

A AUSÊNCIA DE UMA REGRA GERAL DE CORRELAÇÃO ENTRE RECEITAS TRIBUTÁVEIS E DESPESAS DEDUTÍVEIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Ramon Tomazela Santos

Professor do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Comparado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Master of Laws (LL.M.) em tributação internacional na Universidade de Viena (Wirtschaftsuniversität Wien – WU), Áustria.

Artigo recebido em 29.08.2024 e aprovado em 02.09.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O imposto de renda no Brasil 3 O conceito de renda no Código Tributário Nacional 4 O conceito de despesa necessária e a ausência de regra de correlação entre receitas tributáveis e despesas dedutíveis 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: O artigo analisa a inexistência de uma regra geral de correlação entre receitas tributáveis e despesas dedutíveis no sistema tributário brasileiro, contrastando, de forma breve, com a Alemanha, que adota uma regra geral de correlação. No Brasil, a legislação tributária permite a dedução de despesas necessárias, usuais e normais, independentemente da tributação das receitas correspondentes. A análise revela que essa ausência de correlação reflete uma característica distintiva do direito tributário brasileiro, que prioriza a observância dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade das despesas, sem exigir que estas estejam atreladas a receitas tributáveis.

PALAVRAS-CHAVE: Regra de correlação. Despesas dedutíveis. Receitas tributáveis. Direito tributário brasileiro.

THE ABSENCE OF A GENERAL RULE OF CORRELATION BETWEEN TAXABLE INCOME AND DEDUCTIBLE EXPENSES IN BRAZILIAN TAX LAW

CONTENTS: 1 Introduction 2 Income tax in Brazil 3 The concept of income in the National Tax Code 4 The concept of necessary expense and the absence of a correlation rule between taxable income and deductible expenses 5 Conclusions 6 References.

ABSTRACT: This article examines the absence of a general rule of correlation between taxable income and deductible expenses in the Brazilian tax system, contrasting it briefly with Germany, which adopt the correlation principle. In Brazil, tax legislation allows the deduction of necessary, usual, and normal expenses, regardless of the taxation of corresponding income. The analysis reveals that this absence of correlation reflects a distinctive characteristic of Brazilian tax system, which prioritizes compliance with the requirements of necessity, usualness, and normality of expenses without requiring them to be linked to taxable income.

KEYWORDS: correlation rule – deductible expenses – taxable income – Brazilian tax law

1 INTRODUÇÃO

O artigo pretende examinar a ausência de uma regra geral de correlação entre despesas dedutíveis e receitas tributáveis no ordenamento jurídico brasileiro.

Para tanto, o artigo examina o tema desde a regra de discriminação de competência tributária prevista no art. 153, III, da Constituição Federal, passando pelo art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), até chegar ao conceito de despesa necessária previsto no art. 47 da Lei n. 4.506/1964.

Esse percurso investigativo demonstrará que, na ausência de norma jurídica expressa, não pode o intérprete, por meio de interpretação, pretender introduzir restrições à dedução de despesas que atendem aos critérios legais, apenas porque as receitas correspondentes não são tributáveis.

Não se pretende, neste artigo, efetuar um estudo de direito comparado entre o sistema tributário brasileiro e o sistema tributário alemão em relação à dedução de despesas para fins de apuração do lucro tributável. Não se ignora que o sistema alemão de tributação da renda contém características típicas, que são frutos do seu processo histórico e cultural de desenvolvimento, e não se confundem com a feição do imposto de renda no Brasil. O objetivo do estudo com a menção à Secção 3c, Parágrafo 1, do *Einkommensteuergesetz* (EstG) é demonstrar que uma norma jurídica como essa, que excepciona o chamado

“princípio da causalidade” (*Veranlassungsprinzip*), deve ser introduzida de forma expressa pelo legislador.

2 O IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL

O art. 153, III, da Constituição Federal outorgou à União Federal a competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Segundo Humberto Ávila, uma regra de competência tributária constitui um enunciado prescritivo (guia diretamente o comportamento), com eficácia comportamental direta e indireta, qualificado como abstrato (dirige-se a fatos futuros), heterônomo (impõe a terceiro uma prescrição) e coativo (contém consequência normativa específica). Logo, as regras de competência indicam o ente federado que pode legitimamente exercer o poder de tributar, os procedimentos ou formalidades que devem ser seguidos, bem como os respectivos critérios materiais de validade¹.

Disso decorre que o exercício da competência tributária por parte dos entes federados não é ilimitado, sendo indispensável a observância aos limites extraídos da própria Constituição Federal, como as imunidades, os princípios jurídicos e as regras de competência que delimitam o poder de tributar de cada ente político.

