

THOMAZ AKIMURA

**A QUESTÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE  
AS RECEITAS MERAMENTE CONTÁBEIS**

Monografia apresentada para a obtenção do título de Bacharel em Direito no Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Humanas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

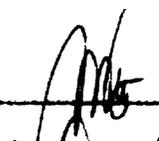
CURITIBA  
2006

## TERMO DE APROVAÇÃO

THOMAZ AKIMURA

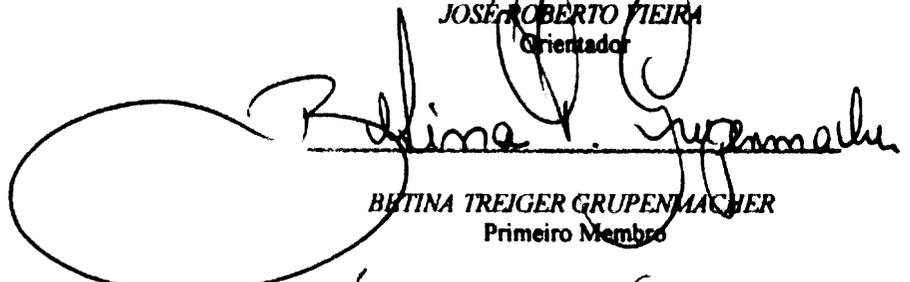
**A questão da tributação sobre as receitas meramente contábeis.**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



---

JOSÉ ROBERTO VIEIRA  
Orientador



---

BETINA TREIGER GRUPENMACHER  
Primeiro Membro



---

ELIZEU DE MORAES CORRÊA  
Segundo Membro

## **AGRADECIMENTO**

Agradeço ao Professor Doutor José Roberto Vieira pelo apoio e dedicação, fundamentais para o desenvolvimento do trabalho monográfico.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	1
Capítulo I – Tributos	
1.1 – Tributos: breve notícia histórica .....	2
1.2 – O conceito de tributo .....	3
1.3 – As espécies de tributos .....	8
1.4 – A Norma Jurídica de incidência tributária .....	14
1.4.1 – Hipótese de incidência tributária .....	16
1.4.2 – Obrigação tributária .....	19
1.5 – O crédito tributário .....	21
Capítulo II – Regimes contábeis	
2.1 – Introdução .....	24
2.2 – Regime de Caixa.....	26
2.3 – Regime de Competência.....	26
2.4 – Os critérios de utilização dos regimes contábeis.....	27
Capítulo III – Disponibilidade econômica e jurídica	
3.1 – Introdução .....	29
3.2 – O conceito de renda.....	32
3.3 – O conceito constitucional de renda .....	34
3.4 – O conceito de renda bruta e faturamento.....	37
Capítulo IV – As receitas e despesas meramente contábeis	
4.1 – Introdução.....	43
4.2 – Hipóteses de ocorrência.....	43
4.3 – Variações cambiais e reflexos contábeis.....	45
4.4 – A tributação das receitas meramente contábeis.....	47
4.5 – A dedução das despesas meramente contábeis.....	50
4.6 – O posicionamento jurisprudencial.....	51
Capítulo V – Conclusão.....	53
Referências Bibliográficas.....	55

## INTRODUÇÃO

O velho mito da expulsão do paraíso faz referência ao castigo que foi imposto ao homem por ter desobedecido à ordem divina. Desde então, ele tem vivido e se alimentado do suor de seu rosto.

Todavia, nas circunstâncias atuais, o trabalho não é necessariamente um castigo, uma pena, algo desagradável. Ao contrário, o trabalho é recebido como um sainete para todos que almejam uma fonte de sustento para si e para sua família.

Diante desse quadro, manifestam-se tão representativas as questões de natureza tributária, tendo em vista que, nesses casos, há uma apropriação estatal de recursos arduamente conquistados pelos cidadãos.

Ademais, agrava-se a exação em razão da notória desídia com que os recursos públicos são investidos neste país, inundado por denúncias de improbidades de toda espécie.

A Constituição Federal, baluarte por natureza dos direitos fundamentais dos cidadãos, encontra-se sitiada por uma súcia de reformadores que não medem esforços para amoldá-la aos seus interesses. Curiosamente, as emendas constitucionais até então concretizadas, em regra, reduziram ou suprimiram direitos e garantias custosamente conquistados.

No âmbito dos tributos, o sistema constitucional tributário garante poderosos instrumentos de combate aos que, por ofício ou por princípio, militam contra os abusos cometidos contra a sociedade na esfera tributária.

O tema que se apresenta para a discussão versa a tributação de receitas meramente contábeis.

Por se tratar de hipótese controversa, em que não se manifesta claramente a capacidade contributiva do cidadão, ou da pessoa jurídica sujeita à tributação, resta presente uma questão a ser dirimida pelo estudo da hipótese de incidência, bem como da constitucionalidade da tributação pretendida pela administração tributária.

## Capítulo I – Tributos

### 1.1 – Tributos: breve notícia histórica

Da valiosa lição de ALIOMAR BALEEIRO, temos que a palavra “tributo” apresentava primitivamente o mesmo sentido que hoje damos às chamadas reparações de guerra. A diferença residiria no fato de que estas buscavam uma justificação moral na despesa ou prejuízo causado ao vencedor, enquanto o tributo era simplesmente uma imposição do vencedor sobre o vencido.<sup>1</sup>

Na mesma esteira segue LUCIANO AMARO, aduzindo que o tributo, como uma prestação pecuniária, ou de bens, arrecadada pelo Estado ou pelo Monarca para fazer frente às despesas e gastos públicos, é uma noção que se perde no tempo, abrangendo desde as imposições de pagamentos exigidos pelos vencedores sobre os vencidos até a cobrança junto aos próprios súditos, sobre o disfarce de “contribuições”, ou como um dever ou obrigação.<sup>2</sup>

Nota-se, portanto, que, primitivamente, a exigibilidade do tributo fundamentava-se no poder e na força daquele que ocupava uma posição de superioridade diante do seu povo ou de outro sujeito ao ônus da derrota. A vontade suprema do soberano exprimia o conteúdo da lei. Posteriormente, com o enfraquecimento do poder monárquico e a ascensão do regime democrático, houve a substituição da vontade do soberano pelo império da lei como expressão da vontade coletiva.

Essa transição não foi pacífica, a tributação não consentida foi o estopim de numerosos movimentos que se insurgiram contra o abuso do Estado na utilização do fenômeno da tributação para retirar parte da riqueza dos particulares, sem qualquer tipo de contraprestação. Evidentemente que o que se tinha nesse momento histórico mais se assemelhava ao confisco do que a um exercício do poder de tributar.

---

<sup>1</sup> Uma Introdução à ciência das finanças, p. 156.

<sup>2</sup> Direito Tributário Brasileiro, p. 16.

KIYOSHI HARADA cita alguns dos conhecidos movimentos de resistência contra o abuso da tributação não consentida:

Na Espanha, as Cortes de Leão, de 1188, estabeleceram o princípio de que os impostos deveriam ser votados pelos delegados dos contribuintes. Portugal convocava as Cortes de Lamengo, em 1413, para obter os impostos necessários. Na França, representantes da nobreza, clero e povo reuniam-se em 'États Généraux' e nos 'Estados Provinciais' quase sempre para obtenção de tributos, desde o início do século XVI, até que os monarcas absolutistas (Francisco I, Henrique IV e Luís XIV) prescindiram dessas assembleias.<sup>3</sup>

Nesse ponto, quadra realçar a importância do movimento ocorrido na Inglaterra, no início do século XIII, que envolveu a luta dos barões ingleses contra o rei "João sem Terra". Esse movimento, insuflado pela resistência contra a cobrança de tributos não consentidos, culminou com a imposição da Carta Magna de 1215, um embrião das constituições que então nasceriam posteriormente.

Por outro lado, a história do Brasil apresenta, dentre muitos casos, a "Inconfidência Mineira", deflagrada em 1789, como exemplo de movimento de resistência nascido em razão do tributo exacerbado sobre o ouro produzido na colônia.

Finalmente, é importante observar que essa breve análise histórica do tributo não é despropositada, pois serve para evidenciar quantos esforços humanos foram necessários para fazer valer o princípio de que a cobrança do tributo não pode ser arbitrária, sem qualquer critério lógico, ao alvedrio daquele que detém o poder. A cobrança deve ser vinculada ao consentimento da coletividade, ainda que indiretamente, por meio da Lei.

## 1.2 – O Conceito de tributo

Conceituar é explicar uma idéia por meio de palavras, e envolve a classificação e atribuição de qualidades a um determinado ente, de forma a possibilitar a sua melhor compreensão. No direito, é atividade especialmente exercida pela doutrina, que realiza um estudo aprofundado do objeto, para dele extrair o conceito que mais se aproxime de sua essência.

---

<sup>3</sup> **Direito Financeiro e Tributário**, p. 151.

Para GERALDO ATALIBA, o conceito de tributo é constitucional, não podendo ser alargado, reduzido ou modificado por nenhuma lei. É um conceito essencial para a delimitação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, que consiste num conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte.

Explica GERALDO ATALIBA que sempre que alguém for colocado “(...) *na contingência de ter o comportamento específico de dar dinheiro ao estado (ou a entidade dele delegada por lei)*”, poder-se-á estar diante de quatro hipóteses, quais sejam: multa, obrigação convencional, indenização por dano ou tributo<sup>4</sup>.

Nos quatro casos apresentados, alguém pode ser colocado na situação de sujeito passivo de uma obrigação pecuniária devida ao estado, ou, excepcionalmente, a outra pessoa, em geral pública, designada pela lei como sujeito ativo da prestação.

O critério diferenciador das hipóteses apresentadas fundamenta-se no modo de nascimento da obrigação.

Tratando-se de vínculo nascido da vontade das partes em um negócio jurídico, no qual o Estado ocupa um dos pólos, estar-se-á diante de uma obrigação convencional.

Por outro lado, haverá o nascimento de uma multa ou de uma obrigação de indenizar se houver a prática de um ato ilícito. A multa constitui-se em uma sanção imposta pelo descumprimento de um determinado comportamento, enquanto a indenização é mera reparação patrimonial, a título de reparação de dano.

Por via de exclusão, portanto, será tributo a obrigação pecuniária devida ao Estado, prevista por lei, que não decorra de fato ilícito, nem de obrigação convencional.

Partindo-se dessas premissas, delimita-se o conceito constitucional de tributo a que se refere GERALDO ATALIBA.

---

<sup>4</sup> Hipótese de Incidência Tributária, p. 36-37.

No direito brasileiro, a definição de tributo vem estampado no artigo 3º do Código Tributário Nacional: “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

Vê-se que o conceito de tributo no Brasil foi gravado em texto legal, embora não seja o legislador a pessoa mais indicada para construir conceitos de ordem jurídica.

Para GERALDO ATALIBA, não é função da lei formular conceitos teóricos, considerando ele que o artigo 3º do Código Tributário Nacional é um mero *precepto didactico*. Como conceito básico, esse autor define o tributo como uma relação jurídica que consiste em uma obrigação<sup>5</sup>.

HUGO DE BRITO MACHADO também considera que, em princípio, a função precípua da lei não é conceituar, mas é essencial que ela contenha uma regra de comportamento. Entretanto, releva o autor as situações em que, em face das controvérsias, a lei deve estabelecer conceitos, tal como ocorreu com o conceito de tributo no Brasil.<sup>6</sup>

Da lição de LUCIANO AMARO, observa-se que essa postura pretensamente didática do legislador não é nenhuma novidade, tendo em vista que, mesmo antes do Código Tributário Nacional, a Lei n. 4.320, de 17/03/1964, trazia em seu artigo 9º a seguinte definição: “*Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades*”.<sup>7</sup>

Superando a mera discussão conceitual de tributo, PAULO DE BARROS CARVALHO analisou profundamente as acepções que esse vocábulo possui, chegando a conclusões bastante interessantes. Esse jurista extrai da doutrina e da jurisprudência seis significações diversas consagradas no direito positivo: “tributo”

---

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 32-33.

<sup>6</sup> *Curso de Direito Tributário*, p. 70.

<sup>7</sup> *Direito...*, *op.cit.*, p. 19.

como quantia em dinheiro; “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária; “tributo” como norma jurídica tributária; “tributo” como norma, fato e relação jurídica.<sup>8</sup>

Vale observar que, na óptica de PAULO DE BARROS CARVALHO, a definição insculpida no Código Tributário Nacional enquadra-se na sexta acepção trazida pelo autor, qual seja, “tributo” como norma, fato e relação jurídica<sup>9</sup>.

