

**FÁBIO ESTEVES PEDRAZA**

**LUCRO REAL NAS PESSOAS JURÍDICAS  
LIMITES À RESTRIÇÃO DE DEDUÇÃO DE DESPESAS**

**Dissertação apresentada ao Programa de Pós-  
Graduação em Direito da Universidade  
Mackenzie como requisito à obtenção do título  
de Mestre em Direito**

**Orientador: Prof. Dr. Alcides Jorge Costa**

São Paulo

2008

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

### **Ficha Catalográfica**

PEDRAZA, Fábio Esteves.

Lucro real nas pessoas jurídicas: limites à restrição de dedução de despesas / Fabio Esteves  
Pedraza - 2008.

127 f.: il.; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana  
Mackenzie, São Paulo, 2008.

Bibliografia: f. 120-127

1. Renda. 2. Lucro Real. 3. Dedução de Despesas 4. Limites

**FÁBIO ESTEVES PEDRAZA**

**Lucro real nas pessoas jurídicas  
limites à restrição de dedução de despesas**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação  
em Direito da Universidade de São Paulo como requisito  
à obtenção de título de Mestre em Direito

Orientador: Prof. Dr. Alcides Jorge Costa

Aprovado em:

Banca Examinadora

---

---

---

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Professor e orientador Alcides Jorge Costa, pela disposição sempre presente em relação à orientação do presente trabalho e por me auxiliar na compreensão de que o direito não se limita à estrutura jurídica normativa.

Aos colegas do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, em especial, ao Professor Luís Eduardo Schoueri, responsáveis por despertar o interesse pelo estudo do direito.

À minha esposa Simone, um agradecimento especial, pelo amor, incentivo e, em especial, compreensão de minha ausência nos fins de semana e feriados dedicados aos estudos ora materializado.

## **RESUMO**

A proposta do presente trabalho objetiva examinar os limites impostos ao sistema jurídico tributário na restrição à dedução de despesas na apuração do lucro real.

Sob a consideração de inexistência de um conceito determinado do fenômeno econômico, o presente estudo objetiva identificar quais são os princípios e valores que informam à construção do lucro real, como um tipo jurídico normativo.

Ao mesmo tempo, analisar quais são os limites a serem observados na construção do tipo jurídico que permitem a norma tributária restringir à dedução de despesas na apuração do lucro tributável, permitindo considerar o lucro real, como uma realidade distinta do lucro econômico, mensurado a partir dos critérios contábeis.

## **ABSTRACT**

The proposal of this work is to exam the limits that must be observed in the tax legal system when restricting the deduction of expenditures to determinate the real profit.

Under the consideration of inexistence of a definitive concept of the economic phenomenon, the objective of this work is to identify which the principles and values that must be inform the construction of the real profit, as a normative legal type.

At the same time to analyze which are the limits must be observed in the construction of the legal type to allow to the tax rule restrict deductions of expenditures in the verification of the taxable profit, allowing to consider the real profit as a different reality of the economic profit measures of accounting principles.

## Lista de Abreviaturas e Siglas

Ac. – acórdão

CST – Coordenador do Sistema de Tributação

DJ – Diário da Justiça

DOU – Diário Oficial da União

DRF – Delegacia da Receita Federal

ed. – edição

IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário

IN – Instrução Normativa

INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial

MF – Ministério da Fazenda

ob. cit. – obra citada

p. – página

PN – PN

RDP – Revista de Direito Público

RE – Recurso Extraordinário

rel. – relator

Resp – Recurso Especial

rev. – revisada

RTJ – Revista Trimestral de Jurisprudência

segs. – seguintes

SRF – Secretaria da Receita Federal

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJLP – Taxa de Juros de Longo Prazo

V. – volume

## SUMÁRIO

<b>Apresentação.....</b>	<b>9</b>
<b>Capítulo 1 - O Lucro</b>	
1.1. A idéia de lucro.....	12
1.1.1. Da idéia de lucro na teoria econômica clássica.....	16
1.1.2. Da idéia de lucro na teoria econômica contemporânea.....	17
1.2. Lucro da pessoa jurídica ou lucro na pessoa jurídica.....	24
1.3. Do fenômeno econômico ao tipo jurídico tributário.....	31
1.4. Síntese do Capítulo 1.....	35
<b>Capítulo 2 – O imposto sobre a renda nas pessoas jurídicas</b>	
2.1. O lucro como tipo jurídico tributário.....	38
2.2. Lucro Real.....	49
2.3. Regras de restrição à dedução de despesas.....	58
2.3.1. Competência.....	60
2.3.1.1. Inversões de capital não se caracterizam despesas.....	68
2.3.2. Existência e comprovação.....	71
2.3.3. Necessidade e Casualidade.....	72
2.3.3.1. Atos anormais de gestão.....	78
2.4. Postulados de legitimação das regras de restrição: razoabilidade e proporcionalidade.....	81
2.5. Síntese do Capítulo 2.....	90
<b>Capítulo 3 – Análise Específica de Algumas Regras de Restrição à Dedução de Despesas</b>	
3.1. Análise da legitimidade das regras de restrição de despesas.....	94
3.1.1. Remuneração e Benefícios Indiretos – <i>Fringe Benefits</i> .....	94
3.1.2. Provisões e despesas com tributos.....	97
3.1.3. <i>Royalties</i> e assistência técnica.....	103
3.1.4. Multas tributárias e outras multas.....	105
3.1.5. Juros sobre capital próprio na Lei 9.249/95.....	109
3.2. Prejuízo fiscal.....	113
4. Conclusão .....	117
5. Bibliografia .....	120

## **Apresentação**

O objeto do presente trabalho concentra-se na análise dos limites à restrição de dedução de despesas na apuração do lucro real, base de cálculo adotada à determinação do imposto de renda nas pessoas jurídicas, a partir do lucro informado pela contabilidade.

Antes da análise dos limites a serem observados à restrição de despesas na apuração do lucro real, se fez conveniente, senão prudente, iniciar os estudos a partir da natureza da renda e do lucro, como espécie de renda.

A idéia, utilizando-se da contribuição da teoria econômica, em especial, da economia política, consiste em informar o fato jurídico tributário, a partir de uma melhor compreensão do fenômeno econômico, eleito como núcleo do aspecto material de incidência do imposto de renda nas pessoas jurídicas.

A partir daí, após uma melhor compreensão do fenômeno no plano pré-jurídico, desenvolve-se a análise da materialidade do imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas, como condição conveniente, senão necessária, ao exame da legitimidade das restrições à dedução de despesas na determinação do lucro real.

Partindo-se da premissa da existência de um conteúdo mínimo à compreensão do lucro, que limita o alcance da própria dimensão da base de cálculo do imposto sobre ele incidente, se pretende identificar e examinar, quais são os limites que o legislador tributário deve observar ao estabelecer restrição à dedução de despesas no lucro real.

Muitos são os trabalhos acadêmicos, inclusive recentes, que tratam a respeito do imposto sobre a renda nas pessoas jurídicas.

Todavia, não obstante a contribuição desses trabalhos, em sua grande maioria, esses se desenvolveram a partir de uma análise hermética do sistema jurídico positivo e, portanto, restritos a um método analítico-normativo.

A presente proposta de trabalho apresenta-se diferente. Embora a metodologia adotada, a princípio, possa conduzir à interpretação equivocada de um prestígio dos fatos históricos e das ciências pré-jurídicas em detrimento da análise jurídica, não é isso o que ocorre.

A importância da metodologia empregada, a toda evidência, igualmente científica, deve-se à valorização do fato jurídico e não ao seu desprezo. Contudo, o fato é examinado a partir da realidade social e não da tentativa de lhe atribuir um conteúdo, ou até mesmo um conceito, a partir do direito positivo.

Assim, com supedâneo nas contribuições das teorias econômicas e dos princípios fundamentais de contabilidade, demonstra-se que, não obstante o direito possa ajustar um conteúdo próprio a esse fenômeno, tal conteúdo necessita guardar relação de pertinência com o fato identificado na realidade social, elegido como pressuposto material à incidência do imposto.

Aliás, em matéria de imposto sobre a renda, dado o profundo conteúdo econômico apresentado pela materialidade sobre a qual incide o imposto, é permanente o conflito estabelecido entre a dicção da prescrição normativa e o conteúdo social, político, econômico e contábil, que revela essa dimensão, senão os próprios limites do tipo, eleito como pressuposto de incidência tributária.