Embora não haja, na Constituição Federal, uma definição jurídica de “renda” ou de “proventos de qualquer natureza”, o legislador ordinário não está livre para conferir o significado que lhe pareça mais adequado a esses termos, ou, ainda, o significado mais conveniente sob o enfoque da arrecadação fiscal. Essa postura legiferante seria incompatível com a supremacia constitucional, uma vez que o ordenamento jurídico pátrio está baseado em uma estrutura normativa essencialmente hierárquica e vertical, em cujo ápice se encontra a Constituição Federal². Assumir que o legislador ordinário possui plena liberdade para conferir o sentido que desejar aos termos e às expressões utilizados na Constituição Federal equivaleria ao reconhecimento da possibilidade de subverter hierarquia normativa do ordenamento jurídico pátrio.

1. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 21-26.
2. CARNEIRO, Bernardo Lima Vasconcelos. A inconstitucionalidade do limite de dedução dos gastos com educação no Imposto de Renda Pessoa Física. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 203, p. 34, 2012.

Afinal, de nada adiantariam rígidas regras de discriminação de competências tributárias se, por força de obra legislativa, fosse possível dilatar a materialidade a ser objeto de tributação pelos entes federados.

Seria desarrazoado supor que a Constituição Federal estabeleceu regras exaustivas de repartição de competências expositivas se o legislador pudesse facilmente contorná-las mediante simples exercício de sua atividade legiferante. É conveniente lembrar, nesse ponto, da advertência de Geraldo Ataliba: “ninguém construiria uma fortaleza de pedra, colocando-lhe portas de papelão”³. Portanto, ainda que haja certa vagueza e indeterminação em torno do significado desses termos utilizados pelo Poder Constituinte, tem-se entendido, historicamente, que a renda compreende o acréscimo patrimonial decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ao passo que os proventos de qualquer natureza abrangem outros acréscimos patrimoniais não gerados pelo capital ou pelo trabalho, como as pensões, os ganhos de capital, os prêmios de loteria, as recompensas, entre outros.

Essa noção de renda como “acrécimo patrimonial” foi acolhida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 117.887-6/SP, de 11.02.1993, em voto do Ministro Carlos Velloso, no qual se afirmou que “não me parece possível [...] que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, [...] que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”. Na mesma linha, cite-se o voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso no Recurso Extraordinário n. 256.304/RS, de 20.11.2013, segundo o qual “os sentidos licitamente atribuíveis à expressão ‘renda’ são limitados, não podendo transpor aquilo que se denomina o ‘conteúdo semântico mínimo’ [...]. O campo semântico da palavra, demarcado também à luz do que assentou a jurisprudência do Tribunal, envolve as notas de ganho e de acréscimo”.

Não se pode, portanto, a pretexto de tributar a renda ou os proventos de qualquer natureza, onerar o patrimônio, o capital, a receita, o faturamento ou qualquer outra materialidade que transborde a renda dos contribuintes, sob pena de extrapolação da competência outorgada à União Federal pelo art. 153, III, da Constituição Federal, que pressupõe a apuração de acréscimo patrimonial pelo contribuinte.

3. ATALIBA, Geraldo. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. p. 312-313.

Não se pode perder de vista, ainda, o disposto no art. 153, § 2º, I, da Constituição, segundo o qual o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

O *princípio da generalidade* determina que o imposto de renda deve alcançar todos os contribuintes que auferirem renda e proventos de qualquer natureza, independentemente de sexo, estado civil, etnia, origem, ocupação profissional, função exercida, religião, faixa etária, orientação sexual, convicção filosófica ou política. Assim, o princípio da generalidade tem a função de impedir privilégios de índole pessoal, bem como a tributação baseada em critérios de discriminação não autorizados⁴.

O *princípio da universalidade* apregoa que o imposto de renda deve considerar a totalidade dos fatores que atuam para aumentar e diminuir o patrimônio do contribuinte em determinado período de apuração. Em regra, todas as rendas e os proventos auferidos pelo contribuinte devem ser computados de forma conjunta e condensada, independentemente de denominação ou fonte, mas o legislador pode impor tratamento tributário diferenciado a determinado tipo de rendimento, desde que com respaldo em outros objetivos extraídos da ordem constitucional⁵.