Embora louvável a busca da superação de controvérsias pela criação de um conceito legal para o tributo, tal postura não impediu que esse conceito fosse sujeito a críticas de alguns doutrinadores.

A exemplo disso, PAULO DE BARROS CARVALHO destaca de início a redundância da expressão “*em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*”. Isso porque, se já dissera o legislador que se trata de uma prestação pecuniária, para quê insistir na locução “*em moeda*”? Ademais, a utilização da expressão “*ou cujo valor nela se possa exprimir*”, amplia excessivamente o horizonte das prestações tributárias, englobando inclusive o trabalho humano.

Com essa ampliação, poder-se-ia entender que o serviço militar, o trabalho prestado nas mesas eleitorais, ou mesmo aquele prestado pelos jurados no Tribunal do Júri, seriam, na verdade, tributos.<sup>10</sup> E parece ser evidente que essa possibilidade não é nem um pouco atraente para a administração tributária, que se veria diante de novos problemas a serem solucionados.

Um detalhe muito importante, no Direito Tributário Brasileiro, consiste no fato de ser pecuniária a prestação tributária, isto é, o seu conteúdo se expressa em moeda.

Referente a essa natureza pecuniária do tributo, HUGO DE BRITO MACHADO observa que não se admite no Direito brasileiro a instituição de tributos em natureza, ou seja, aqueles que se expressam em unidade de bens diversos do dinheiro (*in natura*) ou em unidade de serviços (*in labore*). E mesmo depois da

---

<sup>8</sup> Curso de Direito Tributário, p. 19.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 24.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 25.

alteração do artigo 156 do Código Tributário Nacional, com a inclusão de um inciso que prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção do crédito tributário, esse dispositivo legal não se constitui em forma ordinária de extinção do crédito tributário, que deverá ser pago, normalmente, mediante a entrega de dinheiro.<sup>11</sup>

A despeito das críticas que se fazem à conceituação legal de tributo, a existência em lei de uma definição que se aproxime do entendimento majoritário da doutrina tem a virtude de atenuar as inevitáveis controvérsias envolvendo esse ou aquele instituto jurídico.

Alguns autores chegam a estabelecer um conceito próprio para o tributo, embora pouco se afastem do conceito insculpido no Código Tributário Nacional, tal como o faz LUCIANO AMARO, para quem o *“Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”*.<sup>12</sup>

Observa-se que o conceito de tributo proposto por esse autor apresenta o arcabouço fundamental do conceito legal instituído no artigo 3º do Código Tributário Nacional, revelando a acepção de norma, fato e relação jurídica apresentada por PAULO DE BARROS CARVALHO.

No âmbito do Direito Tributário, a definição legal de “tributo” afasta qualquer pretensão abusiva do poder público que possa transpor o tênue limite existente entre tributação e confisco. Ademais, o conceito legal de tributo não diverge em muito do que entende a doutrina, sendo, em verdade, um conceito instituído pelo legislador com base na doutrina então predominante, na época da elaboração do Código Tributário Nacional.

Há, todavia, que se atentar para cautela sugerida por GERALDO ATALIBA, para quem o conceito de tributo é constitucional. Pois, sendo constitucional, nenhuma lei poderia ampliar o seu conteúdo, desde que é um instrumento de demarcação das competências legislativas em matéria tributária, bem como válido para definir o “regime tributário”, consistente em princípios e regras constitucionais de proteção ao

---

<sup>11</sup> Curso..., *op.cit.*, p. 72.

<sup>12</sup> Direito..., *op.cit.*, p. 25.

contribuinte contra o “poder tributário” exercido pelos entes federativos, nos limites de suas competências.<sup>13</sup>

Em que pese a advertência manifestada por esse autor, quanto aos riscos da adoção de uma definição legal para tributo, sabe-se que mesmo que o conceito adotado traga a possibilidade de uma interpretação extensiva em desfavor do contribuinte, o robusto repertório de princípios e regras constitucionais de limitação à competência para tributar deverá frustrar qualquer tentativa do legislador ordinário de transpor os rígidos limites impostos pela Carta Magna em matéria tributária.

### 1.3 - As espécies de tributos

A classificação de determinado objeto exige a eleição de um critério que possa ser universalmente verificável e aferível, de forma a estabelecer uma conexão lógica entre aquilo que se classifica e o que já foi classificado anteriormente.

Nesse sentido, observa RENATO ROMEU RENCK que *“Os critérios constituem formas mediante as quais se identificam e escolhem os elementos para preencher determinadas condições com vista a tipificar uma situação predeterminada. O critério, como gênero universal, é forma que orienta o pensamento para determinado ponto específico”*.<sup>14</sup>

Infelizmente, no que se refere à classificação das espécies de tributos, a sistematicidade não é uma qualidade do Direito Tributário Brasileiro, pois não há um critério único utilizado na classificação dos tributos. Há, na realidade, uma pluralidade de critérios utilizados, com grande influência de conceitos pré-jurídicos, originários principalmente das ciências econômicas e que ainda se encontram profundamente arraigados na doutrina.

No que tange à assistemática na classificação dos tributos, LUCIANO AMARO explica que tal pecha decorre do fato de que os sistemas tributários não nasceram prontos e acabados, formaram-se ao longo do tempo para atender as necessidades do Estado no exercício de suas funções públicas. Por outro lado, observa

---

<sup>13</sup> Hipótese..., *op.cit.*, p. 32-33.

<sup>14</sup> **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: Critérios Constitucionais de apuração da base de cálculo**, p. 51.

esse autor que as rotulações das exações criadas pelo Estado foram historicamente sendo criadas sem o rigor necessário à sua espécie.<sup>15</sup>

De fato, do ponto de vista histórico, presume-se que a instituição de um tributo não passava de início pelo crivo de juristas para então ser apreciada pelo soberano. O que parece mais provável é que inicialmente os tributos eram instituídos arbitrariamente para angariar recursos para o Estado, com fundamento no poder do Soberano, e sem qualquer limitação. O problema da classificação teria nascido em momento histórico posterior, com as limitações impostas à competência tributária, que exigem uma classificação tributária, a fim de afastar qualquer tentativa de instituir um tributo que não se enquadrasse na autorização trazida pelo ordenamento jurídico. E, ao que parece, o mau hábito do déspota ainda se mantém vivo dentro das casas legislativas brasileiras, haja vista a intensa produção de normas inconstitucionais em matéria tributária.

O Código Tributário Nacional adotou a classificação tripartida dos tributos em seu artigo 5º, expressando em poucas palavras que os tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Quanto à origem dessa classificação tripartida dos tributos, consignada no Código Tributário Nacional, LUCIANO AMARO revela que “*A Comissão que preparara o projeto da emenda constitucional de 1965 entendeu que os empréstimos compulsórios deveriam assumir a roupagem de algum dos impostos federais e as contribuições outras (que não a de melhoria) deveriam validar-se como taxas*”.

Com base em tais premissas simplificadoras, a Emenda n.18, de 01/12/1965, tripartiu os tributos em impostos, taxas e contribuição de melhoria, e o Código Tributário Nacional declarou, em seu artigo 4º, que a natureza jurídica específica do tributo seria definida pelo “fato gerador” (hipótese de incidência) da respectiva obrigação, não importando para a sua qualificação a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto de sua arrecadação.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> **Direito...**, *op.cit.*, p. 69-70.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 56.

Entretanto, revelavam-se gritantes numerosas contradições internas do Código Tributário Nacional, as quais culminavam por inviabilizar a cobrança de outras espécies tributárias.

A exemplo disso, demonstra LUCIANO AMARO que a combinação do artigo 4º, que determina que a natureza jurídica específica do tributo é definida pelo “fato gerador” da respectiva obrigação, com o artigo 17 do mesmo diploma, que cinge todos os impostos ao título III do Código, excluiria outras figuras tributárias que não se enquadrassem no rigor sistemático imposto pelo Código.<sup>17</sup>

Assim, prossegue, exemplificando esse autor, não se teria como legitimar a cobrança da contribuição previdenciária recolhida pelas empresas, uma vez que ela não seria taxa, pois não há exercício regular do poder de polícia, tampouco a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, nem seria contribuição de melhoria, por dedução lógica da situação concreta.

Ora, se tal contribuição não é taxa nem contribuição de melhoria, resta enquadrar referida figura tributária como imposto. Mas tal exação se faz impedida pela expressa redação do artigo 17 que determina que os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam do título III, com as competências e limitações nele previstas.

Além disso, destaca LUCIANO AMARO que “(...) *todas as contribuições (criáveis que eram somente pela União) teriam, ainda, de limitar-se aos fatos geradores dos impostos federais, sob pena de inconstitucionalidade por invasão de competência privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios*”(sic).<sup>18</sup>

Diante de tamanho problema, acrescentou-se ao Código o artigo 217, que reconheceu que as disposições do Código não excluía a exigibilidade das diversas contribuições que foram relacionadas nesse artigo.

É evidente, portanto, que a solução adotada pelo código, mediante o estabelecimento de figuras nas quais se deveriam enquadrar todas as espécies de tributos, falhou. A razão desse desastre legislativo reside no fato de tentar-se criar uma

---

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 57.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 58.

classificação sem a devida análise de sua aplicabilidade, quanto confrontada com os tributos existentes.

Evidencia-se, portanto, a necessidade de adotar-se um critério de classificação que se fundamente em critérios essencialmente jurídicos, sem a influência de definições e conceitos extrajurídicos.

Nesse ponto, quadra trazer ao estudo o entendimento de GERALDO ATALIBA, segundo o qual a classificação dos tributos deve ser uma atividade de interpretação jurídica da Constituição, construída a partir do direito positivo, sem influência de formulações estranhas ou impertinentes, alheias à Ciência do Direito.

Para esse autor, o critério jurídico de classificação dos tributos está na consistência do aspecto material da hipótese de incidência, ou seja, na materialidade do conceito do fato que hipoteticamente se descreve na hipótese de incidência.

Dessa perspectiva, GERALDO ATALIBA realizou um exame comparativo das legislações, de modo a extrair um componente comum relativamente ao aspecto material da hipótese de incidência. Conclui o autor que, em todos os casos, o aspecto material da hipótese de incidência apresenta duas alternativas: ou consiste numa atividade do poder público, direta ou indiretamente, ou num fato inteiramente indiferente a qualquer atuação estatal. Sendo a materialidade da hipótese de incidência uma atividade estatal, o tributo será vinculado; por outro lado, sendo um fato qualquer, será um tributo não-vinculado.<sup>19</sup>

Na mesma orientação segue PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem “(...) não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo”.<sup>20</sup>

Para esse autor, a tipologia tributária se sustenta no seguinte binômio: hipótese de incidência e base de cálculo. Tal conclusão pode ser deduzida dos preceitos constitucionais do artigo 145, § 2º: “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”; assim como do artigo 154, I: “A União poderá instituir; I- mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que seja não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

---

<sup>19</sup> Hipótese..., *op.cit.*, p. 126-131.

<sup>20</sup> Curso..., *op.cit.*, p. 27.

A argumentação apresentada por PAULO DE BARROS CARVALHO em favor da adoção desse critério é bastante robusta, e baseia-se em dois motivos: trata-se de uma diretriz de índole constitucional, forjada num momento histórico em que o legislador realizava o delicado trabalho de traçar a rígida delimitação das competências tributárias, preocupadíssimo em preservar o princípio da Federação e a autonomia municipal; o critério é simples e operativo, permitindo um reconhecimento da índole tributária sem a necessidade de considerações alheias ao assunto.<sup>21</sup>

PAULO DE BARROS CARVALHO ressalta o interesse científico da classificação baseada na hipótese de incidência e na base de cálculo dos tributos, que se localiza no exame das unidades normativas, visualizadas na conjugação desses dois dados, guardando consonância com a tipologia tributária da Constituição Federal.<sup>22</sup>

Para esse autor, os tributos podem ser vinculados ou não a uma atuação estatal. Quando há uma atuação estatal, estar-se-á diante de taxas ou contribuição de melhoria. Por outro lado, quando não houver uma atuação estatal, um imposto estará sendo cobrado.

Quanto às contribuições, entende esse autor que podem ora se revestir de caráter de tributos vinculados, ora de não-vinculados; não se constituindo em categoria à parte, subsumindo-se numa das espécies enumeradas.