Como se sabe, nem todo e qualquer acréscimo patrimonial, ainda que devidamente considerado à determinação do lucro contábil, é considerado na determinação do lucro tributário, denominado lucro real.

Tão pouco, nem todos os custos e despesas das pessoas jurídicas, ainda que admitidas como tais pelos princípios fundamentais de contabilidade, constituem decréscimos legítimos à determinação desse mesmo lucro.

Quais as razões que admitem ao legislador tributário modificar o lucro informado pela ciência econômica, mensurado de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos, transformando-o em uma realidade distinta para efeitos tributários?

Será que essa realidade se apresenta mais “real” do que aquela realidade depreendida a partir do conhecimento econômico e contábil? Que realidade é essa: jurídica ou econômica?

A cidadania, representada pelos ideais de justiça e solidariedade, que se identificam com o próprio fundamento dos tributos, legitimam os meios empregados à determinação de uma realidade distinta ao direito tributário? Quais os limites a serem observados na determinação desta “realidade”?

Introduzir algumas novas reflexões à discussão acadêmica do tema, permitindo que as impressões ora manifestadas possam servir de crítica à investigação científica, e contribuir, ainda que de forma modesta, para uma melhor compreensão do fenômeno e, essencialmente, da justiça tributária, representa o objetivo do presente estudo.

## Capítulo 1

### O Lucro

#### 1.1. A idéia de lucro

A idéia de lucro guarda plena conexão com o objeto de estudo da ciência econômica, à medida que se identifica em seu conteúdo a superação do homem em suprir suas necessidades ilimitadas, face aos recursos escassos disponíveis a essa pretensão.

Para a economia, a escassez não reflete tão somente a limitação de recursos físicos, mas os anseios da ambição humana, em contraposição às limitações dos meios necessários à obtenção desses recursos. De modo que “as necessidades não apenas se apresentam como múltiplas em cada momento dado, como se desenvolvem ao longo do tempo”. Não por outra razão “(...) as necessidades do homem de hoje não são certamente as mesmas do homem de dois mil anos atrás<sup>1</sup>”.

Na antiguidade, a riqueza não era fruto do fazer, mas sim do ser. Seu desejo, o desejo pela riqueza, não era permitido, senão mesmo condenável. Logo, ser rico era condição inerente ao berço, nascia-se rico, não se tornava rico.

Aristóteles, talvez tenha sido o primeiro a pensar a respeito de questões econômicas e, entre elas, manifestou-se a respeito do lucro. Com a ênfase de seu pensamento voltado a estabelecer uma idéia de justiça, justiça distributiva, a partir da observação da realidade social, condenava veementemente a existência desse fenômeno.

O filósofo dividiu o processo econômico em ramos distintos. O primeiro ramo, denominado de “Oeconomia”, consistia na arte de administrar o lar, o patrimônio familiar, que deu origem a expressão economia, utilizada até hoje. O segundo, “Chrematistike”,

---

<sup>1</sup> NAPOLEONI, Cláudio. Curso de economia política. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1981. p. 19-22.

significava o uso dos recursos naturais ou da habilidade humana para fins aquisitivos, “o comercializar por comercializar”, em que a atividade econômica preocupada com o lucro e não com o uso<sup>2</sup>.

Não obstante a idéia de riqueza e de lucro estarem presente na antiguidade, esta ainda se restringia a uma classe dominante, de modo que a conquista da riqueza importava em um poder político, quando não divino, que legitimava a condição de ser rico.

Somente no final do período conhecido como Idade Média, com o crescente aparecimento de centros de troca de produtos, a idéia de riqueza começa, ainda que em pequena proporção, desvincular-se da origem social.

Com o crescente fluxo de moeda em circulação, impulsionado pelo desenvolvimento das relações de troca nos centros urbanos, a então absoluta subordinação estabelecida entre senhor e servo começa a flexibilizar-se. As obrigações “in natura” dos servos foram paulatinamente sendo substituídas por pagamento de tributos, pagamento esse somente possível em razão da substituição da obrigação de destinação da produção agrícola, por parte da remuneração pecuniária, o salário, recebido pelo serviço prestado.

Daí a noção de tributo, enquanto preço da liberdade, somente foi possível a partir do momento em que o salário adquire uma outra conotação, ou seja, de que o valor recebido pelo trabalho também adquire um *status* de liberdade e, nesse sentido, um ganho à relação de absoluta subserviência até então existente<sup>3</sup>.

Do desenvolvimento da idéia de remuneração pecuniária pela oferta de mão-de-obra, a terra, adquire outra conotação econômica. O custo, representado pelo pagamento de salário a sua exploração, permite identificar o custo da terra, o custo de produção da terra.

Identificado um preço de mercado a sua capacidade de produzir, a terra começou a ser ofertada a quem dispusesse de dinheiro para pagar pelo seu uso. Surge o arrendamento da terra, representada pela remuneração decorrente da cessão de seu uso. Logo,

---

<sup>2</sup>. HEILBRONER, Robert L. A formação da sociedade econômica. 3ª ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1974, p. 45.

<sup>3</sup> Luis Eduardo Schoueri apresenta interessante retrospectiva histórica sobre o princípio da legalidade e pode de tributar. SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.233 e segs.

o aluguel da terra passava a representar a renda do proprietário da terra.

Da exploração econômica do uso da terra não tardou muito aos demais bens então sob o controle da nobreza feudal, a exemplo dos metais preciosos, castelos, animais, armas e outros, serem identificados por um valor monetário que se traduzisse no potencial desses bens de produzirem riqueza.

A partir daí, os bens não denotavam mais uma condição inerente à origem da pessoa que o possuía, não eram mais de titularidade de uma classe, símbolo de um poder originário, agora, com o crescente uso da moeda como instrumento de troca, tais bens transformaram-se em capitais.

Na qualidade de capitais, esses bens não possuíam mais valor abstrato, de cunho político, moral ou religioso, mas sim valor econômico, representado pela capacidade de produzirem riqueza, renda, decorrente de sua exploração econômica. Surge então um valor econômico, o juro, como remuneração pelo capital empregado.

Com o desenvolvimento desse novo ambiente, em que a realidade social não se restringe a estrutura de subserviência de classes sociais à nobreza, incorporou-se a idéia não mais condenável, como era na Antiguidade e no próprio pensamento religioso da Idade Média, de que a acumulação de riqueza representava um horrível sacrilégio.

A rigidez da estrutura feudal com o desenvolvimento dos centros urbanos começa a ceder espaço a uma nova estrutura econômica, fruto das transformações sociais e de pensamento, sobretudo da nova ética religiosa<sup>4</sup>, de que decorreu uma lenta, porém constante, flexibilização da relação de superveniência entre a força de trabalho e a estrutura social que a recepcionava<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Com a reforma protestante, a alienação dos crentes através do dogmatismo religioso carismático de que a confissão dos pecados representava sua absolvição é duramente criticada por Lutero. Segundo Lutero, a santificação não decorre de uma atribuição religiosa, mas exclusivamente da fé, numa noção peculiar da graça de Deus. Daí que os homens eram recipientes do divino e, portanto, a eles a liberdade de decisão, de escolha, não dependia de uma ordenação ou aprovação religiosa, mas de uma decisão pessoal. Calvino, ainda que sob as bases da reforma de Lutero, sustentava, porém, que o trabalho representava um valor espiritual cristão a ser buscado e, portanto, forneceu um importante estímulo à noção de riqueza como um valor de superação cristã. Marx Weber explorou a contribuição do protestantismo como contribuição essencial ao desenvolvimento do capitalismo.

<sup>5</sup> HEILBRONER, Robert L. A formação da sociedade econômica. 3ª ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1974, p. 65 e seguintes, identifica os seguintes eventos como transformadores da realidade econômica e social: (i) a existência de mercadores itinerantes e, conseqüentemente, o desenvolvimento de um mercado internacional na Europa;(ii) a

Essas transformações contemplavam o lucro como valor ético de superação humana, um ideal de sucesso, pronto a atender todas as infinitas necessidades individuais, notadamente da nobreza feudal, que já não se contentava mais exclusivamente com o poder e domínio da terra, mas abastecida de moeda, buscava apropriar-se da riqueza produzida pelos comerciantes.