Cumprе esclarecer que os princípios da generalidade e da universalidade não impedem que o legislador utilize a tributação como mecanismo para atingir, ao menos em parte, outros objetivos consagrados pela Constituição Federal, seja no próprio sistema constitucional tributário, seja na ordem econômica ou social. Tanto é assim que o tratamento diferenciado existente para dividendos, ganhos de capital, rendimentos de aplicações financeiras e de planos de previdência privada, sem a existência de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal até o momento, corrobora que o legislador pode atribuir tratamento tributário distinto a certos rendimentos, com o objetivo de concretizar objetivos de política pública amparados pelo texto constitucional.

4. SANTOS, Ramon Tomazela. O princípio da universalidade na tributação da renda: análise acerca da possibilidade de atribuição de tratamento jurídico-tributário distinto a determinados tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 28, p. 264-294, 2012.
5. SANTOS, Ramon Tomazela. O princípio da universalidade na tributação da renda: análise acerca da possibilidade de atribuição de tratamento jurídico-tributário distinto a determinados tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 28, p. 264-294, 2012.

Por último, o *princípio da progressividade* demanda o aumento progressivo do imposto devido pelo contribuinte em relação à materialidade tributável, a fim de que os contribuintes com maior poder econômico contribuam de forma progressivamente superior para as despesas públicas, seja para fins de redistribuição de renda, seja para atenuar os efeitos regressivos dos impostos sobre o consumo⁶. Desse modo, o caráter progressivo do imposto de renda deve ser examinado a partir da relação matemática entre o valor do imposto efetivamente cobrado e a materialidade tributada (*i.e.*, alíquota efetiva).

Diante do que se expôs, é fácil constatar que o conceito de renda inserto no art. 153, III, da Constituição Federal pressupõe a consideração de todos os elementos positivos e negativos que afetam o patrimônio do contribuinte (universalidade de direito). O fato de determinados gastos incorridos pela pessoa jurídica contribuírem para obtenção de receitas isentas ou não tributáveis é irrelevante para a formação do acréscimo patrimonial auferido pelo contribuinte.

Assim, havendo mandamento constitucional para a consideração de todos os elementos positivos e negativos que afetam o patrimônio do contribuinte, a não tributação de uma receita ou indedutibilidade de uma despesa ou custo depende de regra expressa nesse sentido. Isso é assim não apenas em razão do conceito de renda e do princípio da universalidade, mas também em virtude do princípio da legalidade (arts. 5º, II, e 150, I, ambos da CF), sendo irrelevante, para a dedução da despesa e da perda, o fato de a receita ser tributada ou não.

3 O CONCEITO DE RENDA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Por força do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, coube ao CTN a função de delimitar o campo de incidência e definir o fato gerador *imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*.

Segundo o art. 43 do CTN, o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, bem como de

6. SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 33, p. 327-358, 2015; ROLAND, Débora da Silva. *Possibilidade jurídica da progressividade tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 35; POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 21, p. 362-363, 2007.

proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais.

Didaticamente, a interpretação do art. 43 do CTN depende do exame específico de cada um dos seus incisos⁷.

O inciso I do citado dispositivo legal adota o conceito de renda-produto, cuja fonte de produção será o capital, o trabalho ou a combinação de ambos. Esse dispositivo abrange os rendimentos produzidos pela exploração de um patrimônio, os rendimentos produzidos pelo esforço pessoal do seu titular, bem como os rendimentos provenientes da combinação de ambos os fatores de produção⁸.

O inciso II do art. 43 do CTN trata dos proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais não derivados do patrimônio ou do esforço pessoal do seu titular, o que equivale à teoria da renda-acréscimo.

Assim, os proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não gerados pelo capital ou pelo trabalho, como os ganhos de capital, os prêmios de loteria, as recompensas, entre outros tipos de acréscimos patrimoniais⁹. O conceito de proventos de qualquer natureza também alcança os rendimentos que não constituem produto imediato, mas, sim, produto mediato e remoto do trabalho, como os proventos de aposentadorias, as pensões e outros benefícios assistenciais, bem como os acréscimos patrimoniais de origem ilícita ou não identificada¹⁰.

Não há, portanto, no art. 43 do CTN qualquer exigência de correlação entre despesas dedutíveis e receitas tributáveis. Não se impõe sequer que o gasto incorrido pela pessoa jurídica esteja vinculado a uma receita específica. O que importa é verificar o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte

7. A análise a respeito do art. 43 do CTN foi desenvolvida mais detalhadamente no artigo: SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio et al. (coord.). *Direito tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019. p. 212-241.
8. Sobre o conceito de renda produto, conferir: COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 56; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 176.
9. MACHADO, Brandão. Imposto de renda. Ganhos de capital. Promessa de venda de ações. Decreto-lei n. 1.510, de 1976. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 11/12, p. 3.185, 1992.
10. CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda. Conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 1, p. 193-194, 1967.

no encerramento de determinado período de apuração. Esse aumento líquido de riqueza pressupõe a consideração dos fatores positivos (direitos) e negativos (obrigações) que afetam o patrimônio do contribuinte ao longo do período-base, sem prejuízo da possibilidade de atribuição de tratamento tributário específico para determinadas receitas (v.g., isenções e diferimentos) ou despesas (v.g., condições para dedução).