Para LUCIANO AMARO, o grande divisor de águas das classificações doutrinárias reside no fato de haver autores que escolhem uma única variável como elemento distintivo (classificação bipartida), enquanto outros adotam mais de uma variável (classificação pluripartida).<sup>23</sup>

Segundo esse autor, adotando-se somente uma variável, por exemplo, a vinculação a uma ação estatal, os tributos só poderão receber uma classificação bipartida, uma vez que a pergunta referente à existência da variável escolhida em dado tributo só admitirá uma resposta positiva ou negativa. A exemplo disso, esse autor cita o critério da vinculação do tributo a uma determinada atuação do Estado referível ao contribuinte.

---

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 29.

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 35.

<sup>23</sup> **Direito...**, *op.cit.*, p. 67.

Por outro lado, em se escolhendo mais de uma variável para se classificar os tributos, a tarefa de classificação tornar-se-á mais dificultosa em razão direta da quantidade de variáveis.

Explica esse autor que o problema que se apresenta não é descobrir qual é o “verdadeiro” critério técnico ou jurídico, uma vez que, se o direito positivo eleger um critério, esse será o critério jurídico. O problema a ser enfrentado é a suficiência ou não do critério adotado para abranger os diferentes regimes jurídicos a que podem estar submetidos os tributos.

Todavia, a tese apresentada por LUCIANO AMARO encontra falhas em razão da singeleza da premissa utilizada. Isso porque a utilização de um único elemento distintivo não é capaz de sustentar uma classificação, seja qual for.

A classificação, baseada puramente em critérios científicos, lança mão da noção de “gênero próximo” e “diferença específica”. Assim, antes de estabelecer um ou outro suposto elemento distintivo definidor de uma espécie, é necessário colher elementos comuns que unam os objetos em um mesmo gênero.

Conclui-se, portanto, não haver unanimidade nos critérios eleitos para a classificação dos tributos, havendo autores que prezam pela estrita observância do critério constitucional, como GERALDO ATALIBA e PAULO DE BARROS CARVALHO, enquanto outros se inclinam pela solução casuística da classificação, determinando os critérios pela virtualidade de englobar todos os tributos atualmente previstos no ordenamento jurídico.

Nessa segunda linha de orientação segue, por exemplo, LUCIANO AMARO, para quem “(...) a classificação dos tributos não pode partir nem apenas dos rótulos que as várias espécies têm recebido (...), nem deve limitar-se a notas ou características tão abrangentes que façam a classificação perder a utilidade (...) (sic)”<sup>24</sup>

Assim, esse autor identifica quatro grupos de espécies tributárias que permitiriam, por sua vez, variadas subdivisões, de forma a atender ao nível de análise

---

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 81.

ou critério de discriminação eleito: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

O mesmo entendimento tem HUGO DE BRITO MACHADO, entendendo existir no Sistema Tributário Brasileiro cinco espécies de tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.<sup>25</sup>

De nossa parte, perfilhamos a lição de GERALDO ATALIBA na sua classificação de tributos vinculados ou não-vinculados à atuação estatal. E, da análise do texto do Código Tributário Nacional, temos que a classificação tripartida se supre pela utilização desse critério eminentemente jurídico, concluindo-se pela classificação dos impostos como tributos não-vinculados, taxas como tributos vinculados diretamente, e as contribuições, como tributos vinculados indiretamente, e que eventualmente podem ora guardar maior afinidade com a espécie dos tributos vinculados diretamente, ora podem se apresentar como tributos não-vinculados.

#### **1.4 – A Norma Jurídica de incidência tributária**

O mecanismo de operação das normas jurídicas consiste no intercâmbio de informações entre o abstrato e o real, a subsunção do fato aferível na esfera concreta à hipótese abstrata prevista pela norma jurídica.<sup>26</sup>

A norma jurídica descreve uma hipótese abstrata que, se verificada no mundo concreto, determina um comportamento a ser manifestado.

Por outro lado, a natureza deôntica da norma jurídica, enquanto prescritiva de comportamentos, não teria efeito acaso não houvesse um terceiro elemento que promovesse o cumprimento do mandamento legal. Tal elemento coercitivo se encontra na sanção.

---

<sup>25</sup> Curso..., *op.cit.*, p. 78.

<sup>26</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, na 17ª edição de seu “Curso de Direito Tributário”, revendo seu posicionamento, faz a observação de que a subsunção, como operação lógica, não se verifica simplesmente entre iguais, mas entre linguagens de níveis diferentes.

Relativamente a essa estrutura, GERALDO ATALIBA considera que “(...) a estrutura das normas jurídicas é complexa; não é simples, não se reduz a conter um comando pura e simplesmente. Toda a norma jurídica tem hipótese, mandamento e sanção. Verificada a hipótese, o mandamento atua, incide”.<sup>27</sup>

Segundo esse autor, o mandamento tem sua incidência condicionada à existência do fato previsto na respectiva hipótese, e somente colhe comportamentos das pessoas contempladas pelas hipóteses.

De outra parte, entende GERALDO ATALIBA que “A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma”.<sup>28</sup>

No entendimento desse autor, a norma jurídica é estruturada em três elementos: hipótese, mandamento e sanção. Só será obrigação de natureza tributária a nascida por força do mandamento. Derivada da sanção ter-se-á uma obrigação de natureza não-tributária.<sup>29</sup>

Há de se ressaltar, todavia, que o modelo adotado por GERALDO ATALIBA, quanto à estrutura da norma jurídica, foi definitivamente superado pela visão de HANS KELSEN da enunciação do Direito a partir da norma complexa, composta pela norma primária e pela norma secundária.

Esclarece JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que “Diversamente de sua postura inicial, o filósofo vienense passou a entender a norma primária como aquela que determina a conduta desejada, e a norma secundária como aquela que estabelece a sanção pelo descumprimento da primeira (...)”. E observa esse autor que a norma primária, ou endonorma, tem a seguinte configuração: “Dado o fato A, deve ser a conduta B”, enquanto a estrutura da norma secundária, por sua vez, será: “Dado o descumprimento de B, deve ser a sanção C”.<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> Hipótese..., *op.cit.*, p. 42.

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 44.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 53.

<sup>30</sup> A Regra-Matriz de Incidência do IPI, p. 56.

Dentre muitas formas classificatórias a serem utilizadas para facilitar o entendimento das normas jurídicas tributárias, destaca-se a forma prescrita por PAULO DE BARROS CARVALHO, que se vale de um critério que enquadra as regras jurídicas tributárias pelo grupo institucional a que pertencem, classificando-as em três classes:

a) normas de natureza principiológica, que traçam limites à atividade legislativa no campo tributário;

b) normas que descrevem fatos, estipulam os sujeitos da relação, os termos determinativos da dívida (regra-matriz da incidência tributária), as isenções e as regras sancionatórias;

c) normas que estabelecem providências de natureza administrativa, tais como as de lançamento, recolhimento e deveres instrumentais inerentes à fiscalização.

Às normas que marcam o núcleo do tributo, ou seja, que estabelecem a regra-matriz de incidência tributária, esse autor designa por “normas tributárias em sentido estrito” e as demais por “normas tributárias em sentido amplo”.<sup>31</sup>

Ao nosso estudo interessa essencialmente a compreensão das normas tributárias em sentido estrito, tendo em vista que a controvérsia sobre a qual se origina a discussão fundamenta-se na ocorrência ou não da hipótese de incidência tributária.

#### **1.4.1 – A Hipótese de incidência tributária**

Onde houver norma jurídica haverá uma operação lógica fundamentada em uma descrição abstrata de um fato que, concretizado, acionará uma consequência determinada pela lei. Essa previsão abstrata e descritiva de um evento concreto, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, recebe o nome de hipótese, antecedente, suposto, ante-suposto ou pressuposto.

---

<sup>31</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op.cit.*, p. 241-242.

Sugere esse autor a adoção da expressão *hipótese tributária* para denominar essa previsão abstrata qualificada pelo seu campo de atuação no Direito Tributário.

Ao fato que realmente ocorre no mundo real, dentro de determinadas condições de espaço e tempo, prefere o autor denominar de *evento jurídico tributário*, reservando-se a expressão *fato jurídico tributário* para o relato lingüístico do evento jurídico tributário.<sup>32</sup>

Por sua vez, GERALDO ATALIBA refere-se à hipótese de incidência como um conceito legal, aduzindo que “(...) *é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho)*”. E prossegue aduzindo que a hipótese de incidência é uma categoria jurídica, um conceito “(...) *no sentido de que é uma representação mental de um fato ou circunstância de fato. Mas, a h.i. não é mero e simples conceito – na acepção filosófica do termo – já que, por definição, é uma manifestação legislativa, é contida num enunciado legal. Não é mero conceito, mas um ‘conceito legal’, isto é, constante de lei, contido numa proposição legislativa*”.<sup>33</sup>

Esse autor designa como *fato imponível* o fato concreto localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, e que por corresponder rigorosamente à descrição prévia, potencialmente prevista na *hipótese de incidência*, dá origem à obrigação tributária.<sup>34</sup>

Embora haja uma clara distinção entre a hipótese de incidência tributária e o fato concreto ocorrido no mundo fenomênico, a expressão “fato gerador” é amiúde utilizada para designar essas duas figuras distintas. Tal displicência de parte da doutrina brasileira foi severamente censurada por não se coadunar com a cientificidade que se exige do estudo do Direito.

---

<sup>32</sup> *Ibidem*, p. 248.

<sup>33</sup> **Hipótese...**, op.cit., p. 58-60.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 68.

Quanto à origem da expressão “fato gerador”, amplamente difundida em nosso ordenamento jurídico, JOSÉ ROBERTO VIEIRA traz a informação de que “*Dentre as dicções utilizadas para indicar o suposto da norma-padrão tributária, nossa legislação abriu as portas ao fato gerador de GASTON GÉZE, professor da Universidade de Paris*”.<sup>35</sup>

Contraopondo-se às críticas opostas à expressão “fato gerador”, há autores, como LUCIANO AMARO, que não consideram inconveniente sério o emprego ambivalente dessa expressão para designar tanto a descrição legal hipotética quanto o acontecimento concreto relacionado. Esse autor considera que se, por conveniência didática, houver interesse na distinção entre a descrição abstrata prevista em lei e o acontecimento concreto, pode-se utilizar a expressão “hipótese de incidência do tributo” e “fato gerador do tributo”.<sup>36</sup>

Observamos que, freqüentemente, as expressões propostas pela doutrina, para diferenciar a descrição hipotética e o fato concreto, permitem apontar uma ou outra falha de ordem semântica que macula a pretensão de perfeição científica na nomenclatura proposta. Isso porque palavras são signos que abrem imensa margem de interpretação quanto ao seu significado

Entretanto, a visão ambivalente da expressão “fato gerador” parte do pressuposto de que, diante dessa expressão, o jurista realizará automaticamente uma operação lógica que imediatamente identificará uma descrição legal hipotética ou de um fato concreto.

Portanto, ainda que se pudesse afastar qualquer possibilidade de equívoco entre essas duas alternativas, o que é quase impossível, a utilização de uma única expressão para designar dois conceitos distintos onera o processo intelectual, dando ensejo não só a equívocos como também trazendo maiores dificuldades para a compreensão da norma jurídica tributária.

---

<sup>35</sup> **A Regra-Matriz...**, *op.cit.*, p. 61.

<sup>36</sup> **Direito...**, *op.cit.*, p. 254.

Desse modo, perfilhamos a nomenclatura sugerida por PAULO DE BARROS CARVALO, que atribui à previsão abstrata de um acontecimento concreto a denominação de “hipótese tributária” e ao fato concreto a expressão “fato jurídico tributário”.

#### 1.4.2 – A Obrigação tributária

Ocorrido o fato concreto hipoteticamente descrito, manifesta-se o conteúdo prescritivo da norma tributária, determinando um comportamento a ser seguido pelo sujeito passivo, sob pena de sanção.

No Direito Tributário, a essência do mandamento prescrito na norma é de pagar um determinado valor ao Estado. Tal conclusão decorre do próprio conceito de tributo, que se constitui em uma prestação pecuniária compulsória.