Somente nesse cenário o lucro apresenta-se para a teoria econômica como um fenômeno a ser analisado e, ao mesmo tempo, impulsiona significativamente os estudos sócio-econômicos, justamente numa época em que os ideais iluministas de liberdade e desenvolvimento ganham relevo no continente europeu e o progresso das ciências, em especial, as sociais, ganham incrível impulso<sup>6</sup>.

O empresário surge nesse ambiente como o grande responsável pela produção de riqueza e remuneração das fontes de produção. Todavia, até o século XIX, o empresário era ao mesmo tempo proprietário do capital da loja, o administrador de seu comércio e o trabalhador. Logo, difícil identificar à época os diferentes elementos que compunham sua remuneração na exploração de seu negócio.

Não obstante essa perspectiva, diversas teorias econômicas se apresentaram e ainda se apresentam a estudar o problema do lucro, na tentativa de lhe atribuir um conceito.

---

urbanização e criação de novos povoados fruto da peregrinação e necessidade de fixação, ainda que temporária, dos mercadores itinerantes à comercialização de seus produtos; (iii) as cruzadas, que permitiram o contato entre a realidade do latifúndio feudal e o comércio oriental; (iv) a iniciativa de exploração marítima dos governos monárquicos em busca de riquezas além das fronteiras do continente europeu; (v) a influência da reforma protestante e a tolerância, senão incentivo ao desenvolvimento material decorrentes dessas idéias; (vi) o desenvolvimento de conceitos e técnicas de comércio, entre elas o aparecimento da contabilidade, (vii) a crescente introdução das moedas na relação de troca em razão da expansão do comércio além das circunscrições feudais, entre outras.

<sup>6</sup> VIEIRA, José Luiz Conrado. A integração econômica internacional na era da globalização: aspectos jurídicos, econômicos e políticos sob prisma conceitual e crítico. 1ª ed. São Paulo: Letras & Letras, 2004, p. 77: “O pensamento econômico liberal não constitui, vale notar, algo desconectado da realidade, dos movimentos que se vinham desenvolvendo em outros campos do mundo da cultura. Ao contrário, surgiu, como se sabe, no bojo de um conjunto de transformações capitaneadas por filósofos que remontam pelo menos a Descartes, com a individualização da razão, passando por Hobbes, Locke, Rousseau e Montesquieu, comprometidos com a afirmação, em maior ou menor grau, das virtudes da democracia e da individualidade, e desembocando (a) numa concepção de Estado até os dias de hoje, e (b) na defesa da liberdade da pessoa e do conjunto de direitos que viria a ser conhecido como “direitos fundamentais do homem”.

### 1.1.1. Da idéia de lucro na teoria econômica clássica

A primeira teoria sobre o lucro surge com a obra do fiscal aduaneiro Adam Smith, denominada “A Riqueza das Nações”. Anteriormente à revolução industrial, esses estudos, concentrados na análise dos “fatores de produção”, estabeleceram um novo paradigma à análise da renda.

Antes de Adam Smith, a renda era um fenômeno explicado em razão dos seus efeitos: comprar barato e vender caro. Todavia, partindo-se da divisão do trabalho como preponderante à percepção de lucro, o autor identifica que a existência de lucro guarda relação com a utilização de capitais à contratação de mão de obra. “(...) Adam Smith afirmou que o trabalho em geral, a saber, no conjunto de sua figura social, como divisão de trabalho, é a única fonte da riqueza material ou dos valores de uso<sup>7</sup>”.

Ainda que no contexto econômico da época fosse difícil distinguir a renda da terra, da renda produzida pela atividade de empreender sua exploração, do trabalho, Smith foi o primeiro a identificar que havia uma riqueza decorrente do trabalho<sup>8</sup>.

Daí que, desde Adam Smith, as teorias econômicas clássicas não divergem de que salário, juros e aluguéis, são espécies de renda, cujas denominações distinguem-se em razão das fontes que as produziram, respectivamente: mão de obra, empréstimo de dinheiro e cessão do uso de bens de capital.

Sob as bases lançadas por Adam Smith, seguiram-se estudos na determinação do valor da mercadoria com base no tempo de trabalho e que, posteriormente, foram utilizados e aperfeiçoados por Karl Marx, ao desenvolvimento de sua tese sobre a mais valia

---

<sup>7</sup> MARX, Karl. Para a crítica da economia política. Salário, preço e lucro. O rendimento e suas fontes: a economia vulgar. São Paulo: Abril Cultural, 1982. p. 51.

<sup>8</sup> VIEIRA. ob. cit. (nota 6) p. 75. *apud* Paul Hugon: “Smith ampliou os estudos econômicos na medida em que, partindo de um ponto de vista menos estreito que os dos fisiocratas, não colocou a produtividade agrícola como único centro dos problemas econômicos, mas sim o trabalho, entendendo-o como “trabalho ajudado pelo capital” ou, por assim dizer, a atividade produtiva em si. Nessa linha, postulando o trabalho do homem, assim considerado, como a fonte, a origem da riqueza, reagiu ao mesmo tempo contra a concepção metalista dos mercantilistas, para os quais a riqueza estava baseada no ouro e contra a concepção excessivamente agrária dos fisiocratas, para os quais estava ligada à terra, completa Hugon, para o qual “este ponto de vista fundamental ressalta desde a primeira linha das “Riqueza das Nações”.

como resultante da exploração do trabalho proletário<sup>9</sup>.

Tais estudos, em especial em Marx, destacavam a figura de um agente coordenador responsável por transformar o potencial dos fatores de produtivos, ou da exploração desses fatores, em efetivo fluxo de produção: o empresário<sup>10</sup>.

Ao organizar e coordenar os fatores de produção de modo a que esses produzam riquezas, a atividade empresária situa-se também como fator de produção e o resultado positivo desta atividade, correspondente ao excedente obtido na atividade de coordenação, determina uma outra espécie de renda: o lucro.

### 1.1.2. Da idéia de lucro na teoria econômica contemporânea

Posteriormente as bases lançadas pelos economistas clássicos, desenvolveram-se as teorias contemporâneas, que exploraram com particularidade o fenômeno lucro, porém, sempre sob a consideração de que o lucro se trata de uma espécie de renda de uma classe social: o empresário.

Partindo dos estudos Frank H. Knight, em sua obra “Risk, Uncertainty and Profit”, o comportamento do empresário, especificamente, o risco por ele assumido, é destacado como elemento inerente à compreensão do lucro, enquanto fenômeno econômico<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> MARX, Karl. ob. cit. (nota 7) p. 52 “Em oposição à Adam Smith, David Ricardo salienta a determinação do valor da mercadoria pelo tempo de trabalho e, mostra que essa lei domina também às relações burguesas de produção que, aparentemente mais a contradizem. As investigações de Ricardo limitam-se exclusivamente à grandeza de valor, com relação à qual ele ao menos suspeita que a realização da lei depende de pressupostos históricos determinados.”

<sup>10</sup> GALVEZ, Carlos. Manual de economia política atual, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004, p.116: “(...) O empresário é o mágico. Ele lança mão dos outros fatores de produção, transfunde-lhe as suas idéias e a sua atividade própria e sai a produzir e, sobretudo, a criar coisas e serviços novos (...). O empresário é aquele que combina os demais fatores de produção para, pondo-os em atividade, obter a produção de coisas e serviços úteis, capazes de satisfazer suas necessidades.”

<sup>11</sup> LAMBERTON, D. M. A teoria do lucro. Rio de Janeiro: Bloch, 1967, p. 61: “O ensaio de Knight atacou o problema do lucro através de ‘inquérito sobre as causas que impedem a competição ideal se realizar pela e efetivamente. Para esse fim, ele procurou definir as suposições necessárias ao estado de competição ideal ou perfeita. Essas suposições eram importantes porque formavam ‘...a tendência limitativa do processo econômico real...A chave de toda a confusão, como se viu, jazia na noção de risco ou de incerteza e ambiguidade nelas ocultas....A incerteza deve ser considerada em um sentido radicalmente diverso da noção familiar de Risco da qual ela nunca foi adequadamente separada’ O elo entre incerteza e lucro foi assim postulado: a incerteza é ‘a mais importante e fundamental diferença (fora de considerações de monopólio) entre as condições que a teoria se vê compelida a supor e as que, efetivamente existem’. A ausência de lucro é ‘a situação essencial entre a sociedade econômica teórica e a real.’”