Prosseguindo o percurso investigativo acerca da ausência de regra de correlação entre receitas tributáveis e despesas dedutíveis, passa-se a examinar as hipóteses de incidência do imposto de renda disciplinadas nas leis ordinárias, que devem ser interpretadas com base nos parâmetros normativos estabelecidos na Constituição Federal e no art. 43 do CTN¹¹.

4 O CONCEITO DE DESPESA NECESSÁRIA E A AUSÊNCIA DE REGRA DE CORRELAÇÃO ENTRE RECEITAS TRIBUTÁVEIS E DESPESAS DEDUTÍVEIS

Sabe-se que no sistema tributário de outros países há normas jurídicas que, por vezes, vinculam a dedução de despesas à obtenção de receitas tributáveis pelo imposto de renda. Como exemplo, no direito tributário alemão, a regra geral da correlação estabelece que uma despesa somente será dedutível para fins fiscais se a receita correspondente for tributável. Isso significa que despesas incorridas pela empresa somente podem ser deduzidas do lucro tributável se estiverem diretamente relacionadas a receitas que estão sujeitas à tributação.

Essa regra está expressamente prevista na Seção 3c, Parágrafo 1, da Lei do Imposto de Renda alemão (*Einkommensteuergesetz – EstG*), nos seguintes termos:

§ 3c Abs. 1. Ausgaben dürfen, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden;

Em tradução livre, essa regra dispõe que “as despesas não poderão ser deduzidas como despesas operacionais ou da atividade se estiverem diretamente relacionadas economicamente com receitas isentas de imposto de renda”.

11. ZILVETI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 304.

Essa regra jurídica pode ser vista como uma exceção ao chamado “princípio da causalidade” (*Veranlassungsprinzip*), segundo o qual a dedução de despesas representa uma concretização do princípio da renda líquida e está baseada na causalidade ou conexão entre as despesas incorridas e a atividade da pessoa jurídica¹². Essa vinculação entre as despesas incorridas e a atividade econômica da pessoa jurídica, no direito tributário brasileiro, orienta o art. 47 da Lei n. 4.506/1964¹³.

O objetivo de uma norma jurídica que consagra a regra geral da correlação é evitar o duplo benefício, impedindo que o contribuinte usufrua de isenção ou desoneração em relação à receita auferida e, ao mesmo tempo, efetue a dedução da despesa correspondente para fins de apuração do seu lucro tributável¹⁴. Pretende-se, com isso, manter a integridade do sistema tributário.

No contexto atual de combate ao planejamento tributário agressivo, influenciado pelo Projeto BEPS, seria possível estabelecer uma relação entre a regra geral da correlação em vigor na Alemanha com o objetivo de se evitar a erosão das bases tributáveis por meio da dedução de despesas não correlacionadas com a obtenção de receitas tributáveis, bem como impedir a prática de planejamento tributário por meio de estruturas que artificialmente aumentam as despesas para reduzir a base tributável, sem uma correspondente receita tributável.

Em virtude da regra geral da correlação, se uma empresa incorre em despesas para gerar receitas que são isentas de imposto de renda, essas despesas não podem ser deduzidas para fins de determinação do lucro tributável. De forma semelhante, os custos incorridos para aquisição de ativos somente são dedutíveis se os rendimentos provenientes desses investimentos forem tributáveis pelo imposto de renda.

Ocorre que a legislação tributária brasileira não contempla a aplicação de uma regra geral de correlação entre receitas tributáveis e despesas dedutíveis. Não há qualquer norma jurídica, no sistema tributário brasileiro, que subordine a dedutibilidade de uma despesa à tributação da receita relacionada a ela (ou seja, a receita que é gerada como decorrência da assunção dessa despesa).

12. DRÜEN, Klaus-Dieter. Zum Betriebsausgabenabzug von Geld Bussen. *Der Betrieb*, n. 21, p. 1.135, 24.05.2013.

13. POLIZELLI, Victor Borges. Princípio da renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio *et al.* (coord.). *Direito tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019. p. 43.