A esse respeito observa LUCIANO AMARO que “(...) a obrigação no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu **objeto**, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente ao tributo”.<sup>37</sup>

Todavia, ao contrário do que ocorre com grande parte das obrigações do direito privado, o nascimento da obrigação tributária prescinde de uma manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. O sujeito passivo vincula-se à obrigação tributária mesmo que desconheça o nascimento desse vínculo. A obrigação tributária pertence ao universo do direito público, constituindo-se numa obrigação *ex lege*.

Destaque-se que essa relação jurídica que envolve o Estado e o sujeito passivo é de conteúdo nitidamente patrimonial. Esse pequeno detalhe é essencial para a determinação da natureza obrigacional da relação jurídica.

Nesse ponto, calha o ensinamento de PAULO DE BARROS CARVALHO, o qual atribui cunho obrigacional tão-somente às relações jurídicas susceptíveis de

---

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 239.

avaliação econômica. Em não sendo possível sua avaliação econômica, ter-se-á uma relação jurídica não-obrigacional, veiculadora de meros deveres.<sup>38</sup>

No tocante às obrigações tributárias, o Código Tributário Nacional adota, no seu artigo 113, o seguinte critério de classificação das obrigações:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Observa HUGO DE BRITO MACHADO que a obrigação tributária principal, que consiste na prestação à qual se obriga o sujeito passivo, é sempre de natureza patrimonial. É uma obrigação de dar dinheiro, no sentido de adimplir o dever jurídico.

Por outro lado, a obrigação tributária acessória é sempre não-patrimonial e representa uma obrigação de fazer em sentido amplo.<sup>39</sup>

PAULO DE BARROS CARVALHO apresenta objeções à utilização da expressão “obrigações acessórias”, preferindo a expressão “deveres instrumentais ou formais”. Essas objeções atingem os dois signos da locução.

Esclarece o autor que os deveres instrumentais não têm natureza obrigacional por faltar-lhes conteúdo mensurável em valores econômicos, e, por outro lado, esses deveres nem sempre são acessórios.<sup>40</sup>

Portanto, verificando-se que as “obrigações” referidas no artigo 3º do Código Tributário Nacional não têm conteúdo patrimonial, e que elas podem nascer e subsistir independentemente de uma obrigação principal, revela-se o equívoco da expressão “obrigação tributária acessória”.

---

<sup>38</sup> Curso..., *op.cit.*, p. 290.

<sup>39</sup> Curso..., *op.cit.*, p. 133-134.

<sup>40</sup> Curso..., *op.cit.*, p. 293.

A despeito da opção do legislador ordinário pelas expressões “obrigação tributária principal” e “obrigação tributária acessória”, bem como a mansa recepção desses termos tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, entendemos ser mais adequada a expressão “deveres instrumentais” proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO, uma vez que ela melhor atende ao rigor científico com o qual se deve pautar o estudioso do direito.

### 1.5 – O Crédito tributário

Ocorrendo o fato prescrito abstratamente na norma tributária, há a formação de uma relação jurídica, de conteúdo patrimonial, que vincula o sujeito passivo e o Estado; essa relação jurídica, como visto anteriormente, constitui-se a obrigação tributária.

Essa obrigação tem por fundamento uma prestação devida pelo sujeito passivo de entregar determinado valor ao Estado.

E, para melhor compreensão, importa diferenciar o objeto da obrigação, que é a prestação, e o objeto da prestação que é o montante devido pelo contribuinte ao Estado.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, o crédito tributário nasce “(...) *no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo*”.<sup>41</sup>

Critica esse autor a adoção, pelo direito positivo brasileiro, de uma orientação equivocada, de que a obrigação tributária surgiria com a ocorrência de um simples evento, mas que o crédito surgiria condicionado pelo ato de lançamento, prerrogativa e dever dos funcionários da Administração.

---

<sup>41</sup> *Ibidem*, p. 367.

Essa postura traz a impropriedade de pretender-se separar o crédito da obrigação tributária, os quais são figuras indissociáveis, uma vez que “(...) o crédito nada mais é que o direito subjetivo de que o sujeito ativo se vê investido de exigir a prestação, enquanto **débito**, seu contraponto, é o dever jurídico de cumprir aquela conduta”.<sup>42</sup>

De fato, toda norma prescritiva de comportamentos busca um objetivo que se consolida pelo cumprimento do dever jurídico por aquele que se enquadra na hipótese que a norma descreve. Acaso houvesse uma obrigação desprovida do direito subjetivo de exigir o cumprimento da pretensão, ficaria o sujeito ativo condicionado ao alvedrio do sujeito passivo para ter sua pretensão satisfeita.

De outra parte, tem-se o ensinamento de HUGO DE BRITO MACHADO, segundo o qual “Na terminologia adotada pelo CTN, crédito tributário e obrigação tributária são coisas distintas. O crédito decorre da obrigação e tem a mesma natureza desta (CTN, art. 139)”. E observa esse autor que, mesmo havendo a obrigação tributária, o Estado ainda não pode exigir o pagamento do tributo.

Do mesmo modo, as chamadas “obrigações acessórias” não autorizam, por si só, o Estado exigir o comportamento a que está obrigado o particular.

O que pode o Estado fazer é um lançamento, que materializa a exigibilidade de um crédito a seu favor, autorizando-o a cobrar o objeto da prestação obrigacional consistente em um pagamento em pecúnia.

Do ponto de vista desse autor, portanto, o crédito tributário é “(...) o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular; o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)”.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 368.

<sup>43</sup> HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso...*, *op.cit.*, p. 179-180.

Todavia, há uma impropriedade no raciocínio de que a obrigação tributária existe anteriormente ao crédito tributário, que se “constitui” e se torna exigível pelo posterior ato administrativo de lançamento.

Isso porque, como observa PAULO DE BARROS CARVALHO, o crédito “(...) *nada mais é que o direito subjetivo de que o sujeito ativo se vê investido de exigir a prestação, enquanto débito, seu contraponto, é o dever jurídico de cumprir aquela conduta*”. E a relação jurídica obrigacional pressupõe a existência de credor titular do direito subjetivo de exigir a prestação, o crédito, em face do devedor.<sup>44</sup>

Desse modo, a conclusão a que chega é que o crédito tributário é elemento integrante da relação jurídica obrigacional, não podendo dela ser extraída, sob pena de inviabilizar a sua estrutura lógica.

---

<sup>44</sup> Curso..., *op.cit.*, p.368.

## **Capítulo II – Regimes contábeis**

### **2.1 – Introdução**

No Direito Tributário, em face da própria natureza dos tributos, que correspondem a certas prestações pecuniárias compulsórias devidas pelo sujeito passivo ao Estado, é essencial que se tenha conhecimento de alguns conceitos de outras ciências, notadamente os da Contabilidade. Isso porque todos os fatos que produzem reflexos econômicos nas empresas devem, por imperativo legal, ser registrados por métodos e critérios próprios daquela ciência.

A exigência desse conhecimento não é meramente acadêmica, uma vez que tais conceitos são freqüentemente utilizados em normas jurídicas, principalmente nas que versam sobre matéria comercial e tributária. Tome-se como exemplo a Lei n. 6.404, de 15 dez 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações, em matéria comercial, ou o Decreto n. 3.000, de 26 mar 1999, que regulamenta o Imposto de Renda.

A despeito de tratar-se especificamente dos regimes contábeis, é necessário, inicialmente, apresentar alguns conceitos utilizados na Ciência da Contabilidade, que são pressupostos para o entendimento da questão que se apresenta.

Quando se constitui uma nova pessoa jurídica, na forma de uma sociedade empresária, há a separação do patrimônio dos sócios daquele que constituirá o patrimônio do novo ente que então se cria. Esse patrimônio, que então se forma, objeto da Ciência da Contabilidade, é dividido em duas partes: ativo e passivo. O ativo corresponde aos elementos positivos do patrimônio, correspondendo aos bens e direitos da empresa. Por sua vez, o passivo corresponde aos elementos negativos do patrimônio, representados pelas obrigações contraídas pela empresa.

Os passivos podem ser “exigíveis” ou “não-exigíveis”, sendo os passivos exigíveis aquelas obrigações que a empresa tem com terceiros, enquanto os passivos “não-exigíveis” são compostos pelo valor do capital aplicado pelos sócios na abertura da empresa, bem como eventuais resultados das atividades econômicas da empresa

que, por disposição legal, não sejam livremente disponíveis. O passivo não-exigível é conhecido como Patrimônio Líquido ou Situação Líquida.

A produção de riqueza, finalidade essencial de qualquer sociedade empresária capitalista, envolve a movimentação de recursos entre as diversas personagens que compõem esse universo produtivo, sejam fornecedores, produtores ou consumidores. Essa movimentação de recursos toma por base dois elementos distintos: receita e despesa.

Para o grupo de especialistas capitaneado por Sérgio de IUDÍCIBUS, considera-se receita “(...) *a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços*”. Por outro lado, a despesa corresponde ao “(...) *consumo de bens ou serviços, que, direta ou indiretamente, ajuda a produzir uma receita*”.<sup>45</sup>

É, exatamente no momento de registro da ocorrência do fato contábil de apuração de receita ou de despesa, que ocorre a distinção entre os dois regimes contábeis existentes: o regime de caixa e o regime de competência.

Com relação a essa contabilização das receitas e despesas, CLÓVIS LUÍS PADOVEZE considera que há dois momentos em que se poderia processar a contabilização dos fatos envolvendo tais elementos patrimoniais: o momento econômico, de sua ocorrência ou geração, e o momento financeiro, de sua efetivação financeira, mediante pagamento ou recebimento.<sup>46</sup>

A existência desses regimes contábeis é justificada pela necessidade de apurar-se periodicamente o resultado econômico da atividade produtiva que exerce a empresa, embora seja essa apuração uma mera aproximação do efetivo resultado econômico de uma empresa. Isso porque, em razão do “Postulado da Continuidade”, segundo o qual “(...) *a empresa deve ser avaliada e, por conseguinte, ser escriturada, na suposição de que a entidade nunca será extinta*”, o resultado econômico exato da atividade empresarial somente será conhecido com exatidão no momento de seu encerramento, com o confronto de todos os ativos e passivos existentes.<sup>47</sup>

---

<sup>45</sup> **Contabilidade Introdutória**, p. 66.

<sup>46</sup> **Manual de Contabilidade Básica: Uma Introdução à Prática Contábil**, p. 124.

<sup>47</sup> CLÓVIS LUÍS PADOVEZE, **Manual...**, *op.cit.*, p. 123.

Apurado o resultado da empresa, ter-se-á o valor sobre o qual se realizarão as operações contábeis para o cálculo do montante de tributos devidos ao Estado, bem como de eventuais distribuições de lucros aos sócios.

## 2.2 – Regime de Caixa

No regime de caixa, dá-se a escrituração do fato contábil no exato momento em que há a alteração do patrimônio da entidade, seja pelo ingresso de uma receita, seja pelo pagamento de uma despesa.

Na concepção do grupo de SÉRGIO DE IUDÍCIBUS, no regime de caixa, “(...) são consideradas receitas e despesas do exercício as que efetivamente são recebidas e pagas dentro desse período”.<sup>48</sup>

Desse modo, a título de exemplo, adotando o regime de caixa, um empresário registrará uma receita decorrente de uma venda ou da prestação de um serviço no momento em que receber o pagamento, e registrará uma despesa no momento em que fizer o pagamento de uma obrigação.

## 2.3 – Regime de Competência

Na lição do grupo de SÉRGIO DE IUDÍCIBUS, no regime de competência de exercícios, “(...) as Receitas e as Despesas são consideradas em função do seu **fato gerador** e não em função do recebimento da Receita ou pagamento da Despesa, em dinheiro”.<sup>49</sup>

Para HIROMI HIGUCHI e CELSO HIROYUKI HIGUCHI, “O regime de competência significa que as receitas de vendas devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período-base em que as vendas forem efetivadas, independentemente de recebimento em dinheiro”.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> Contabilidade..., *op.cit.*, p. 74.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 73.

<sup>50</sup> Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática, p. 160.

Importante observar que o regime de competência é regra geral para as pessoas jurídicas, tanto que a Lei n. 6.404/76, que regula as Sociedades por ação, determina, em seu artigo 177, que *“A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”*. (grifamos)

Por outro lado, a Lei 6.404/76, apresenta quais os elementos que devem ser computados quando da apuração do resultado do exercício, no regime de competência:

“Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

§ 1º 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.

(...)”.

Comprova-se, portanto, que, ao contrário do regime de caixa, no regime de competência haverá o registro do fato contábil no momento em que ocorrer o fato concreto que dará origem ao direito ou à obrigação a serem apurados.