Da preocupação de se examinar o lucro como consequência de processos decisórios, em consideração ao risco assumido no exercício da atividade mercantil, importa a atenção dedicada à comunicação empresarial e aos processos de informação. Logo, a contabilidade e as finanças adquirem crucial importância em relação, não somente a explicação do lucro, enquanto problema econômico, mas a sua mensuração.

Atento a essa percepção, Lamberton define lucro “(...) como a renda que se acresce à firma” e que “(...) é, em parte, o resultado da atividade planejadora da firma e de sua organização”<sup>12</sup>.

As teorias contemporâneas sobre o lucro apontam, entre outros, os seguintes aspectos em relação ao lucro: recompensa pelo risco causado pela incerteza; atritos e imperfeições da economia às mudanças dinâmicas (imperfeições do mercado); recompensa por inovações bem sucedidas e custo de oportunidade.

Todavia, as teorias econômicas sobre o lucro procuram enfatizar quais as suas causas, relacionando-as ora com o objetivo de seus sócios, ora com a performance do empresário, “sem oferecer, contudo, qualquer definição ou forma de sua mensuração”<sup>13</sup>.

É certo que referidas teorias permitiram uma evolução do pensamento sobre o lucro. Todavia, parece que somente a partir da obra de Irving Fisher, “The theory of interest as determined by impatience to spend income and opportunity to invest it” estabeleceu-se um novo paradigma à análise do lucro.

A renúncia da renda presente em razão da decisão de investimento à percepção de juros ou lucro é a síntese da mensagem de Fisher.

Daí a importância do autor iniciar seus estudos distinguindo a renda e suas espécies, não mais exclusivamente a partir da classificação das suas fontes, a exemplo dos economistas clássicos, ou do comportamento, ou risco, inerente à atividade empresarial, mas

---

<sup>12</sup> LAMBERTON, ob. cit. (nota 11) p. 228.

<sup>13</sup> SILVA, Alexandre dos Santos. Análise das formas de reconhecimento da receita na contabilidade: um enfoque no conceito econômico de lucro. Dissertação (mestrado em controladoria e contabilidade) – Universidade de São Paulo - FEA, 2000, p. 87.

em atenção ao momento em que a renda é constituída<sup>14</sup>.

Para Fisher, a renda é uma entidade psicológica depreendida a partir da compreensão do prazer humano e, portanto, impossível de ser medida. Esse tipo de renda, que denomina “renda-prazer” decorre da existência de eventos físicos, ocorridos na realidade social, eventos esses como o prazer de ouvir uma música, de consumir um alimento, de vestir determinada roupa<sup>15</sup>.

Tais eventos, embora não possam ser valorados, em relação ao prazer que proporcionam, podem ser compreendidos, ainda que indiretamente, em relação aos acontecimentos no mundo físico que motivaram sua existência. Assim, a música tocada por um rádio, o uso de uma roupa, a ingestão de certo alimento, são eventos externos, ocorridos no mundo real, que determinam o que o autor designou pelo tipo “renda-real”.

Certamente, o fenômeno em si identificado no mundo real é também difícil de ser mensurado, daí a necessidade de se recuar, a exemplo do que ocorre com a “renda-prazer”, a fim de permitir sua avaliação em termos monetários, ou seja, identificar o custo desses serviços em termos monetários, ou um tipo de renda, denominada “renda-monetária”, representada por esses serviços<sup>16</sup>.

Coerente com esse raciocínio, quando se adquire determinado bem cuja utilidade não se restringe ao seu consumo imediato, mas cujo benefício identifica-se à medida de seu uso, a renda desse bem deve ser percebida a partir de sua realização, ou seja, a partir de seu uso ou do benefício proporcionado em razão de sua utilização.

---

<sup>14</sup> Da importância conferida pelo autor à mensuração da renda pode-se avaliar sua importância em relação à contabilidade e, em especial, ao direito tributário, no que concerne à determinação do lucro tributável.

<sup>15</sup> FISHER, Irving. A teoria do juro: determinada pela impaciência de gastar renda e pela oportunidade de investi-la. São Paulo: Abril Cultural, 1984; p. 14/15, assim se manifesta: “O dinheiro não tem uso para nós até que seja gasto. Os salários não são pagos em termos de dinheiro, mas de prazer que eles compram. O cheque do indivíduo torna-se renda, em última instância, quando comemos o salário, usamos roupas ou dirigimos o automóvel que com ele é comprado.”

<sup>16</sup> FISHER, Irving. ob. cit. p. 15. “(...) não podemos medir em dólares o evento interno de nosso prazer enquanto comemos o jantar, nem o evento externo de comê-lo, mas podemos avaliar com exatidão quanto esse jantar nos custa em dinheiro. Do mesmo modo, não podemos medir nosso prazer numa sessão de cinema, mas sabemos quanto pagamos pela entrada, não podemos medir, exatamente, quanto nossa casa vale realmente para nós, mas podemos dizer quanto pagamos de aluguel, ou qual o valor equivalente de aluguel se vivemos em casa própria. (...) não podemos medir, exatamente, quanto o abrigo de nossa casa vale realmente para nós, mas podemos dizer quanto pagamos de aluguel, ou qual é o valor equivalente ao aluguel se vivemos em casa própria. Não podemos medir o valor de uso de um traje a rigor, mas podemos saber quanto custa alugar um, ou o valor equivalente ao aluguel, se, por acaso, o traje a rigor pertencer-nos”.

Não por outra razão afirma o autor: “Se uma casa não é alugada, mas comprada, não consideramos o preço de compra como dispêndio total com habitação do ano. Esperamos dela muitos anos mais de uso. (...) Para cada ano dado devem ser lançadas apenas à manutenção e reposição do ano, que medem, no mínimo, grosseiramente, os serviços prestados pelos bens em questão durante esse ano particular. A verdadeira renda anual de tais bens é, aproximadamente, equivalente ao custo dos serviços prestados por esses bens a cada ano<sup>17</sup>”.

A partir dos estudos de Fisher concluí-se que gastar e poupar depende apenas do período de tempo compreendido entre o dispêndio e o prazer. Logo, da idéia de poupar a renda monetária, depreende-se a natureza do capital<sup>18</sup>.

A distinção entre renda e ganho de capital é vital na teoria de Fisher e pode ser percebida em sua afirmação “(...) Que tudo aquilo que se gasta no “viver” mede a renda real, mesmo quando se “vive acima de sua renda” (acima da renda monetária), pode ser uma afirmação difícil para alguns que nunca tentaram desenvolver definições consistentes dos conceitos econômicos que não apenas satisfaçam as exigências da teoria econômica, mas que também tragam esses conceitos econômicos para uma conformidade a ambas, teoria e prática de contabilidade<sup>19</sup>”.

Desses estudos extraí-se uma perfeita identidade com os princípios contábeis, notadamente com o princípio de competência, que orienta que o custo dos bens duráveis deve ser distribuído durante o período de seu uso, uso do “serviço”<sup>20</sup> proporcionado por esses bens

---

<sup>17</sup> FISHER, Irving. ob. cit. p. 16.

<sup>18</sup> FISHER, Irving. ob. cit. p. 25. “(...) se minha conta de poupança no banco ganha juro composto, não há renda, mas apenas um acréscimo de capital. Se adotarmos a ficção de que o caixa do banco dá esse acréscimo a qualquer momento para mim, através do guichê, devemos também adotar a ficção de que é simultaneamente devolvido por mim através do guichê. Se o primeiro evento é renda, o segundo é gasto. Se ele passa em ambos os sentidos, ou não passa de modo algum, não pode haver renda líquida resultante.” E continua FISHER, destacando a importância da contabilidade em refletir a realidade da teoria econômica e distinguir capital e renda. “Isso é boa contabilidade e perfeita teoria econômica. Não há escapatória de tais conclusões matemáticas. (...) Podemos em nossa contabilidade, adicionar nossa poupança a nossa renda real e chamar a soma ganho total. Da minha parte prefiro não chamá-la renda. Pois as duas partes desse total, renda prazer usufruída e acumulação de capital, prazeres futuros capitalizados – são diferentes.”