14. BFH, sentença de 14.11.1986 – VI R 209/82.

De fato, a legislação brasileira não estabelece uma correlação entre a tributação de uma receita e a dedutibilidade de um custo ou despesa incorridos para a aquisição de tal receita. Ao contrário, é plenamente possível que custos ou despesas associados à obtenção de uma receita não tributável (ou isenta) possam ser dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL.

Ou seja, não havendo uma regra geral impondo tal correlação, as despesas associadas à obtenção de uma receita não tributável somente serão indedutíveis se existir uma norma determinando a sua indedutibilidade.

No direito tributário brasileiro, o art. 47 da Lei n. 4.506/1964 prevê que as despesas operacionais correspondem aos dispêndios não computados nos custos, necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

De plano, constata-se que a lei considera como despesas necessárias aqueles dispêndios vinculados à atividade da empresa, que contribuem para a manutenção da fonte produtora de rendimentos. Não se exige, porém, que tais rendimentos sejam tributáveis.

De fato, a dedução da despesa, para efeito de determinação do lucro real, é condicionada à observância dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.

A despesa será considerada necessária em razão de sua relevância para o desenvolvimento de qualquer transação ou operação exigidas pela atividade econômica da pessoa jurídica, assim como para a manutenção das respectivas fontes produtoras de rendimentos. Logo, o conceito de despesa necessária exige a existência de uma relação de pertinência entre a despesa e a atividade econômica da pessoa jurídica¹⁵. Por seu turno, a despesa será considerada normal e usual quando corresponder a um gasto ordinário incorrido pela pessoa jurídica para a realização de determinada transação ou no exercício de sua atividade econômica.

É importante esclarecer que o caráter normal e usual da despesa não exige que aquele tipo de gasto seja frequentemente incorrido pelo contribuinte¹⁶. Ao

15. SANTOS, Ramon Tomazela. A dedutibilidade de despesas com o pagamento de propina à luz das leis internas e das convenções internacionais celebradas pelo Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 48, p. 711, 2021.

16. SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio et al. (coord.). *Direito tributário: princípio*

contrário, a despesa pode ser excepcional ou esporádica, desde que possa ser considerada usual ou normal no contexto dos negócios ou das atividades exploradas pelo contribuinte¹⁷. Até porque não faria sentido negar a possibilidade de dedução de determinada despesa apenas em virtude do seu caráter único e excepcional na atividade econômica da pessoa jurídica¹⁸.

Assim, a menção às despesas que se apresentam de forma usual, costumeira e ordinária não deve ser interpretada no sentido de frequência temporal, mas, sim, no contexto de desembolsos ordinários, incorridos no desenvolvimento normal e usual dos negócios da pessoa jurídica, que não constituam inversões de capital¹⁹. Aliás, se não fosse assim, a própria noção de necessidade de despesa absorveria os demais requisitos do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, tendo em vista que a despesa necessária, por estar vinculada à atividade econômica da pessoa jurídica e à manutenção da fonte produtora da renda, seria naturalmente considerada normal e usual.

Superado esse ponto, cabe frisar que o conceito de despesa necessária deve ser aplicado segundo critérios objetivos, sem qualquer julgamento pessoal ou juízo de valor a respeito das escolhas empresariais da pessoa jurídica²⁰. O intérprete, ao avaliar a necessidade de determinada despesa, deve afastar ilações de ordem meramente subjetiva, examinando os fatos à luz da relação objetiva existente entre a despesa e a atividade econômica da pessoa jurídica²¹, evitando-se,

da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019. p. 29.

17. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 6-21.
18. NEWMAN, Joel S. The Story of Welch V. Helvering: The use (and misuse) of the “ordinary and necessary” test for the deductibility of business expenses. In: CARON, Paul (ed.). *Tax stories: an in-depth look at ten leading federal income tax cases*. New York: Foundation Press, 2003. p. 155-164.
19. O tema foi enfrentado sob enfoque semelhante pela Suprema Corte dos Estados Unidos. A título de ilustração, confirmam-se os seguintes julgados: *Commissioner vs. Tellier*, 383 U.S. 687 (1966); *Commissioner v. Lincoln Savings and Loan Ass’n*, 403 U.S. 345 (1971).
20. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. II, p. 859.
21. Como ensina Humberto Ávila: “O que afasta determinado valor da tributação, portanto, é a relação do negócio jurídico com a fonte produtora dos resultados, pouco importando se o negócio jurídico é simples ou complexo, tradicional ou inovador, direta ou indiretamente relacionado com o objeto social, causa de pequena ou grande perda. O que interessa – insista-se nisto – é a relação do gasto com a fonte produtora do resultado: não se tributa a condição para a produção do resultado, mas apenas o resultado positivo da produção”

com isso, interferências baseadas em fatores subjetivos²². Esse aspecto reforça que não cabe ao intérprete, introduzir, por meio de interpretação, restrições que a lei não previu expressamente. A atuação do intérprete deve ser limitada à aplicação da norma tal como está posta, sem que sejam criadas condições que não tenham sido determinadas pelo legislador.

