em aumento patrimonial da empresa, o que afasta a sua consideração enquanto receita. Ora, como visto, as normas contábeis estabelecem de forma clara que as denominadas "quantias cobradas por conta ou em nome de terceiros" – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado – são excluídas da receita, por não resultarem em aumento do patrimônio líquido (§ 8, CPC 30; e §§ 46 e 47, CPC 47). Inclusive, os autores do **Manual de contabilidade societária** apontam que a legislação societária, seguida pela legislação fiscal, exigiu a discriminação entre "receita bruta" e "receita líquida", sendo que o mais correto seria distinguir o faturamento bruto (nele incluídos os tributos sobre vendas e prestação de serviços) da receita propriamente dita, a qual não engloba os tributos mencionados, arrematando que "tudo que incide sobre o preço de venda e que é do governo não deveria nunca ser incluído como receita da sociedade"²⁷.

27. GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 566.

Ao auferir receitas em razão da venda de bens e serviços, surge do ingresso uma parcela (o ICMS, o ISS, e assim por diante) previamente destinada ao Poder Público, que não pertence à empresa e que, em vez disso, dá nascimento a uma obrigação (passivo) para a empresa vendedora, qual seja, a de recolher o tributo. Isso porque, no caso das "quantias cobradas em nome de terceiros", como os tributos, ainda que calculados "por dentro", parte do ingresso está legalmente afetada pela legislação tributária, tendo o contribuinte de suportar a obrigação *ex lege* de efetuar o repasse.

Note-se que nem o art. 195, I, "b", da Constituição, nem as normas contábeis aplicáveis (CPC's 00, 30 ou 47), estão a tratar de "receita bruta" ou de "receita líquida", uma distinção normativa encontrada para fins específicos da legislação societária e tributária infraconstitucional, e sim de "receita". E, nesse norte, o próprio regramento contábil chama de receita o que de fato irá ingressar no patrimônio, sem reservas ou condições, o que pressupõe a eliminação dos impostos sobre vendas que não pertencem à entidade.

Vale registrar que essa situação não se verifica com os demais custos e despesas operacionais, os quais, pressupostos para a geração da receita, não criam, quando da venda do bem ou prestação do serviço, uma contrapartida no *passivo* da empresa para com terceiro.

Nesse sentir, o tratamento conferido pela maioria dos Ministros do STF no Recurso Extraordinário n. 1.049.811 às taxas pagas pelas empresas comerciais e prestadoras de serviços às administradoras de cartões de crédito, considerando-as como receitas, pode confirmar a constatação de que o conceito jurídico de receita que vem sendo desenvolvido por doutrina e jurisprudência aproxima-se, em alguma medida, do conceito contábil nos termos expostos.

É que, diferentemente dos tributos sobre o consumo, as taxas das administradoras de cartões são consideradas como despesas das empresas que vendem mercadorias ou prestam serviços, ou seja, são valores que originariamente pertencem ao vendedor, mas que por uma relação comercial particular são repassados, como custo de intermediação da própria venda. Na medida em que o tratamento dessas taxas é o seu registro em conta de resultado, esclarece-se que não são valores cobrados em benefício de terceiros, como os tributos, mas despesas necessárias ou custos operacionais próprios da atividade empresarial, razão pela qual não parece ser possível a sua exclusão da receita de vendas das mesmas mercadorias e serviços, tampouco para fins contábeis, na medida em que não seriam consideradas como "quantias cobradas por conta de terceiros".