## 2.4 – Os critérios de utilização dos regimes contábeis

Em relação à utilização dos regimes contábeis, CLÓVIS LUÍS PADOVEZE explica: *“Quando da necessidade de opção por um dos dois momentos, os contadores decidiram que as despesas (e as receitas) devem ser contabilizadas quando ocorrerem, ou seja, no momento econômico de sua geração, e não quando pagas (ou recebidas no caso das receitas)”*. Observa esse autor que tal decisão se tornou o Princípio da Competência de Exercícios, segundo o qual *“As despesas e receitas devem ser contabilizadas como tais, no momento de sua ocorrência, independentemente de seu pagamento ou recebimento”*.<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> Manual..., *op.cit.*, p. 124.

O Direito Positivo Brasileiro, respeitando o domínio da ciência contábil, que é, em tese, responsável pela determinação do regime mais adequado à representação das mutações patrimoniais das empresas, adotou o Princípio da competência de exercícios como regra geral a ser utilizada.

Assim, no que se refere ao reconhecimento das receitas, as pessoas jurídicas que são tributadas com base em seu lucro real devem, em regra, reconhecer os resultados pelo regime de competência.

Com relação às hipóteses de reconhecimento de resultados pelo regime de caixa, HIROMI HIGUCHI e CELSO HIROYUKI HIGUCHI observam que “*Não há o reconhecimento de resultados puramente pelo regime de Caixa. O que existe é o regime misto, em que as despesas operacionais seguem o regime de competência, enquanto as receitas e os custos não seguem esse regime*”.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> **Imposto...**, *op.cit.*, p. 161.

## Capítulo III – Disponibilidade econômica e jurídica

### 3.1 – Introdução

O Imposto de renda foi instituído no Brasil em 31 de dezembro de 1922, por força do artigo 31 da Lei nº 4.624, embora o seu tratamento sistemático só tenha surgido com a vigência do Código Tributário Nacional, de 1966.

Ao tratar do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o Código Tributário Nacional dispôs, em seu artigo 43, que esse imposto é de competência da União, tendo como **“fato gerador” a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e de proventos de qualquer natureza.**

A locução “disponibilidade econômica ou jurídica” trouxe grande controvérsia quanto ao seu significado, porquanto ela é essencial para a compreensão da hipótese de incidência do Imposto de Renda, uma vez que o “fato gerador” decorre não à aquisição de renda ou de proventos de qualquer natureza, mas à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica dessas espécies.

Do questionamento sobre o significado das expressões “disponibilidade econômica” e “disponibilidade jurídica”, ANTONIO CARLOS GARCIA DE SOUZA, GILBERTO DE ULHÔA CANTO e IAN DE PORTO ALEGRE MUNIZ concluem que, *“Embora não seja definida em lei, aquisição de disponibilidade deve entender-se como a situação em que se tem poder de utilizar, poupar, ou consumir a renda ou os proventos de qualquer natureza, seja pelo fato da sua detenção física, a título definitivo e incondicional, seja pela existência de capacidade legal para lhes dar destino eficaz, mesmo sem lhes deter a posse física”*.<sup>53</sup>

Para HUGO DE BRITO MACHADO, *“(…) a aquisição da disponibilidade econômica, é a obtenção da posse de direito e de fato, da renda, configurada pelo efetivo recebimento desta. Já a aquisição da disponibilidade jurídica é a obtenção de*

---

<sup>53</sup> Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, p. 40.

uma posse apenas de direito, da renda, configurada, pela existência de um crédito com características de liquidez e certeza".<sup>54</sup>

No mesmo sentido, ANTONIO MANOEL GONÇALEZ afirma que "(...) a disponibilidade econômica é a percepção efetiva do rendimento em dinheiro (receita realizada), e a disponibilidade jurídica é o nascimento do direito de receber um crédito (receita a realizar)".<sup>55</sup>

Por sua vez, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO inclui em sua análise a apreciação da origem, lícita, ou não, dos valores auferidos pelo contribuinte, defendendo que "A disponibilidade jurídica de renda e de proventos é o direito de usar, por qualquer forma, da renda (produto do capital, do trabalho ou de sua combinação), dos proventos (demais acréscimos patrimoniais legítimos) definitivamente constituídos na forma legal aplicável". E prossegue aduzindo que "A disponibilidade econômica dos proventos significa os ingressos e demais acréscimos patrimoniais decorrentes de situação irrelevante para o direito, ou ilícitas".<sup>56</sup>

De outra parte, LUCIANO AMARO argumenta que aquilo que se adquire, quando se fala em aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, não é a disponibilidade em si, mas a renda, ou seja, o fato correspondente à hipótese de incidência tributária consubstancia-se no momento em que alguém adquire renda disponível.<sup>57</sup>

Observa esse autor que a distinção entre as duas formas de disponibilidade nasceu do questionamento sobre se a renda gravável seria aquela já percebida ou também aquela apenas produzida, mas ainda não recebida. Teria a doutrina batizado a primeira hipótese de disponibilidade econômica e a segunda de disponibilidade jurídica.<sup>58</sup>

Critica LUCIANO AMARO a nomenclatura utilizada no Código Tributário Nacional, porquanto a considera geradora de confusões. Exemplifica dizendo que o

<sup>54</sup> O Fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, p. 253.

<sup>55</sup> XI Simpósio Nacional de Direito Tributário Centro de Estudos de Extensão Universitária – São Paulo, p. 47.

<sup>56</sup> Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, p. 309-310.

<sup>57</sup> Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, p. 387.

<sup>58</sup> *Ibidem*, p. 388.

fruto já produzido, embora ainda não esteja colhido, pertence ao seu titular de forma tão jurídica quanto o fruto já colhido.<sup>59</sup>

Conclui, esse autor, que a questão é antes terminológica que conceitual, sugerindo que “*A lei impositiva é que irá, portanto, à vista de considerações de política fiscal, determinar se e quando a incidência dependerá de o titular ter efetivamente percebido a renda*”.<sup>60</sup>

Calha trazer ao estudo a análise de GISELE LEMKE acerca da conceituação da expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”, que a autora classifica em três correntes de pensamento: a Corrente Unificadora, a Corrente Dicotômica Atenuada e a Corrente Dicotômica Radical.

A *Corrente Unificadora* é formada por aqueles que não distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, considerando incorreta ou desnecessária essa dicotomia na definição das expressões. Nessa linha de pensamento estariam IVES GANDRA MARTINS e LUCIANO AMARO.

A *Corrente Dicotômica Atenuada* congrega aqueles que distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, embora considerem que a disponibilidade econômica sempre deverá ser precedida da jurídica. Essa é a posição de autores como FREDERICO DE MOURA THEOPHILO e ALFREDO AUGUSTO BECKER.

A *Corrente Dicotômica Radical* expressa a idéia de que há efetivamente uma distinção entre a disponibilidade econômica e a jurídica. Essa corrente conta com posições bastante heterogêneas, de modo a derivar-se em várias subcorrentes, cujos critérios diferenciadores podem ser sintetizados como a seguir:

a) a disponibilidade econômica é a aquisição efetiva da renda, enquanto a disponibilidade jurídica é a aquisição presumida por força de lei;

b) a disponibilidade econômica é a aquisição efetiva de um rendimento, enquanto a disponibilidade jurídica é a aquisição de um título jurídico que permite tornar esse rendimento efetivo;

---

<sup>59</sup> *Ibidem*, p. 389-390.

<sup>60</sup> *Ibidem*, p. 392.

c) a disponibilidade jurídica é a aquisição efetiva de um rendimento, enquanto a disponibilidade econômica corresponde à aquisição do direito ao rendimento;

d) havendo título jurídico para legitimar a aquisição de renda, ter-se-á a disponibilidade jurídica. Caso contrário, a hipótese será de disponibilidade econômica.<sup>61</sup>

O Código Tributário Nacional traz em seu artigo 43, que o “fato gerador” do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição de disponibilidade econômica **ou** jurídica. Observa-se, nessa expressão, que há uma conjunção de natureza disjuntiva que leva a concluir pela adoção de uma concepção dicotômica da disponibilidade de renda.

Da análise das correntes doutrinárias, acerca da disponibilidade de renda, concluímos ser realmente necessária a distinção entre as duas formas de aquisição, seja jurídica ou econômica, uma vez a adoção de uma hipótese tributária exige uma maior precisão quanto à sua ocorrência; e a “aquisição de renda” é um vocábulo demasiadamente vago para cumprir essa tarefa.

Assim, qualificando-se a aquisição em “jurídica” e “econômica”, ter-se-ão atingidos, em tese, todos os fatos que refletem a capacidade contributiva do indivíduo, sejam eles lícitos ou ilícitos; e também se estabelece uma limitação importante na hipótese de incidência do Imposto de Renda.

### **3.2 – O conceito de renda**

Ordinariamente, a noção imediata que se tem da renda é de um valor econômico que se integra ao patrimônio de um indivíduo, como riqueza nova que é, consumida ou acumulada, promovendo um aumento patrimonial.

O conceito de renda é indispensável para a determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Sem esse conceito torna-se

---

<sup>61</sup> **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**, p. 100-109.

inviável a verificação do fato jurídico tributário e a apuração da base de cálculo desse tributo.

GISELE LEMKE observa que numerosas são as teorias sobre a renda, e que elas podem ser divididas, a princípio, em teorias econômicas e teorias fiscais.

Em essência, as teorias econômicas defendem o entendimento de que a renda é sempre uma riqueza nova, seja material ou imaterial, derivada de uma fonte produtiva.

Essa concepção de renda corresponde à idéia de renda líquida, ou seja, a renda bruta deduzida das despesas de produção.<sup>62</sup>

Por sua vez, as teorias fiscais subdividem-se em três correntes principais, quais sejam: teorias da renda-produto, teorias da renda-acréscimo patrimonial e teorias legalistas.

As teorias da renda-produto têm como partidários os financistas que se baseiam em doutrinas econômicas. Nessas teorias, ao contrário das teorias econômicas, entende-se que só podem ser incluídas no conceito de renda as coisas aferíveis com precisão. Assim, afasta-se a possibilidade de entender-se como renda as riquezas imateriais. Mas alguns dos adeptos dessa corrente doutrinária defendem a inclusão no conceito de renda dos rendimentos derivados do gozo dos bens, porquanto seu proprietário estaria economizando sua renda.<sup>63</sup>

Nas teorias renda-produto, a riqueza deve derivar de uma fonte produtiva e durável explorada pelo homem. Essa riqueza deve ser periódica, podendo ser monetária ou em espécie.<sup>64</sup>

A corrente doutrinária das teorias da renda-acréscimo patrimonial, ao contrário das teorias da renda-produto, não se fundamenta nas doutrinas econômicas da renda.

As teorias renda-acréscimo patrimonial aduzem, em síntese, que a renda é todo ingresso passível de aferição em moeda, não importando se o ingresso foi consumido ou reinvestido. Esses ingressos podem ser periódicos, transitórios ou mesmo excepcionais, não sendo necessário que haja a realização ou separação dos ingressos.<sup>65</sup>

---

<sup>62</sup> **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**, p. 17-18.

<sup>63</sup> *Ibidem*, p. 18-20.

<sup>64</sup> *Ibidem*, p. 20-21.

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 21-22.

Verifica-se, portanto, que, para atender objetivos meramente fiscais, as teorias da renda-acréscimo patrimonial expandiram o conceito de renda.

As teorias legalistas, como do próprio nome se conclui, defendem que a lei é livre para estabelecer o conceito de renda.

Conclui GISELE LEMKE que a teoria mais adequada em termos jurídicos é a teoria legalista, embora seja necessário distinguir a teoria legalista em sentido amplo da teoria legalista em sentido estrito. Isso porque esta defende que a lei ordinária pode determinar livremente os fatos que indicam a existência de renda, enquanto aquela afirma existir autonomia do ordenamento jurídico para estabelecer o que seja renda, mas sob a rígida limitação estabelecida pelos parâmetros constitucionais.<sup>66</sup>

Dessa breve incursão nas teorias que buscam conceituar a renda, observa-se que é inicialmente necessário buscar a orientação tomada pelo legislador constituinte quando da elaboração da Carta Magna. Ao cotejar o conteúdo das teorias sobre a renda com os contextos nos quais a expressão é utilizada no texto constitucional, poder-se-á extrair a definição que mais se coadune com os ditames constitucionais, justificando-se dessa forma a tributação da renda sob o pálio do mandamento constitucional.