A tentativa de impor uma correlação entre despesas dedutíveis e receitas tributáveis, sem fundamento em texto legal expresso, representaria uma extrapolção do poder interpretativo, infringindo o princípio da legalidade. Isso porque o intérprete, ao impor uma restrição que não encontra respaldo no texto normativo, estaria legislando de forma indireta, o que é inadmissível no ordenamento jurídico brasileiro.

Além disso, a introdução de tal correlação entre receitas tributáveis e despesas dedutíveis de forma interpretativa geraria enorme insegurança jurídica, uma vez que os contribuintes não poderiam prever com precisão as consequências fiscais de suas operações. A segurança jurídica exige que as normas tributárias sejam claras e previsíveis, permitindo que os contribuintes possam planejar suas atividades econômicas com um entendimento claro das regras aplicáveis²³, inclusive em relação à possibilidade de deduzir as despesas incorridas.

Daí se vê que, se o intérprete pudesse impor restrições não previstas expressamente pela legislação, estar-se-ia comprometendo essa previsibilidade, o que poderia ter impactos negativos na atividade econômica, desincentivando investimentos e o desenvolvimento de sua atividade econômica.

É importante lembrar, nesse ponto, os limites da atividade de interpretação. A interpretação consiste, basicamente, no processo de reconstrução do sentido a partir de um texto ou de elementos não textuais (comportamentos

(ÁVILA, Humberto. Operações de proteção contra variação do dólar e de redução dos custos operacionais. *Hedge. Swap*. Dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das despesas incorridas e das perdas sofridas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 193, p. 166, 2011).

22. Confirmam-se as seguintes decisões: Acórdão n. 9101-00041, de 10.03.2009, Acórdão n. 1803-00496, de 09.07.2010, Acórdão n. 105-14862, de 01.12.2004, Acórdão n. 107-07933, de 28.01.2005.

23. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 587; COELHO, Eduardo Junqueira. segurança jurídica e a proteção da confiança no direito tributário. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário e a Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 231-232.

e efeitos)²⁴. A noção de interpretação, enquanto processo de reconstrução do sentido, depende da distinção entre o enunciado normativo (objeto de interpretação) e a norma jurídica reconstruída (resultado da interpretação)²⁵. A interpretação jurídica tem como objeto textos ou documentos normativos. A norma jurídica não é, portanto, o objeto da atividade interpretação (normas não preexistem à interpretação), mas, sim, o resultado da atividade interpretativa²⁶.

A afirmação de que o intérprete constrói a norma jurídica, como resultado da atividade de interpretação, não confere ampla liberdade ao intérprete. Na verdade, como ensina Humberto Ávila, interpretar não significa criar significados aleatoriamente, pois as palavras e expressões comportam significados que preexistem à atividade interpretativa individual²⁷. O significado das palavras está ligado não apenas às regras sintáticas e semânticas, mas também à pragmática comunicativa, que abrange acordos e convenções relacionados ao uso da linguagem em determinados contextos e situações temporais. A comunicação linguística é uma prática social, cujos significados são consolidados ao longo do tempo pelos intérpretes.

Essa é uma das razões pelas quais se pode afirmar que a atividade do intérprete não é ilimitada ou desprovida de parâmetros²⁸. A interpretação permanece vinculada às regras de linguagem, ao texto normativo, à experiência jurídica e à fidelidade ao Direito.

Logo, é crucial que o intérprete respeite os limites da lei e se abstenha de impor, por meio de interpretação, requisitos adicionais que restrinjam a dedução de despesas legalmente admitidas, apenas porque as receitas correlatas não são tributáveis. Tal postura é essencial para a manutenção da segurança jurídica e para que as regras tributárias sejam aplicadas de forma consistente com os parâmetros constitucionais, sem arbitrariedades por parte do intérprete.

24. ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 187-190, 2013.

25. RECHIA, Fernando Mariath. Modelos de aplicação do direito: definição, conteúdo e controle. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito*. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 115.

26. GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 131-138.

27. ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 59.

28. PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 69.

Existem inúmeros exemplos no ordenamento jurídico brasileiro que corroboram as considerações ora desenvolvidas, isto é, possíveis assimetrias no tratamento de receitas e despesas no âmbito do IRPJ.