<sup>19</sup> FISHER, Irving. ob. cit. p. 17.

<sup>20</sup> A expressão “serviço”, sob a ótica da ciência econômica, importa em proveito decorrente da utilização de determinado bem e, nesse particular, não se confunde com o conceito jurídico de serviço, notadamente de direito privado, representado pelo emprego de trabalho, esforço humano, físico ou intelectual. José Luiz Bulhões Pedreira registra que “(...) Os atos de produção e de consumo são espécies de atos econômicos e os serviços contidos nos segmentos de fluxo por eles criados têm funções distintas. Somente os serviços consumidos são benefícios atuais, ou “inputs” efetivamente recebidos do ambiente. Os produtivos são vantagens ainda potenciais, como etapas do processo de criação do serviço consumido – servem à produção de bens econômicos e não como meios diretamente usados pelo

e não no momento de sua aquisição.

Essa aproximação da teoria econômica à prática contábil é evidente na determinação do lucro nas pessoas jurídicas, em especial, na medida em que os princípios contábeis, notadamente o princípio da realização à determinação da receita, permitem uma distinção necessária entre capital (renda poupada) e renda, “renda-real” ou, simplesmente, custo de vida.

Nesse sentido, John Hicks, outro economista contemporâneo que se preocupou com o problema da renda afirma: “(...) Renda não é a quantia máxima que o indivíduo pode ‘gastar’ quando espera estar no final da semana na mesma situação boa que antes; é a quantia máxima que pode consumir<sup>21</sup>.”

Preocupado em informar sobre a quantidade que poderiam consumir sem empobrecer, o economista tentou antecipar-se ao momento da realização efetiva, em que se identifica a renda, a fim de contribuir com um conceito de renda que servisse como um parâmetro de conduta aos agentes econômicos.

Não obstante a inequívoca tentativa de alcançar um conceito de renda que permitisse uma identificação da renda anteriormente a sua própria existência, sua realização, não conseguiu resolver o problema de que o gasto monetário à aquisição de determinados bens não corresponde, ainda, a uma medida de renda, ao menos enquanto não consumidos<sup>22</sup>.

Identificada a distinção entre capital e renda, entre aquisição e consumo, torna-se impossível não considerar que somente com a efetiva existência do serviço disponibilizado pelos bens adquiridos haveria o surgimento de renda.

Não por outro motivo, Hicks entende que “(...) Só há uma saída para esse dilema, que é, evidentemente, a saída que deve ser adotada na prática. A pessoa deve tomar a grandeza objetiva, a Renda Social ‘ex post’, e passar a adaptá-la, de uma forma que pareça

---

indivíduo ou grupo social para alcançar objetivos.” PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Finanças e demonstrações financeiras da companhia – conceitos fundamentais - Editora Forense: Rio de Janeiro, 1989, p. 19.

<sup>21</sup> HICKS, John R. Uma teoria de história econômica. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1972, p.176.

<sup>22</sup> SILVA, Alexandre dos Santos. ob. cit. p. 148: “HICKS considera que para o economista teórico o conceito de renda “ex post” não tem relevância, porque o que já passou não tem importância alguma em termos de conduta para os agentes do sistema econômico.”

plausível ou razoável, àquelas variações dos valores do capital que parecem ter tido o caráter de ganhos ou perdas imprevistos<sup>23</sup>”.

Esse tipo de renda, uma renda estimada, em vista da impossibilidade de se identificar a realidade da renda antes de sua efetiva realização, segundo Hicks, apresenta-se inteiramente justificada.

Daí sua conclusão: “(...) espero que tenha ficado claro como é possível que o conceito de renda seja um conceito que o economista teórico realista só utiliza em seus argumentos e por sua conta e risco. (...) não é necessário dispor de uma definição exata de renda, algo mais simples, apropriado a um preceito prático e simples, será suficiente<sup>24</sup>.”

Em vista dessa praticidade e sob a ressalva que “o objetivo prático da renda é servir de guia para uma conduta prudente”, Hicks argumenta que “(...) deveríamos definir renda de um indivíduo como o valor máximo que ele pode consumir durante a semana e ainda esperar que sua situação econômica no final da semana seja a mesma do começo da semana”.<sup>25</sup>

Percebe-se, claramente, a frustração do economista na tentativa de permitir uma determinação de renda anteriormente a sua própria realização.

Certamente a preocupação externada permanece atual, pois ainda que possa se admitir que a teoria desenvolvida por Fisher permita uma melhor aproximação de um conceito de renda, esse conceito traria inúmeros inconvenientes à sua aplicação na prática empresarial, bem assim, na utilização da renda como medida de valor à imposição de tributos, ainda que aplicada às pessoas naturais.

Os salários, por exemplo, não poderiam ser considerados como renda, enquanto não gastos e, mesmo que gastos na aquisição de bens e direitos, haveria a necessidade de se determinar a renda com base no uso desses bens, nos serviços proporcionados por esses, o que importaria em grande dificuldade na determinação da renda

---

<sup>23</sup> HICKS, John R. Valor e capital: Estudo sobre alguns princípios fundamentais da teoria econômica. São Paulo: Abril Cultural, 1984. p. 148.

<sup>24</sup> HICKS, p. 149

<sup>25</sup> HICKS p. 144.

individual.

Não obstante esses estudos ressaltarem a importância do tempo à determinação do momento em que a renda é constituída, Fisher é categórico em afirmar que *“uma empresa como tal não pode ter renda líquida. Como uma empresa é pessoa fictícia, não real, cada um de seus itens, sem exceção, tem dupla entrada. Seus acionistas podem obter renda dela, mas a empresa sozinha, considerada como uma pessoa separada, à parte de seus acionistas, não recebe nenhuma.”*<sup>26</sup> (grifo nosso)

Como a renda para Fischer, a renda que é possível de ser calculada, é o custo monetário dos serviços proporcionados pelos bens consumidos pela pessoa natural que lhe proporcionam prazer, satisfação imaterial no plano dos sentidos, o lucro auferido pela pessoa jurídica não pode ser considerado renda.

Edgard O. Edwards e Phillip W. Bell, com o objetivo de conformar a teoria econômica aos princípios contábeis afirmam ser impossível aplicar o conceito de renda sustentado por Hicks às pessoas naturais na determinação do lucro das empresas comerciais. Em razão disso, entendem que, diante dessa impossibilidade, talvez seja melhor reconhecer o lucro das firmas através da variação dos valores de mercado de seus ativos<sup>27</sup>.

Ainda que se possa sustentar que o lucro por si só já permite identificar um prazer imaterial ao acionista, pessoa natural, tal afirmação equivaleria a abstrair a razão de ser do lucro.

Como objetivo do exercício da atividade econômica, o lucro não encontra sua causa na pessoa jurídica, mas nas pessoas naturais ou nos interesses individuais que a constituíram.

---

<sup>26</sup> FISHER, ob. cit. p. 23.

<sup>27</sup> EDWARD O. EDGARD e BELL, Phillip W., *The theory and measurement of business income*. Berkeley and Los Angeles: University of California Press, 1961, p. 24. (no original): *“(...) When the concept is transferred from the individual to the accounting problems of the business firm, someone must do the “thinking” and some measurement of ‘well-offness’, or welfare, must be introduced. (...) Being subjective, this concept is by definition not susceptible to objective measurement. Economists recognize that this deficiency cannot be remedied and suggest only that the change in the market values of a firm’s assets is perhaps the best approximations.”*

Esses interesses somente se realizam plenamente quando esses lucros são disponibilizados aos seus acionistas e na medida em que os bens por eles adquiridos, produtos ou serviços, satisfaçam suas necessidades pessoais, a exemplo de comer, vestir, locomover-se, morar etc.

Entretanto, se permitirmos abstrair da teoria o rigor relacionado ao instante em que a renda se realiza, momento de sua determinação, certamente poderíamos dizer que o lucro na pessoa jurídica trata-se de um tipo de renda ou uma renda ainda não plenamente realizada, a exemplo do que ocorre com o salário do empregado, no momento em que é recebido.