### **3.3– O Conceito Constitucional de renda**

A Constituição da República, ao contrário do Código Tributário Nacional, não faz menção direta ao significado do vocábulo renda que utiliza em seu texto, embora neste o mencione por vinte e duas vezes.<sup>67</sup>

Em regra, o legislador utiliza-se da linguagem natural para estabelecer normas de conduta no meio social, uma vez que o destinatário da lei é, primordialmente, a população como um todo<sup>68</sup>.

---

<sup>66</sup> *Ibidem*, p. 30.

<sup>67</sup> Estabelece o CTN: Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (...);

<sup>68</sup> **Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. p. 17.

Embora a linguagem natural utilizada pelo legislador tenha a virtude de levar a compreensão do conteúdo da norma a todos os cidadãos, ela traz alguns problemas relativos ao significado que efetivamente adotou o legislador ao utilizar determinada palavra ou expressão.

Para RENATO ROMEU RENCK, *“O termo renda, na condição de hipótese de incidência do imposto, não tem qualquer deformação constitucional prescrita que expressamente o modifique, a ponto de se afastar do que significa, quando tecnicamente identificado pela Ciência Econômica”*.<sup>69</sup> Por outro lado, observa esse autor que *“A Carta Política, ao estabelecer o conceito de renda, adota o evento concreto, real, como hipótese que, se ocorrida, pode desencadear a relação jurídica respectiva que causa a obrigação de pagar o imposto”*.<sup>70</sup>

No mesmo sentido, manifesta-se GISELE LEMKE, ao analisar os conceitos de renda e de disponibilidade econômica jurídica, partindo da premissa de que *“(..) não existe no ordenamento jurídico brasileiro um conceito constitucional expresso de renda ou de proventos. O que há são alguns contornos desses conceitos, decorrentes do significado mínimo de tais vocábulos e mais dos princípios constitucionais que lhes dizem respeito”*.<sup>71</sup>

Em caminho diverso segue ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, que, ao realizar uma profunda análise semântica do vocábulo “renda” inserto no texto constitucional, conclui que este é apresentado em cinco diferentes acepções: I – “renda” enquanto sinônimo de “receitas tributárias e demais ingressos públicos”; II – “renda” enquanto “renda nacional, regional ou *per capita*”; III – “renda” enquanto “somatório de rendimentos”; IV – “renda” enquanto “rendimento do trabalho”; V – “renda” enquanto “produto do capital”.<sup>72</sup>

Dessa análise conclui esse autor que *“(..) há uma conceituação expressa de ‘renda’ como sendo uma somatória de rendimentos originários do trabalho e do capital, e de ‘proventos de qualquer natureza’ como sendo os rendimentos provenientes da aposentadoria e de outras fontes, sejam elas quais forem”*. Ressalta

<sup>69</sup> *Imposto...*, *op.cit.*, p. 159.

<sup>70</sup> *Ibidem*, p. 147.

<sup>71</sup> *Imposto...*, *op.cit.*, p. 60.

<sup>72</sup> *Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, p. 50-59.

o autor, entretanto, que a aludida definição constitucional, apesar de não ser satisfatória, é o primeiro caminho para a investigação de um conceito mais preciso<sup>73</sup>.

A busca desse conceito nuclear processa-se mediante uma investigação baseada numa interpretação sistemática da constituição.

O sistema constitucional brasileiro, formado pelo conjunto de normas ordenadas em função dos princípios fundamentais, apresenta um subsistema denominado sistema constitucional tributário brasileiro. Esse subsistema, consistente no conjunto de normas que regulam a relação jurídico-tributária, é rígido, inflexível e dinâmico. Nesse subsistema, há o que conhecemos por discriminação de competências tributárias, que atribui uma faculdade ao ente político para instituir um determinado tributo, e que afasta essa mesma competência de outras pessoas políticas que não sejam expressamente autorizadas pela Carta Magna.<sup>74</sup>

Note-se, todavia, que embora a Constituição Federal atribua a competência para instituir tributos, as exações criadas devem corresponder a fatos econômicos de relevância jurídica.

**Essa relevância econômica reflete-se na capacidade contributiva dos indivíduos** que, por expressa previsão constitucional do artigo 145 §1º, constitui-se em princípio fundamental a ser respeitado quando da definição do conceito “renda”.<sup>75</sup>

A capacidade contributiva reflete-se no patrimônio dos indivíduos, e a tributação atinge o patrimônio em dois planos distintos: estático e dinâmico.

A tributação, em seu sentido estático, delimita-se a determinadas realidades fáticas, eleitas pelo legislador, passíveis de incidência tributária, nas quais os elementos do patrimônio não sofrem mutação. Ex.: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Por outro lado, a tributação em sentido dinâmico incide sobre a circulação da riqueza. Ex.: imposto sobre a circulação de mercadorias, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.<sup>76</sup>

A tributação do Imposto de Renda incidirá, portanto, somente se houver um acréscimo patrimonial:

---

<sup>73</sup> *Ibidem*, p. 71.

<sup>74</sup> *Ibidem*, p. 117.

<sup>75</sup> *Ibidem*, p. 118.

<sup>76</sup> **Renda...**, *op.cit.*, p. 95-96.

**“O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide sobre o elemento patrimonial que se constitui numa majoração de patrimônio, isto é, incide sobre riqueza nova; ‘renda e proventos de qualquer natureza’ são elementos patrimoniais que não existiam antes no conjunto de direitos pré-existentes das pessoas e que não representam uma mera reposição de elementos patrimoniais ou permuta. Acréscimo, incremento ou majoração de elementos patrimoniais (riqueza nova) não se confunde com ingresso, entrada ou reposição de direitos patrimoniais (riqueza velha) (grifamos)”**.<sup>77</sup>

Ao contrário de ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, que realiza uma análise semântica das ocorrências do vocábulo renda na Constituição Federal, LUÍS CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ utiliza-se de uma construção lógica do conceito constitucional de renda, partindo de dez premissas que, analisadas em conjunto, oferecem uma definição que **ênfatiza a renda como acréscimo patrimonial**, bem como a necessidade de se considerar o mínimo vital de preservação do indivíduo:<sup>78</sup>

**“Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda em proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial**, representativo da obtenção de produto ou simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decréscimos) (grifamos)”.<sup>79</sup>

### 3.4 – O conceito de renda bruta e faturamento

A Constituição Federal de 1988, em sua redação original, ao tratar da Seguridade Social, estabeleceu, em seu artigo 195, que ela seria financiada pelos empregadores e pelos trabalhadores, de modo que a contribuição seria paga pelo trabalhador, sem menção expressa da sua base de cálculo; e paga pelo empregador, tendo por base de cálculo a sua folha de salários, o *faturamento* e o lucro.<sup>80</sup>

<sup>77</sup> **Renda...**, *op.cit.*, p.118-119.

<sup>78</sup> **Imposto sobre a Renda – requisitos para uma tributação constitucional**, p. 216-217.

<sup>79</sup> *Ibidem*, p. 239.

<sup>80</sup> “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; II - dos trabalhadores”.

Observa-se, pela análise do texto constitucional, que o legislador constituinte não definiu, e nem lhe caberia definir, o sentido preciso da expressão faturamento. E a inexistência no texto constitucional da definição do que seja faturamento não é despropositada, uma vez que essa expressão representa um instituto de evidente domínio do direito privado.

Quanto ao significado de institutos de direito privado em face do Direito Tributário, vale trazer a redação do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que evidencia a limitação imposta ao legislador ordinário em matéria tributária: *“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”*.

Obedecendo ao mandamento constitucional, que autorizou a criação de contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, em 30 de dezembro de 1991, foi instituída a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, mediante Lei Complementar de n. 70, na forma imposta pelo artigo 146, III, da Constituição Federal.

Em seu texto, a Lei Complementar n. 70, de 30/12/1991, determina que *“A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”* (grifamos). E ressaltou que não integraria a referida receita, para efeito de determinação da base de cálculo da COFINS, o valor do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal, bem como das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

Nota-se, portanto, que a expressão “faturamento”, adotada pelo legislador da Lei Complementar n. 70, de 30/12/1991, não conflita com a concepção adotada pelo Direito Privado, uma vez que se considerou o faturamento como o total de receitas das vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

Entretanto, motivado pela necessidade de incrementar a arrecadação federal, o Poder Executivo buscou, por meio da interpretação ampliativa da expressão “receita bruta”, estender a tributação a outras receitas, além das previstas pela Lei Complementar n° 70, de 30 dez 1991. Para tanto, demonstrando completo descaso para com a segurança jurídica e à sistematicidade do ordenamento jurídico, o Chefe do Poder Executivo utilizou-se de Medida Provisória para consolidar tal proposição.

Assim, em 29 de outubro de 1998, foi editada a Medida Provisória n. 1.724, de 29 out 1998, que equiparou o faturamento à receita bruta, definindo como receita bruta a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica, considerando irrelevante a atividade por ela exercida, bem como a classificação contábil adotada para as receitas.

Posteriormente, em 27 de novembro de 1998, a Medida Provisória 1.724, de 29 out 1998, foi convertida na Lei n. 9.718, de 27 nov 1998, que consolidou as alterações da legislação tributária referentes ao PIS/PASEP e à COFINS, equiparando o faturamento à receita bruta de qualquer natureza:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, **serão calculadas com base no seu faturamento**, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O **faturamento** a que se refere o artigo anterior **corresponde à receita bruta** da pessoa jurídica.

§ 1º **Entende-se por receita bruta 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.**

(...) (grifamos)

Por meio desse arranjo, transformou-se o “faturamento” previsto pela Constituição Federal em receita bruta de qualquer natureza, ignorando completamente a delimitação estabelecida na expressão “*receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*”, prevista no artigo 2º da Lei Complementar n. 70, de 20 dez 1991.

É evidente que não pode o legislador ordinário ignorar o mandamento constitucional e estabelecer via lei ordinária uma interpretação extensiva de dispositivo constitucional.

Note-se que a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, reserva à Lei Complementar a estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, o que, em tese, já havia ocorrido para a COFINS por meio da Lei Complementar n. 70, de 20 dez 1991. E, embora possa ser questionada a efetiva natureza complementar desse diploma legal, no tratamento da matéria do artigo 195, b, da Constituição Federal, bem como a função das Leis Complementares para dispor sobre normas gerais sobre matéria tributária, não se pode admitir que, por meio de uma teratologia legislativa, institua-se um tributo, por meio de Lei Complementar, regulando matéria reservada a essa espécie normativa, para após modificá-lo por meio de uma Lei materialmente ordinária.

Diante de inconstitucionalidade tão evidente, de um erro de técnica legislativa tão crasso, buscou-se, por meio de Emenda Constitucional, ressuscitar o natimorto artigo 3º da lei n. 9.718, de 27 nov 1998.

Assim, em 15 de dezembro de 1998, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 20, que, dentre várias alterações no texto constitucional, incluiu no rol de valores a constituírem a base de cálculo da COFINS as “receitas”, com evidente propósito de dar amparo ao dispositivo inconstitucional expresso no artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

Em defesa da União, tem-se argumentado que a Emenda Constitucional n. 20, de 15/12/1998, teria convalidado o artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, porquanto a autorização para a tributação das receitas estaria inserta no texto constitucional.

Entretanto, como observa MISABEL ABREU MACHADO DERZI, “*Admitir a convalidação do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 pela EC nº 20/98 importaria em atribuir efeitos repristinatórios e retroativos a esta última, o que é vedado em nosso direito*”.<sup>81</sup>

---

<sup>81</sup> Cofins, PIS e a Lei 9.718, de 27 de Novembro de 1998, p. 236.

E, ainda que se admita a validade da desastrada operação de ampliação da base de cálculo da COFINS, resta ainda o vício que se revela no meio utilizado para operar referida mudança.

Destaca, MISABEL ABREU MACHADO DERZI que “*Se fosse possível a atribuição de efeitos repristinatórios à Emenda à Constituição n° 20, então e igualmente, a Lei 9.718/98 perderia validade, por ofensa ao art. 246 da Constituição Federal, que veda a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995*”.<sup>82</sup>

A conclusão a que chega a autora parte do raciocínio de que, se considerarmos que houve a convalidação retroativa da Lei n. 9.718, de 27 nov 1998, pela Emenda Constitucional n. 20, de 15 dez 1998, então a dedução lógica é de que aquela lei, nascida de medida provisória, teria sua origem na Emenda Constitucional, o que violaria o artigo 246 da Constituição Federal.