Um primeiro exemplo que merece destaque é o caso dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial (MEP) (art. 20 do Decreto-lei n. 1.598/1977). No caso de uma pessoa jurídica que adquire participação societária avaliada pelo MEP, aquelas despesas associadas à aquisição dessa participação serão dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSL (quando necessárias, usuais e normais à atividade). Há, inclusive, norma expressa que admite a dedutibilidade de juros sobre empréstimos captados para a aquisição de investimento por sociedade *holding*. É o caso do art. 31 da Lei n. 11.727/2008, o qual se transcreve abaixo:

Art. 31. A pessoa jurídica que tenha por objeto exclusivamente a gestão de participações societárias (*holding*) poderá diferir o reconhecimento das despesas com juros e encargos financeiros pagos ou incorridos relativos a empréstimos contraídos para financiamento de investimentos em sociedades controladas.

§ 1º. A despesa de que trata o *caput* deste artigo constituirá adição ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido e será controlada em livro fiscal de apuração do lucro real.

§ 2º. As despesas financeiras de que trata este artigo devem ser contabilizadas individualizadamente por controlada, de modo a permitir a identificação e verificação em separado dos valores diferidos por investimento.

§ 3º. O valor registrado na forma do § 2º deste artigo integrará o custo do investimento para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

Não obstante, os ganhos gerados por essa aquisição, isto é, os ganhos associados à detenção da participação societária, não serão tributáveis, na medida em que eles representarão ajustes no valor do investimento que, por força do art. 23 do Decreto-lei n. 1.598/1977, não integram o lucro real e a base de cálculo da CSL.

Veja-se que o fato de os ganhos associados ao MEP não serem tributados pelo IRPJ e pela CSL não representa óbice para que as despesas incorridas para a aquisição da participação societária sejam dedutíveis das bases de cálculo desses tributos.

A afirmação anterior permanece verdadeira em outras situações: o fato de a receita decorrente do recebimento de dividendos atrelados a determinada participação societária ser isenta de IRPJ e CSL (art. 10 da Lei n. 9.249/1995) não faz com que as despesas incorridas pela pessoa jurídica para aquisição dessa participação societária sejam indedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSL. Pelo contrário, a despeito da isenção, as despesas continuam plenamente dedutíveis.

O inverso também pode ocorrer, isto é, uma receita pode ser tributável e a despesa correspondente ser indedutível. Como exemplo, é possível citar a hipótese dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, os quais são tributáveis pelo IRPJ e pela CSL, nos termos do art. 25 da Lei n. 9.249/1995. Diferentemente, os prejuízos e perdas apurados no exterior são indedutíveis, como estabelece o § 5º do mesmo dispositivo. Esse exemplo é bastante elucidativo, tendo em vista que o mesmo dispositivo legal trata da tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital e veda a dedução dos prejuízos e perdas.

A ausência de paridade no tratamento entre receitas e despesas também pode decorrer dos acordos de bitributação assinados pelo Brasil, a exemplo dos juros percebidos em virtude de títulos públicos adquiridos no exterior, que não são tributáveis nos casos em que a cláusula convencional atribui competência exclusiva ao Estado da instituição financeira emissora²⁹. É plenamente possível a captação de empréstimo pela pessoa jurídica para aquisição dos títulos públicos em referência, de modo que os juros relacionados aos empréstimos seriam, em regra, despesas dedutíveis, ainda que o ingresso correlato não seja tributado na jurisdição brasileira.

Isso não impede que o legislador, em hipóteses específicas, estabeleça um tratamento tributário baseado no princípio da congruência. Como exemplo, cite-se o art. 13 da Lei n. 12.973/2013, que trata do ganho decorrente de avaliação a valor justo (AVJ). Esse dispositivo legal prevê que o AVJ não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo, e somente será tributado à medida que o ativo

29. Confira-se, exemplificativamente, a redação do acordo assinado entre Brasil e Dinamarca: “os Juros da dívida pública, de títulos ou debêntures emitidos pelo Governo de um Estado Contratante, por uma sua subdivisão política ou por qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade daquele Governo, só são tributáveis nesse Estado.”

for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado. A congruência está implícita no dispositivo legal em comento, tendo em vista que a tributação ocorre à medida da realização do ativo, com o reconhecimento da referida despesa, de modo a neutralizar o ganho decorrente do AVJ).

Os exemplos citados anteriormente corroboram, então, o que foi dito no início do presente tópico, no sentido de que não existe uma regra geral de correlação no sistema tributário brasileiro, que determine uma correlação entre a dedutibilidade de uma despesa e a tributação da receita cuja obtenção está associada a ela, sendo que a congruência somente é exigida quando a legislação expressamente prevê.