## **1.2. Lucro da pessoa jurídica ou lucro na pessoa jurídica**

Do mesmo modo, prestigiando-se a idéia de tipo<sup>28</sup> e não de um conceito determinado, até mesmo em razão da dificuldade prática de sua mensuração, percebe-se que o lucro, enquanto tipo de renda na pessoa jurídica, possui estreita similaridade com o tipo de renda auferida a partir do custo monetário dos serviços disponibilizados pelos bens adquiridos. Notadamente, considerando-se que os princípios contábeis guardam plena coerência com o momento de realização da renda, ou melhor, do tipo “renda-monetária”.

Não por outra razão, a titularidade do lucro e não o momento de sua realização foi considerado por Fisher como preponderante à afirmação de que a pessoa jurídica não possui renda.

José Luiz Bulhões Pedreira nos dá uma idéia a respeito da titularidade do lucro observado no desenvolvimento da atividade empresarial da pessoa jurídica quando assinala “que a empresa é o principal mecanismo de repartição da renda nas economias modernas<sup>29</sup>”.

---

<sup>28</sup> A idéia de tipo, posteriormente melhor analisada, pode ser entendida para fins práticos como algo representante de uma verdade mais profunda.

<sup>29</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. ob. cit. p. 282. “(...) Ao vender os produtos da empresa, o empresário recebe fluxos de valor financeiro que em parte transfere aos outros produtores, como preço de compra dos insumos usados na produção. (...) O empresário reparte esse valor mediante pagamentos de renda (salário, juros e aluguéis, inclusive “royalties” e assistência técnica) em contrapartida dos serviços produtivos utilizados pela empresa, que lhe são fornecidos pelos titulares de fatores de produção. (...) O saldo do valor adicionado que remanesce no patrimônio do

Todavia, o conceito de renda adotado por Pedreira, que identifica o lucro como um direito do acionista, distingue a renda consumida, algo semelhante à renda monetária de Fisher, do que denominada renda produzida. A renda produzida é um outro tipo de renda, entendida como “o resultado líquido da atividade de produção” ou “a medida do resultado do sistema econômico nacional<sup>30</sup>”.

A renda consumida, ou o tipo renda monetária, segundo Aliomar Baleeiro, importa na consideração do que se entende por rendimentos imateriais.

Nesses rendimentos imateriais, “(...) doutrinadores computam o uso da casa pelo proprietário, valor que as leis inglesas adicionam à renda global. No Brasil, essa utilidade não é computada em qualquer cédula, de sorte que o proprietário com evidente capacidade econômica é isento numa parcela que seria tributada se o valor correspondente em dinheiro lhe fosse pago por um inquilino<sup>31</sup>”.

No mesmo sentido, Alcides Jorge Costa, possivelmente pensando na renda da pessoa natural, sustenta que “(...) por motivos práticos, as legislações interpretam o conceito de renda em relação ao fluxo de riqueza, aos ingressos monetários ou em espécie. Assim, de modo geral, o acréscimo de valor patrimonial só é tributável quando se realiza. Da mesma forma, e por motivos práticos, exclui-se da tributação o valor de consumo de serviços de produção própria ou do uso de bens próprios, embora haja países onde o valor locativo da casa própria é somado à renda tributável<sup>32</sup>”.

Para o argentino Horácio Belsunce, em análise a diversas teorias sobre a renda, dividindo-as entre econômicas e fiscalistas, diz não ter sentido a renda-real para as teorias

---

empresário (seu lucro) é remuneração dos fatores de produção, de sua propriedade e compensação por iniciativas inovadoras ou riscos assumidos. Nas empresas em que a função empresarial é desempenhada por grupo empresarial, esse resultado é repartido entre os membros do grupo mediante transferência de renda (lucros distribuídos ou dividendos)”.

<sup>30</sup> PEDREIRA. ob. cit. p. 231, 233.

<sup>31</sup> O sistema cedular implantado no Brasil, a partir do modelo inglês, consistia na tributação da renda das pessoas físicas com base em diferentes espécies de rendimentos. BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças, 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p 20: “Em princípio, a técnica adotada consiste na declaração do contribuinte em fórmula impressa dividida em várias seções, correspondentes às diversas categorias, com as deduções admitidas. (...) Os rendimentos são classificados nas categorias, a fim de que o contribuinte aproveite as deduções especiais de cada uma delas. Rendimento e renda, na lei brasileira, têm sentido específico. Os proventos auferidos em cada fonte são rendimentos ou créditos: aluguéis de casa, salário, juros. A soma dos rendimentos de cada categoria, menos as deduções permitidas na lei, forma a renda bruta isto é, o total de ganhos do contribuinte.”

<sup>32</sup> COSTA, Alcides Jorge. “in” Conceito de renda tributável. Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários. Ives Gandra da Silva Martins coord. 2ª ed. São Paulo. Atlas, 1996, p. 27.

fiscalistas (isto é para as teorias voltadas para o conceito de renda como base tributável)<sup>33</sup>.

Sob diferente abordagem, porém sob a mesma percepção em relação ao momento de concepção da renda, Dino Jarach considera a renda da pessoa jurídica como renda transitória de seus acionistas, um pagamento a conta do imposto pessoal de renda devida por seus acionistas<sup>34</sup>.

Rubens Gomes de Sousa faz curiosa observação a respeito da sistemática de tributação do lucro das pessoas jurídicas, quando o Brasil adotava o regime de células à tributação da renda<sup>35</sup>:

O sistema adotado pela lei brasileira quanto à tributação das pessoas jurídicas apresenta a seguinte peculiaridade: embora a lei as chame de “contribuintes”, *na realidade as pessoas jurídicas são agentes de arrecadação do imposto cedular devido pelos seus sócios ou acionistas*. Já vimos que o imposto das pessoas físicas divide-se em cedular e complementar; e que os lucros ou dividendos recebidos dos sócios ou acionistas de pessoas jurídicas inclui-se na cédula ‘F’, na qual não existe imposto cedular, ficando, portanto, sujeitos exclusivamente ao imposto complementar. (grifo nosso)

<sup>33</sup> BELSUNCE, Horácio. *apud* Queiroz, Luiz César Souza. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p.143. Queiroz, ob. cit. p. 145: “BELSUNCE, ao discorrer sobre a Teoria Legalista, refere-se à lição de três autores: RUBENS GOMES DE SOUSA, DINO JARACH E CARLOS M. GIULIANI FONROUGE.” Mais adiante, afirma: “Após essa análise, da perspectiva de RUBENS GOMES DE SOUSA, pode-se dizer que, à primeira vista, seu posicionamento quanto ao conceito de renda (sentido amplo) é de cunho preponderantemente legalista.” Ao nosso entender a afirmação de que Rubens Gomes de Sousa filiava-se a teoria legalista da renda é equivocada. O que Rubens Gomes de Sousa sustentava é que não havendo um consenso, ou melhor, um conceito determinado sobre a natureza da renda, ou podendo essa ser considerada em diferentes momentos, o direito pode adotar aquela que melhor sirva aos seus interesses, inclusive, transformando a realidade econômica, limitando-a ou ampliando-a, para efeitos de imposição tributária. Nesse sentido, cabe transcrever a afirmação de Sousa, *apud* Baleeiro, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças, 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p.325: “Como pondera RUBENS GOMES DE SOUSA, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: - o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. E se serve de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador”.

<sup>34</sup> JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. 1996, p. 511: (no original) “Esta imposición así concebida es – por natureza – transitoria, hasta tanto las utilidades acumuladas se distribuyan finalmente, em cuyo caso la imposición de las sociedades de capital se considera como um pago a cuenta del impuesto personal de los accionistas.”

<sup>35</sup> BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. Rio de Janeiro: Forense, 1979, pgs. 328; o sistema celular pode ser assim explicado: “Os rendimentos são classificados em categorias, a fim de que o contribuinte aproveite as deduções específicas de cada uma delas.” Cf. Sousa, Rubens. ob. cit. p. 9, assim descreve o sistema cedular: “O imposto cedular tributa a renda segundo a sua origem, classificando-a em categorias, chamadas cédulas e designadas por letras do alfabeto, conforme a natureza do capital que a produziu. O imposto cedular incide sobre o rendimento de cada cédula e sua alíquota é proporcional. O imposto complementar tributa a totalidade da renda do contribuinte, isto é, a soma dos rendimentos de todas as cédulas, à qual a lei dá o nome de renda global.”