Nota-se, portanto, a ocorrência de vício insanável provocado pela utilização abusiva das medidas provisórias na regulação de matéria tributária. E essa pecha se verifica mesmo sem entrar no mérito da utilização das medidas provisórias, em situações além daquelas previstas no artigo 62 da Constituição Federal.

Há que se concluir, portanto, que, ainda se mantém em vigor a estrita delimitação da base de cálculo da COFINS, estabelecida pela Lei Complementar n. 70, de 20 dez 1991, com fundamento no artigo 195, I, Constituição Federal, ainda que alterado pela Emenda Constitucional n° 20, de 15/12/1998.

Nesse sentido, já decidiu o Tribunal pleno do Supremo Tribunal Federal, declarando inconstitucional o artigo 3°, § 1°, da Lei 9.178, de 27/11/1998:

---

<sup>82</sup> *Ibidem*, p. 238.

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. **A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada (grifamos).**<sup>83</sup>

Logo, conclui-se que, no que se refere às receitas meramente contábeis, tidas como receitas financeiras, não há amparo legal para a incidência do PIS e da COFINS por não se tratarem de valores abrangidos pelo conceito de faturamento, ou receita bruta decorrente de vendas ou de prestação de serviços.

---

<sup>83</sup> Supremo Tribunal Federal – Recurso Extraordinário 390.840-5/MG. Disponível em: [http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classe=RE&processo=390840&origem=IT&cod\\_classe=437](http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classe=RE&processo=390840&origem=IT&cod_classe=437). Acesso em: 14 out 2006.

## **Capítulo IV – As receitas e despesas meramente contábeis**

### **4.1 – Introdução**

Quando se fala em receita e despesa, vem à mente a idéia de circulação de bens e serviços que são economicamente aferíveis. É essa circulação a responsável pela produção de riqueza.

Desse modo, quando se fala em receita de vendas ou de serviços, presume-se o recebimento de um montante em dinheiro pago como contraprestação pelo bem ou serviço recebido.

Entretanto, há situações em que se adota uma ficção, com o registro de fatos contábeis que ocorrem tão somente no domínio da abstração, sem amparo fático real.

Diz-se, portanto, que se tem uma receita ou despesa meramente contábil quando elas são registradas como efetivamente ocorridas, mas, na realidade, resultam tão somente de uma ficção, não importando saída ou entrada de recursos do patrimônio da empresa.

### **4.2 – Hipótese de ocorrência**

Em uma economia globalizada, na qual ocorrem diuturnamente muito numerosas operações de transmissão de bens e serviços ao redor do globo, é certo que tais negócios realizam-se por meio de uma unidade monetária comumente acordada entre as partes.

Sabe-se que as moedas têm valores distintos, quando relacionadas entre si, sendo essa relação conhecida como câmbio. Essa relação é flutuante, sofrendo a influência de diversos fatores: sociais, políticos e econômicos, dentre outros.

Quando uma empresa nacional realiza negócios com empresas radicadas no exterior, o contrato deve apresentar uma cláusula que preveja uma moeda a ser utilizada como referencial de valor. Em regra, a moeda utilizada como referencial é o

dólar-americano, uma vez que poucos se arriscariam a vincular um contrato à moeda de um país com uma frágil política econômica, como é o caso do Brasil.

Desse modo, quando realiza negócios com uma empresa radicada no exterior, a empresa brasileira pode ter uma obrigação ou um direito vinculados a uma moeda estrangeira, que apresenta um câmbio em flutuação constante.

Isso quer dizer que, embora o valor nominal envolvido na operação seja fixo, em uma das moedas, em relação à outra, esse montante somente será conhecido quando do fechamento do câmbio.

Ocorre, todavia, que toda empresa deve manter o registro de todas as operações que se constituam em fatos contábeis, que provoquem ou não a mutação patrimonial da entidade. Desse modo, freqüentemente essas operações vinculadas a uma moeda estrangeira produzem resultados que existem tão somente nos livros fiscais, merecendo, portanto, a nomenclatura de receitas ou despesas meramente contábeis.

Assim, por exemplo, se uma empresa realiza operações de exportação ou de importação, haverá certamente um contrato de câmbio envolvido, vinculando o valor do crédito ou da obrigação a uma moeda estrangeira.

Desse modo, suponhamos que essa empresa tenha uma obrigação de US\$ 100.000,00 cujo vencimento ocorrerá dentro de dois anos, e que, na data da assinatura do contrato o câmbio, esteja cotado em R\$2,00/US\$1,00. Portanto, na sua constituição, a obrigação terá o valor de R\$ 200.000,00.

Ao fazer a apuração contábil dos resultados, para fins de levantamento do montante do imposto a pagar, a conversão do valor da obrigação em moeda estrangeira para a moeda resultará num valor maior ou menor em função da taxa de câmbio utilizada.

Desse modo, se, por exemplo, nessa data, houver uma desvalorização do câmbio, sendo ele cotado a R\$1,80/US\$1,00, contabilmente, a obrigação será de R\$ 180.000,00.

Por outro lado, se houver uma valorização do câmbio, com uma taxa de R\$ 2,20/US\$1,00, a obrigação terá um valor de R\$ 220.000,00.

Observe-se, portanto, que, na primeira hipótese, houve uma redução no valor da obrigação em R\$ 20.000,00, enquanto, na segunda hipótese, houve um incremento no passivo da empresa em R\$ 20.000,00.

No primeiro caso, houve uma receita meramente contábil, decorrente da redução no valor do passivo da empresa, enquanto, no segundo caso, houve uma despesa meramente contábil, correspondente a um aumento no montante da obrigação.

É perfeitamente visível, portanto, que não houve qualquer movimentação de recursos promovida pela empresa, seja pelo recebimento de uma receita ou pelo pagamento de uma obrigação. A aparente variação patrimonial ocorre tão-somente no universo contábil da empresa, mesmo porque o valor a maior ou a menor da obrigação somente será efetivamente apurado no ato de fechamento do contrato de câmbio vinculado à moeda estrangeira.

### 4.3 – Variações cambiais e reflexos contábeis

CLÓVIS LUIS PADOVEZE considera que a **variação monetária** corresponde à “(...) *atualização dos ativos e passivos circulantes e de longo prazo, em conseqüência da ocorrência de inflação, tanto por disposição contratual como por determinação legal*”. E, observa o autor que a atualização monetária dos empréstimos estrangeiros é denominada **variação cambial**.<sup>84</sup>

Nota-se, portanto, que a variação cambial é uma espécie das variações monetárias, embora seja ela vinculada especificamente à flutuação do câmbio da moeda estrangeira.

As variações cambiais podem ser ativas, quando correspondem a um aumento no patrimônio líquido da empresa, ou podem ser passivas, quando resultam na redução do patrimônio líquido da empresa.

A questão das variações cambiais tornou-se problemática com a implementação da Lei n. 9.718, de 27 nov 1998, resultante da conversão da Medida Provisória n. 1.724, de 29 out 1998, a qual considerou as variações cambiais, para

---

<sup>84</sup> *op.cit.*, p. 158.

efeitos da legislação do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o lucro líquido, da contribuição para PIS/PASEP e da COFINS, como receitas e despesas financeiras, conforme o caso.

Seguindo o mesmo caminho, o Decreto n. 3.000, de 26 mar 1999, em seu artigo 375, estabeleceu que, na determinação do lucro real, deveriam ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações cambiais ativas. A faculdade de deduzirem-se as variações cambiais passivas, por sua vez, foi estabelecida no artigo 377 do mesmo decreto.

A Medida Provisória reeditada com o n. 2.158-35/01 alterou os critérios relativos à obrigatoriedade de computar as variações cambiais ativas, na determinação do lucro real, e relativos à faculdade de deduzir as contrapartidas das variações cambiais passivas, em seu artigo 30, nos seguintes termos:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º A opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no **caput** deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

Todavia, como observam HIROMI HIGUCHI e CELSO HIROYUKI HIGUCHI, a introdução dos três parágrafos do artigo 30 trouxe numerosas distorções.<sup>85</sup>

Consideram esses autores que, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das pessoas jurídicas, a apropriação das variações cambiais deverá ser obrigatoriamente pelo regime de competência, em razão da necessária coerência com o regime de apuração do lucro. Ademais, observam que o critério de opção do contribuinte não tem sentido, porque isso cria dificuldades para o controle e a fiscalização, além de ser a opção tomada sempre no sentido de postergar o pagamento dos tributos.

---

<sup>85</sup> *op.cit.*, p. 174.

Demonstram esses autores tal inconveniente, considerando duas situações distintas: uma empresa que só tem créditos em moeda estrangeira e obrigações em moeda nacional; e uma empresa que tem tanto créditos quanto obrigações em moeda estrangeira.

No primeiro caso, a empresa irá optar pelo regime de caixa na tributação das variações cambiais, pois a despesa será apropriada pelo regime de competência, enquanto as eventuais receitas das variações cambiais ativas serão apropriadas no momento de sua efetiva realização.

No segundo caso, correspondente às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e com créditos e obrigações em moeda estrangeira, haverá duas opções: a empresa poderá optar pelo regime de competência, na apuração das variações cambiais, devendo pagar PIS e COFINS sobre esses valores antes da efetiva realização. Se optar pelo regime de caixa, a empresa não poderá deduzir a contrapartida da variação cambial passiva, antes da efetiva liquidação das obrigações.

Conclui-se, portanto, que, no intuito de incrementar a arrecadação por meio da tributação sobre as receitas meramente contábeis, decorrentes das variações cambiais ativas, o legislador ordinário promoveu uma verdadeira confusão, com soluções casuísticas, sem qualquer critério técnico e que servem tão somente para tornar mais complexo e problemático o sistema de tributação.

#### **4.4 – A tributação das receitas meramente contábeis**

Como já demonstrado, a tributação da COFINS e do PIS/PASEP sobre as receitas meramente contábeis, derivadas das variações cambiais ativas, encontra óbice na sua implementação, haja vista não se tratar de valores abrangidos pelo conceito de faturamento, ou receita bruta, decorrente de vendas ou prestação de serviços.

Todavia, resta avaliar a legitimidade da incidência do Imposto de Renda sobre esses valores.

O Decreto n. 3.000, de 26 mar 1999, mais conhecido como Regulamento do Imposto de Renda de 1999, seguindo a orientação do artigo 9º da lei n. 9.718, de 27

nov 1998, sujeitou as variações cambiais, como espécie das variações monetárias, à incidência do imposto de renda.<sup>86</sup>

O referido regulamento dispôs, em seu artigo 375, que *“Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações”*. Considerou, ainda, em seu parágrafo único que *“As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso”*.

Nota-se, portanto, que, formalmente, há plena previsão na legislação ordinária, no que tange à incidência do Imposto de Renda sobre as receitas meramente contábeis decorrentes de variações monetárias.

Entretanto, evidencia-se **flagrante inconstitucionalidade** da tributação sobre receitas meramente contábeis decorrentes da redução do valor nominal de uma obrigação, influenciado por variações cambiais passivas.

Isso porque, assim procedendo, estar-se-á equiparando um fato que consiste na redução do montante de uma despesa a uma receita. Ora, o “não sair” não deve ser equiparado ao “entrar”. Tem-se, nessa hipótese, uma ficção, que é utilizada para criar renda, em prejuízo do contribuinte.

A equiparação de uma redução no valor de uma despesa a uma receita vai ao encontro do entendimento de alguns adeptos da teoria da renda-produto, que defendem a inclusão no conceito de renda dos rendimentos derivados do gozo dos bens, porquanto, nessa situação, o proprietário do bem estaria “economizando” sua renda, ex. proprietário de um imóvel que deixa de pagar um aluguel.

E é evidente que essa concepção não encontra lugar em nosso ordenamento jurídico, desde que alarga excessivamente o universo de situações em que se supõe haver a formação de renda.

---

<sup>86</sup> “Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.”