Diante disso, tem-se que o simples fato de determinadas receitas serem isentas ou não tributáveis não faz com que, imediatamente, as despesas incorridas para a sua obtenção sejam indedutíveis. Para tanto, seria necessária uma regra de indedutibilidade que alcançasse essa hipótese, o que não se verifica no ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, para que o Fisco proceda à glosa das despesas incorridas pelo contribuinte no curso de sua atividade econômica, será essencial demonstrar que esses dispêndios não são usuais, necessários e normais, nos termos do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, examinado anteriormente. Isso porque, para fins do ordenamento vigente, o fato de uma receita isenta decorrer de uma despesa dedutível não resulta na sua indedutibilidade, por ausência de previsão legal.

Por fim, a corroborar a falta de uma regra geral da correlação entre despesas dedutíveis e receitas tributáveis, cabe enfatizar que o Brasil não introduziu no sistema tributário nacional regras de limitação à dedução de despesas de juros baseadas na ação 4 do Projeto BEPS, que pretendia, entre outros objetivos, evitar a dedução de juros em operações de captação cujos recursos financeiros são utilizados para a geração de rendimentos isentos ou de tributação diferida. Veja-se:

The BEPS Action Plan (OECD, 2013) specifically requires the development of rules to address base erosion and profit shifting using interest expense to fund tax exempt or tax deferred income³⁰.

30. OECD. *Limiting base erosion involving interest deductions and other financial payments*. Action 4: Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 43.

De acordo com a ação 4 do Projeto BEPS, que constitui um relatório de melhores práticas, recomenda-se a instituição de limite para a dedução da despesa líquida de juros com base em coeficiente que varia de 10% a 30% de um EBITDA ajustado, justamente com a exclusão de rendimentos isentos do lucro líquido³¹.

A ausência de introdução da ação 4 do Projeto BEPS corrobora, portanto, a ausência de uma regra de correlação, seja em caráter geral, seja de forma específica para despesas de juros, no direito tributário brasileiro.

5 CONCLUSÕES

Diante do exposto, constata-se que o direito tributário brasileiro não adota uma regra geral de correlação entre receitas tributáveis e despesas dedutíveis.

No direito tributário brasileiro, o art. 47 da Lei n. 4.506/1964 autoriza a dedução de despesas operacionais necessárias, usuais e normais, independentemente da tributação das receitas associadas.

Conseqüentemente, não pode o intérprete, por meio de interpretação, pretender introduzir restrições à dedução de despesas que atendem aos critérios legais, apenas porque as receitas correspondentes não são tributáveis.

6 REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 187-190, 2013.

31. Confira-se: “Tax exempt income, such as exempt dividend income or foreign earnings that are tax exempt, should not form part of the entity’s EBITDA figure” (OECD. *Limiting base erosion involving interest deductions and other financial payments*. Action 4: Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 48).

CARNEIRO, Bernardo Lima Vasconcelos. A inconstitucionalidade do limite de dedução dos gastos com educação no Imposto de Renda Pessoa Física. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 203, p. 34, 2012.

CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda. Conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 1, 1967.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 56; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

DRÜEN, Klaus-Dieter. Zum Betriebsausgabenabzug von Geld Bussen. *Der Betrieb*, n. 21, 24.05.2013.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Brandão. Imposto de renda. Ganhos de capital. Promessa de venda de ações. Decreto-lei n. 1.510, de 1976. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 11/12, 1992.

NEWMAN, Joel S. The Story of Welch V. Helvering: The use (and misuse) of the “ordinary and necessary” test for the deductibility of business expenses. In: CARON, Paul (ed.). *Tax stories: an in-depth look at ten leading federal income tax cases*. New York: Foundation Press, 2003.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

POLIZELLI, Victor Borges. Princípio da renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio et al. (coord.). *Direito tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.

POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 21, 2007.

RECHIA, Fernando Mariath. Modelos de aplicação do direito: definição, conteúdo e controle. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito*. São Paulo: Malheiros, 2020.

ROLAND, Débora da Silva. *Possibilidade jurídica da progressividade tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

SANTOS, Ramon Tomazela. A dedutibilidade de despesas com o pagamento de propina à luz das leis internas e das convenções internacionais celebradas pelo Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 48, 2021.

SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 33, 2015.

SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio *et al.* (coord.). *Direito tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.

SANTOS, Ramon Tomazela. O princípio da universalidade na tributação da renda: análise acerca da possibilidade de atribuição de tratamento jurídico-tributário distinto a determinados tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 28, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio *et al.* (coord.). *Direito tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.

ZILVETI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