Evidente que a conclusão de Rubens Gomes de Sousa deve ser considerada com ponderação, uma vez que o autor referia-se a uma sistemática de apuração em que o imposto de renda na pessoa jurídica no Brasil se tratava de mero imposto na fonte, mera antecipação do imposto devido pelos sócios, pessoas físicas.

Todavia, tal afirmação, se não pode ser aplicada atualmente com a ênfase que lhe foi destinada outrora, também não pode ser completamente ignorada.

A evolução histórica do imposto de renda no Brasil, a exemplo do que se sucedeu em outros países, demonstra que a lucro auferido a partir das pessoas jurídicas não deve ser duplamente tributado. É certo que o lucro não possui duas titularidades distintas em relação a sua capacidade contributiva, vale dizer, uma para a pessoa jurídica e outra para a pessoa de seus sócios.

Como forma de reforçar essa assertiva e, considerando as atuais alíquotas aplicáveis à tributação da renda no Brasil, imagine se determinada pessoa natural fosse tributada pelo lucro distribuído pela sociedade por ele constituída, seja em sua declaração de rendimentos ou mesmo na fonte, já tendo essa mesma capacidade, sido tributada anteriormente na pessoa jurídica.

Certamente, o resultado dessa tributação, acarretaria um forte desestímulo à atividade econômica produtiva. Tal sistemática, sem prejuízo do exame de eventual ofensa a capacidade contributiva, no mínimo, se apresentaria contrária aos objetivos de justiça social e desenvolvimento econômico explicitados na ordem constitucional.

Não por outra razão, os países que tributam o lucro nas pessoas jurídicas e, posteriormente, na pessoa natural de seus sócios, a exemplo do que já ocorreu no Brasil, o fazem com ponderação, adotando alíquotas menos gravosas à determinação do imposto devido.

Em artigo recentemente traduzido para o português, o professor americano

Reuven S. Avin-Yonah<sup>36</sup> após uma análise histórica do imposto de renda nos Estados Unidos afirma, a exemplo de Rubens Gomes de Sousa, que o imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas era um imposto na fonte sobre a renda dos sócios, quando essa ainda estava na pessoa jurídica.

Yonah cita decisão da Suprema Corte dos Estados Unidos que, em 1920, examina a legitimidade de tributação da renda dos sócios na pessoa jurídica, quando ainda não distribuída aos seus acionistas. Referida decisão sustenta a necessidade, a bem da *praticidade*, de considerar a pessoa jurídica separada dos seus sócios, sob pena de admitir que não havendo distinção entre pessoa jurídica e seus sócios não se faz possível distinguir o lucro da pessoa jurídica do lucro de seus sócios<sup>37</sup>.

Yariv Brauner<sup>38</sup>, no propósito de se manifestar em oposição à Yonah, em relação à conveniência de existência de um imposto de renda na pessoa jurídica, sustenta que a repercussão econômica do imposto não permite considerá-lo como renda antecipada da pessoa física. Todavia, mesmo sob essa consideração, ao final, conclui pela defesa de um modelo de tributação da renda que tribute a renda na entidade, porém, que a considere como reembolso ou pagamento adicional, ao seu acionista.

Mesmo considerando que a análise dos referidos professores tenha se restringido no sentido de examinar os méritos da atual sistemática de tributação do lucro das pessoas jurídicas, talvez o debate ganhasse prestígio, sem prejuízo do talento e notoriedade dos professores, se esses não houvessem se furtado à análise da compreensão da essência do fenômeno renda para a discussão do tema.

---

<sup>36</sup> AVI-YONAH, S. R. Pessoas jurídicas, sociedade e o estado: uma defesa do imposto das pessoas jurídicas. Revista de Direito Tributário Atual. COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. (Coord.) São Paulo: IBDT e Dialética, 2007, p. 19.

<sup>37</sup> Ibidem. ob. cit. p. 37 reprodução parcial da decisão da Suprema Corte – Eisner v. Macomber (1920): “(...) Mas ao olharmos através da forma, não podemos desconsiderar a essencial verdade descoberta; ignorar a substancial diferença entre pessoa jurídica e sócio; tratar a inteira organização como irreal; olhar para os sócios como parceiros, quando eles não o são; tratá-los como se tivessem no capital social um direito sobre parte dos ativos da pessoa jurídica, quando eles não o têm; e permitir a ficção de que eles receberam e realizaram uma parte dos lucros da pessoa jurídica, a qual eles na verdade não receberam e não realizaram. Nós devemos tratar a pessoa jurídica como uma entidade substancial, separada dos sócio, não somente por ser um fato prático, mas somente reconhecendo tal separação que qualquer dividendo – pago em dinheiro ou outros bens – pode ser considerado renda para o sócio.”

<sup>38</sup> BRAUNER, Yariv. Revisitando a (in) sensatez do imposto de renda das pessoas jurídicas. Revista de Direito Tributário Atual. COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. (Coord.) São Paulo: IBDT e Dialética, 2007, p. 97.

Embora com opiniões divergentes, ambos admitem a teoria da realidade objetiva da pessoa jurídica. Ao que tudo indica, tal admissão decorre da intuição de que tal personalidade é inerente à observação dessas pessoas no contexto social contemporâneo e que, portanto, sua personalidade não é produto do direito positivo<sup>39</sup>.

Com todo respeito aos referidos professores, essa intuição é admitida em prestígio a uma verdade aparente, a aparência das pessoas jurídicas a partir da sua existência contemporânea, porém não de sua essência.

Não se nega a distinção entre sócios e sociedade, fato que se apresenta irrefutável no atual contexto social e econômico, mas essa realidade não é razão de ser das pessoas jurídicas e sim sua conseqüência. De modo que a análise das pessoas jurídicas não pode olvidar o conteúdo que se depreende dessa distinção, a razão de ser desse fenômeno social<sup>40</sup>.

Nesse aspecto, evidente que a razão dessa distinção revela a própria razão de ser da pessoa jurídica e, conseqüentemente, a assertiva que a realidade da pessoa jurídica somente pode ser compreendida a partir do exame de sua finalidade e, conseqüentemente, de sua criação pelo direito positivo como meio de prestígio a essa finalidade<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> Fábio de Ulhoa Coelho sustenta a existência de duas teorias à natureza da personalidade da pessoa jurídica. A teoria pré-normativista, que sustenta que a personalidade da pessoa jurídica é algo preexistente reconhecido pelo direito positivo, também conhecida como teoria objetiva ou orgânica da pessoa jurídica. E a teoria normativista, com seu expoente em Kelsen, para quem a personalidade da pessoa jurídica decorre do direito positivo, assim como decorre a própria personalidade das pessoas naturais, ou seja, até a pessoa física é a criação do direito. O autor utiliza-se dos estudos de Túlio Ascarelli no sentido de reconhecer que as pessoas jurídicas não preexistem ao direito, mas sua natureza é de uma idéia. Assim sustenta Fábio de Ulhoa Coelho: “A pessoa jurídica não preexiste ao direito; é apenas uma idéia, conhecida dos advogados, juízes e demais membros da comunidade jurídica, que auxilia a composição dos interesses ou a solução de conflitos.” COELHO, Fábio de Ulhoa. Curso de direito comercial, vol. 2: direito das empresas – 11ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008, p. 8.

<sup>40</sup> Nota-se que a crítica ora sustentada à teoria da realidade objetiva das pessoas jurídicas não se refere a sua existência a partir da realidade social contemporânea, que corrobora a existência de uma entidade independente de seus sócios. O que se critica é a construção de uma realidade fundada na observância do fenômeno social em sua aparência, porém, despreocupada em investigar a razão do ser no meio social, sua essência. Em termos filosóficos, o apego à aparência e a abstração histórica e social defendida por Kant, que fundamentou a teoria pura do direito e o apego ao positivismo jurídico Kelseniano deve ceder ao insuperável pensamento fundado no materialismo histórico e social construídos por Hegel e Marx. Daí que parece adequada a posição de Ascarelli, *apud* Fábio Ulhoa Coelho, (nota 33), no sentido de que “Ao se referirem às pessoas jurídicas, essas regras não se reportam a nenhuma realidade preexistente, mas apenas indicam como determinados conflitos de interesse devem ser superados”.