Especificamente no que toca às ficções jurídicas, MARIA RITA FERRAGUT esclarece que “(...) *são regras de direito material que, propositadamente, criam uma verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica*”.<sup>87</sup>

As ficções jurídicas não podem ser utilizadas livremente, abusivamente, sem qualquer limitação. Pois, como observa essa autora, “*O limite à criação de ficções jurídicas encontra-se na Constituição que, por dentre outros direitos, assegura o contraditório e a ampla defesa, afasta sua aplicação sempre que imputar ao sujeito a prática de um fato, como ocorre no nascimento das obrigações tributárias*” (grifamos).<sup>88</sup>

Com relação à impossibilidade da utilização de ficções jurídicas para a criação de obrigações tributárias, MARIA RITA FERRAGUT explica:

“É inconstitucional a utilização das ficções jurídicas em Direito Tributário, especificamente no que tange à criação de obrigações tributárias, já que na ficção jurídica considera-se como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso, ou seja, tem-se como fato jurídico tributário um fato que, diante da realidade fática e jurídica comprovada, não é. E a razão desse entendimento é a violação de diversos princípios constitucionais, dentre os quais a legalidade, a tipicidade e a discriminação constitucional de competências”.<sup>89</sup>

De outra parte, ainda que não se aceite o singelo argumento por nós apresentado, é importante observar que essa suposta “receita” é, na realidade, parte do patrimônio do sujeito passivo da exação, que não se confunde com qualquer das concepções já analisadas sobre a renda.

E, ao que se sabe, não há, na ordem jurídica brasileira, um imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas ou jurídicas, existindo tão somente a faculdade da União criar um tributo de tal espécie a título de imposto sobre grandes fortunas ou outro no exercício de sua competência residual (art. 153, VII e 154, I).<sup>90</sup>

Ademais, insta observar que, ao se instituir uma tributação sobre um valor que sequer entrou na esfera patrimonial do sujeito passivo, estar-se-á concretizando uma das duas hipóteses: tributação sobre o patrimônio ou, pior, sobre um valor já antes tributado.

<sup>87</sup> **Presunções no Direito Tributário**, p. 85

<sup>88</sup> *Ibidem*, p. 86.

<sup>89</sup> *Ibidem*, p. 88.

<sup>90</sup> **Tributação da Renda versus Tributação do Patrimônio**, p. 99.

No primeiro caso, teríamos uma tributação sobre o patrimônio da empresa, que foge do âmbito de incidência do imposto de renda ou das contribuições sociais, ingressando na esfera de incidência do ITR (da União), IPVA (dos Estados/DF) e do IPTU (dos Municípios/DF). Assim, ao tributar a receita meramente contábil, estará a União invadindo a esfera de competência dos Estados e Municípios, no que se refere à tributação sobre o patrimônio.

No segundo caso restaria violado o Princípio do *non bis in idem*, que veda a tributação de valores já tributados. Em assim procedendo, estará a União exorbitando de suas prerrogativas, aderindo à perigosa prática tendente ao confisco.

Nesse ponto, quadra a observação de MARY ELBE DE QUEIROZ, que considera:

**“(...) é evidente que a tributação somente poderá incidir sobre a parte do fato econômico realizado pelo contribuinte, e essa parte é exatamente o ‘acréscimo patrimonial’ havido pelas pessoas físicas ou jurídicas. Esse ‘acréscimo deverá ser considerado como o resultado dos ingressos/rendas/proventos menos custos e despesas, necessários à produção dos rendimentos ou à manutenção da respectiva fonte produtora (o contribuinte e sua família), sob pena de ser atingido o próprio patrimônio e ser desvirtuada a configuração do imposto, que não tem caráter patrimonial” (grifamos).<sup>91</sup>**

#### 4.5 – A dedução das despesas meramente contábeis

Ao contrário das receitas meramente contábeis decorrentes de variações cambiais, as despesas meramente contábeis consistem efetivamente num incremento no montante do valor a ser pago por uma obrigação.

Nesse caso, há a ocorrência de um fato contábil que consistirá na saída de recursos do patrimônio da empresa. Note-se que essa saída efetivamente ocorre, diminuindo os resultados operacionais da empresa.

Não há dúvida, portanto, de que se trata de uma despesa que deve ser considerada na apuração do resultado do exercício, para fins de definição da base de cálculo dos tributos. É evidente que essa faculdade somente poderá ser exercida quando do fechamento da operação vinculada à taxa de câmbio.

---

<sup>91</sup> **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**, p. 47.

Finalmente, é necessário observar que, a despeito da origem em comum, as receitas e despesas meramente contábeis produzem efeitos distintos, não devendo ser tratadas como opostos entre si. As receitas meramente contábeis consistem numa ficção, e não produzem, em nenhum momento, verdadeiros acréscimos patrimoniais. As despesas meramente contábeis, por sua vez, no fechamento da operação de câmbio, provocarão, efetivamente, uma redução no resultado operacional da empresa.

#### 4.6 – O posicionamento jurisprudencial

A questão relativa à tributação sobre as receitas meramente contábeis decorrentes de variações cambiais ativas é recente, havendo até o momento escassa discussão quanto à sua constitucionalidade.

A questão mais freqüente que os tribunais enfrentam refere-se ao momento de consideração das receitas decorrentes de variações cambiais, para fins de apuração da base de cálculo dos tributos. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu pela incidência do Imposto de Renda e da COFINS tão-somente no momento da liquidação da operação, conforme se depreende da jurisprudência apresentada a seguir:

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – VARIAÇÕES CAMBIAIS CONSIDERADAS COMO RENDA ANTES DO PAGAMENTO DA OBRIGAÇÃO – MOMENTO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

**Imposto de Renda só incide sobre ganhos decorrentes de variações cambiais quando realizado o pagamento das obrigações financeiras relativas àquelas variações, porque é a partir daí que serão incluídos na receita e na apuração do lucro real obtido. Recurso desprovido (grifamos).**<sup>92</sup>

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA - CONCESSÃO DA LIMINAR PARA DETERMINAR QUE A EXIGÊNCIA DA COFINS, INCIDENTE SOBRE CONTRATOS EM MOEDA ESTRANGEIRA, SE DÊ POR OCASIÃO DA LIQUIDAÇÃO DA OPERAÇÃO, OPORTUNIDADE EM QUE DEVERÁ SER VERIFICADA A VARIAÇÃO CAMBIAL - RECURSO ESPECIAL –

---

<sup>92</sup> Superior Tribunal de Justiça – Recurso Especial n. 320.455/RJ. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=320455&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>>. Acesso em: 14 out 2006.

PRETENDIDA REFORMA - ALEGADA AFRONTA AO ART. 9º DA LEI N. 9.718/98 - NÃO-OCORRÊNCIA. (grifamos).<sup>93</sup>

Finalmente, vale observar que o Superior Tribunal de Justiça já se decidiu quanto à extensão do alcance da isenção tributária do PIS e da COFINS, prevista na Lei n. 10.637, de 30 dez 2002, para as receitas decorrentes de variações cambiais nas operações de exportação.

**RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCIDÊNCIA. EXPORTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS. A isenção do PIS e da Cofins incidente sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior, prevista no artigo 14 da Lei n.º 10.637/2002, também alcança a variação cambial destes valores. Recurso conhecido mas improvido (sic) (grifamos).**<sup>94</sup>

---

<sup>93</sup> Superior Tribunal de Justiça – Recurso Especial n. 640.059/CE. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=640059&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>>. Acesso em 14 out 2006.

<sup>94</sup> Superior Tribunal de Justiça – Recurso Especial n. 761644/RS. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=761644&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>>. Acesso em 14 out 2006.

## Capítulo V – Conclusão

A Ciência do Direito pressupõe o respeito a uma rigorosa técnica, fundada em um sistema de normas e princípios que apresentam, entre si, uma estreita correlação lógica, o qual garante o perfeito funcionamento do ordenamento jurídico.

Mas a Ciência do Direito não é hermética, não deve perseguir uma pureza científica inatingível. Antes, deve o jurista tomar consciência da natureza social do Direito, o que de plano afasta qualquer possibilidade de certeza matemática nos fatos sociais objetos do direito.

Os homens mudam, as sociedades seguem o mesmo caminho. As regras criadas pelo homem são transitórias, resistem menos ao tempo que o próprio papel em que são impressas.

Todavia, avaliando-se a história das sociedades, observa-se que, ao contrário das regras, resistem ao tempo os princípios, que são, na visão de Robert Alexy, mandamentos de otimização da ordem jurídica.

Na forma de governo adotada no Brasil, a fonte primária de princípios que orientam o ordenamento jurídico encontra-se na Constituição da República. E é justamente sob o rigor da Carta Magna que se dirimem eventuais controvérsias envolvendo questões de ordem legal.

Sem perquirir a motivação do legislador ordinário no perseguir todas as formas constitucionalmente autorizadas ou não de tributação, o enfrentamento da questão relativa à tributação de receitas meramente contábeis, decorrentes da variação cambial ativa, mostrou-se tranquilo, haja vista a expressa opção do legislador constituinte pelo respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva em matéria tributária.

Avaliaram-se, neste trabalho, os conceitos de renda trazidos pela doutrina, chegando-se à conclusão de que o legislador constitucional optou por um conceito de renda vinculado à capacidade contributiva do cidadão.

Por outro lado, quanto à incidência da COFINS/PIS, restou comprovada a inconstitucionalidade do dispositivo legal que pretendeu alargar o âmbito de incidência desses tributos, de forma a atingir inclusive as receitas meramente contábeis decorrentes de variações cambiais ativas.

Especificamente no que se refere às receitas meramente contábeis decorrentes de variações cambiais ativas, conclui-se que, por não haver efetivamente um valor que ingressa ao universo patrimonial da empresa sujeita ao recolhimento dos tributos sobre a renda, há a ocorrência de duas hipóteses possíveis: a tributação sobre o patrimônio, porquanto o que se tributa não é a renda, pois a renda presume o ingresso de riqueza nova no patrimônio do indivíduo e o acréscimo patrimonial; ou a bitributação, uma vez que o valor deduzido do ativo da empresa, que será objeto da tributação, já teria sido tributado em operações anteriores.

Quando o processo legislativo se encontra maculado por questões de ordem política, com interesses que em nada refletem a vontade popular, aberta estará a possibilidade de arbitrariedades de toda a natureza.

A sanha arrecadatória estatal, que ignora por completo os mandamentos constitucionais, deturpa a utilização de instrumentos legislativos para atingir os seus fins, e acaba, enfim, por trazer maiores prejuízos à coletividade.

Isso porque a tributação fundada em base diversa da prevista pela Constituição da República será, evidentemente, objeto de justa contestação promovida pelo contribuinte. A movimentação do aparato estatal, tanto do Poder Executivo quanto do Poder Judiciário, demanda gasto de recursos públicos, uma onerosidade tola e improdutiva que serve tão-somente para agravar o estado de pobreza da maioria dos cidadãos.

## Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Caderno de pesquisas tributárias**. n. 11. O Fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo: Resenha Tributária & CEEU, 1986.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Cofins, PIS e a Lei 9.718, de 27 de Novembro de 1998. In: Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**, 3º vol. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. Tributação da Renda versus Tributação do Patrimônio. In: Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). **Imposto de Renda – Questões Atuais e Emergentes**. São Paulo: Dialética, 1995.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

GONZALEZ, Antonio Manoel. XI Simpósio Nacional de Direito Tributário Centro de Estudos de Extensão Universitária – São Paulo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Caderno de pesquisas tributárias**. n. 11. O Fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo: Resenha Tributária & CEEU, 1986.

IGUCHI, Hiromi; IGUCHI, Fábio Hiroshi; IGUCHI, Celso Hiroyuki: **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 30.ed. São Paulo: IR, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* **Contabilidade Introdutória**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1977.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **A monografia jurídica**. 5. ed. São Paulo: RT, 2001.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. O Fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Caderno de pesquisas**

**tributárias**, n. 11. O Fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo: Resenha Tributária & CEEU,1986.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Fato Gerador do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: \_\_\_\_\_ **Caderno de pesquisas tributárias**, n. 11. O Fato Gerador do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo: Resenha Tributária & CEEU,1986.

MELLO, José Eduardo Soares de. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza . In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Caderno de pesquisas tributárias**, n. 11. O Fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo: Resenha Tributária & CEEU,1986.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Dialética, 1996.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de Contabilidade Básica – Uma Introdução à Prática Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

QUEIROZ, Mary Elbe G. **Imposto de renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri, SP: Manole, 2004.

RENCK, Renato Romeu. **Imposto de renda da pessoa jurídica: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SOUZA, Antonio Carlos Garcia de; CANTO, Gilberto de Uihôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Caderno de pesquisas tributárias**, n. 11. O Fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo: Resenha Tributária & CEEU,1986.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.