Esse entendimento parece não ter escapado à percepção jurisprudencial. A minuta de voto disponibilizada do Ministro Luiz Fux no paradigma destacou

exatamente a diferença entre a exclusão do ICMS da receita ("parcela dos ingressos devida ao ente estatal por força de lei" e exigência "cogente e imperiosa") e o caso das taxas de cartões de débitos e créditos ou outros valores "devidos a terceiros" (não "cobrados por conta de terceiros", como indica a contabilidade), que são suportados pelo contribuinte "por força de contratos privados, firmados sob a égide da *ex voluntate*". Concluiu o Ministro que, a prevalecer a exclusão das taxas do conceito de receita, chegar-se-ia ao "ao ponto em que a base de cálculo do tributo devido pelo contribuinte seria definida por ele próprio, a partir da quantidade de repasses que ele é capaz de projetar em sua receita". Nessa compreensão, surge que, tanto para fins tributários como contábeis, receita não é fenômeno idêntico a lucro ou a renda, a despeito de ser seu elemento anterior e inicial.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Da exposição realizada, percebe-se que o conceito jurídico de receita para fins de incidência tributária, não encontrado de forma sistematizada na legislação esparsa anterior a 1988, tem sido em grande parte construído pela jurisprudência, notadamente pelo Supremo Tribunal Federal, ao interpretar as normas constantes dos arts. 149 e 195, I, "b", da Constituição Federal.

Se não se pode afirmar que os julgamentos apresentados tenham chegado como resultado a uma terminologia sistematizada, é possível deles extrair elementos importantes da conceituação jurídico-tributária de receita, a saber: (i) trata-se de elemento novo que se incorpora ao patrimônio da pessoa jurídica, aumentando-o; e (ii) reveste-se de caráter definitivo, uma vez que obtido sem reservas, condições ou correspondência no passivo. Da conjunção dos julgados analisados, é possível concluir que receita, sem ainda qualificar o acréscimo patrimonial propriamente dito (esse seria o lucro), constitui o ingresso de elementos novos que impactam positivamente o patrimônio da pessoa jurídica, seja pelo aumento dos seus bens e direitos, seja pela diminuição das suas obrigações, sem reservas, condições ou correspondência no passivo.

A evolução jurisprudencial demonstra que o conceito de receita para fins do art. 195, I, "b", da Constituição Federal é jurídico e não está subordinado ao conceito contábil, conclusão a que a doutrina há muito tempo já havia chegado²⁸,

28. Por todos: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social. **Repertório IOB de jurisprudência**: tributário, constitucional e administrativo, 2001. p. 21-32.

e que o Supremo Tribunal Federal voltou a reafirmar, em especial, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário n. 606.107.

Não obstante, ainda que se reconheça que a contabilidade não determina o conceito tributário de receita, a análise dos julgados citados no texto demonstra que a ciência contábil, por vezes, pode ser uma ferramenta bastante útil a serviço da elaboração de argumentos para justificação das decisões jurídicas quanto ao alcance do termo "receita" utilizado pela Constituição Federal, especialmente para demonstrar os elementos que nela se incluem ou dela se excluem.

6 REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. Da interpretação à argumentação jurídica: as armadilhas do essencialismo. In: LEAL, Saul Tourinho; GREGÓRIO JÚNIOR, Eduardo Lourenço (Coord.). **A Constituição cidadã e o direito tributário**: estudos em homenagem ao Ministro Carlos Ayres Britto. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 285-308.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).
- _____. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 40, p. 250-270, 2018.
- _____. Contabilidade societária do padrão IAS/IFRS vs. contabilidade fiscal no contexto da realização da renda. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coord.). **Direito tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019. p. 186-211.
- GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- GIFIS, Steven H. **Barron's Law Dictionary**. 6. ed. New York: Barron's Educational Series, 2010.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2015.
- KAVELAARS, Peter. Accrual versus realization. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Ed.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 127-146.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social. **Repertório IOB de jurisprudência**: tributário, constitucional e administrativo, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011.

PETTERSSON, Maria Helena; ALMEIDA, Sérgio Barcelos Dutra de; SANTINI, Cinthia Cássia; COSTA, Fábio Moraes da. Valor justo (*fair value measurements*). In: ERNST & YOUNG; FIECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade**: IFRS versus normas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2009. p. 246-255.

SEHN, Solon. **COFINS incidente sobre a receita bruta**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SIEGEL, Joel G.; SHIM, Jae K. **Dictionary of Accounting Terms**. 4. ed. New York: Barron's Educational Series, 2005.

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. p. 287-325.