<sup>41</sup> Norberto Bobbio, com supedâneo na obra de Kelsen, em “Da estrutura à função”, escreveu um capítulo sob o título “Em direção a uma teoria funcionalista do direito”. Nesse capítulo, Bobbio ressalta a necessidade de identificar à teoria pura do direito, um caráter promocional. Assim, manifesta-se Bobbio, p.73: “(...) Tendo partido da concepção de Kelsen da função do direito, isto é, da teoria do direito como ordenamento coativo, interessa-me mostrar se, e em que medida, essa teoria é colocada em crise pela descoberta da função promocional do direito.” Mais adiante, assim conclui o capítulo, p. 79: “(...) Podemos dizer que a consideração do direito como ordenamento diretivo, o qual deve ser estimulado, provocado, solicitado. Creio, portanto, que hoje seja mais correto definir o direito, do ponto de vista

Sendo certo que a atribuição de uma personalidade à entidade empresarial decorre do objetivo de permitir minimizar o risco do empresário e que o lucro pode ser explicado pela teoria econômica como prêmio pelo risco assumido pelo empresário, evidente que a personificação das sociedades mercantis tem como objetivo proteger o patrimônio do empresário do capital investido à obtenção de lucro.

Ao estabelecer essa proteção, mediante a personificação de um patrimônio distinto do patrimônio pessoal do empresário, comprometido com a insegurança e o risco do exercício da atividade empresarial, o direito estimula a atividade econômica e, conseqüentemente, a busca pelo lucro como contrapartida pelo risco do patrimônio investido e não mais da integralidade do patrimônio total do agente.

Logo, o lucro consiste, nesse aspecto, como o elemento que legitima o interesse jurídico na atribuição de uma personalidade jurídica às sociedades empresariais.

Não por outro motivo, admite-se em diversos países a figura da chamada sociedade unipessoal, em que se reconhece a uma pessoa natural uma personalidade jurídica própria, no exercício de sua atividade econômica<sup>42</sup>.

---

funcional, como forma de controle e direção social.” BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos da teoria do direito. Barueri, São Paulo: Manole, 2007.

<sup>42</sup> Em Portugal, além da figura do empresário individual, a partir do Decreto-Lei 248, de 25 de agosto de 1985, criou-se a figura do estabelecimento individual de responsabilidade limitada. Tal figura adveio da experiência de outros países da comunidade européia, a exemplo da Alemanha (GmbH-Novelle de 1980) e da França (Lei 185-697, de 11 de Julho de 1985). A razão da instituição dessa espécie de sociedade pessoal, consoante exposição de motivos, derivou da necessidade de criar um patrimônio próprio à exploração da atividade mercantil, independente do patrimônio de seus sócios, a fim de segregar o risco da atividade. Conforme acesso ao endereço [www.igf.minfinancas.pt/infllegal/bd\\_igf/bd\\_legis\\_geral/leg\\_geral\\_docs/DL\\_248\\_86](http://www.igf.minfinancas.pt/infllegal/bd_igf/bd_legis_geral/leg_geral_docs/DL_248_86), em 18 de fevereiro de 2008. No mesmo sentido, conforme ressalta Calixto Salomão Filho, “(...) sua aceitação crescente, sobretudo em solo europeu, decorre de razões pragmáticas e também sistemáticas. Razões pragmáticas por ser hoje indúbia a relevância da limitação de responsabilidade do empreendedor individual para o estímulo às atividades de pequena e média empresa fundamental por seu turno para garantir a ocupação e o nível de emprego. A idéia de afastar óbices dogmáticos para um instituto objetivamente importante para o desenvolvimento econômico é tão presente na referida Diretiva que se admitiu que países que não quisessem (por apego ao dogma contratualista) adotar a societária poderiam introduzir em seus ordenamentos a empresa individual com responsabilidade limitada. Do ponto de vista sistemático, essa nova tendência representa uma mudança de atitude relativamente à vigente até meados dos anos 80, e decorreu da edição da supra mencionada Diretiva, que generalizou o reconhecimento da limitação da responsabilidade do comerciante individual no ambiente europeu. Reconhecimento que já se vinha impondo na Europa antes da Diretiva. Com efeito, a Alemanha, a França, a Bélgica, a Holanda e a Dinamarca já reconheciam expressamente a sociedade unipessoal com responsabilidade limitada antes da existência da Diretiva.” COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. Poder de controle na sociedade anônima. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 55-56.

Do mesmo modo, para fins tributários, equiparam-se às pessoas jurídicas também as pessoas naturais que executam determinadas atividades econômicas, desde que com finalidade lucrativa, a fim de melhor medir sua capacidade contributiva no tocante à renda obtida no exercício dessas atividades<sup>43</sup>.

Percebe-se, pois, porque a personalidade jurídica atribuída às sociedades empresariais não teria o condão de fundamentar a existência de uma renda própria das sociedades, a partir da percepção de lucro. De modo que, se não se faz impróprio dizer que o lucro pertence à sociedade, ao menos num primeiro instante, parece inapropriado dizer que o lucro caracteriza-se como renda da sociedade. Daí a preferência por afirmar que o lucro representa um tipo de renda do empresário na sociedade e não renda da sociedade.

### **1.3. Do fenômeno econômico ao tipo jurídico tributário**

Como inexistente uma determinação conceitual de renda, senão apenas uma idéia desenvolvida a partir de teorias econômicas que se dedicam a identificar o conteúdo do fenômeno econômico, não há como negar a imprescindibilidade de certa praticidade que adote um tipo de renda, em determinado momento que permita sua identificação e mensuração.

Sem essa praticidade, que enseja abandonar a tentativa de um determinismo conceitual impossível de ser alcançado, haveria de se chegar à conclusão de que a renda real é impossível de ser conhecida, visto que essa renda somente pode ser identificada no íntimo de cada pessoa natural<sup>44</sup>.

Sob esse raciocínio, vale a pena reproduzir a constatação de Hicks de que “(...) *a renda que pode ser calculada não é a verdadeira renda que essa pessoa procura; a renda*

---

<sup>43</sup> Artigo 150 do RIR/99, Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. “Artigo 150: As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º). § 1º : São empresas individuais: I – as firmas individuais (Lei 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea “a”); II – as pessoas físicas que, em nome individual, explorem habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiro de bens ou serviços (Lei 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea “b”).”

<sup>44</sup> HICKS, ob. cit.

*que ela procura não pode ser calculada*<sup>45</sup>”. (grifo nosso)

Logo, faz-se necessária à construção de um tipo de renda que permita, a partir dessa compreensão, a aceitação de um fato que possa ser percebido e valorado como dimensão do ideal de renda.

Daí que a construção de um tipo, algo que represente o ideal que não consegue ser determinado, decorre de um processo a ser estabelecido com razoabilidade e proporcionalidade. A consideração do tipo importa assim na consideração de elementos que permitam identificá-lo como representante desse ideal<sup>46</sup>.

De sorte que, sempre que os meios empregados à consideração do tipo se mostrem desproporcionais à natureza da coisa, ao ideal por ela representado, distanciando-se do suporte empírico que se depreende desse ideal, esses meios se identificarão como contrários ao seu objetivo e, conseqüentemente, não poderão ser considerados em sua constituição.

A personalidade atribuída às sociedades empresariais, compreendida a partir da finalidade que ensejou essa atribuição de personalidade, apresenta-se como meio razoável e proporcional a atingir essa finalidade<sup>47</sup>. Todavia, isso não importa na assunção de que o lucro

---

<sup>45</sup> HICKS, ob. cit. p. 149 propõe uma solução para o dilema a respeito da determinação da renda: “Só há uma saída para esse dilema, que é evidentemente, a saída que deve ser adotada na prática. A pessoa deve tomar a grandeza objetiva, a Renda ex post e passar a adaptá-la, de uma forma que pareça plausível ou razoável, àquelas variações dos valores do capital que parecem ter tido o caráter de ganhos ou perdas imprevistos. Esse tipo de estimativa é um procedimento estático normal e, em razão de suas próprias premissas, inteiramente justificado. Mas só pode resultar numa estimativa estatística: por sua própria natureza, não é medida de uma grandeza econômica. (...) Como o estatístico tem de adotar esse procedimento, não é de surpreender encontrá-lo buscando a ajuda de outras pessoas que procuram chegar à renda objetiva. – os membros da comissão da renda interna. O melhor que ele pode fazer é seguir a prática das autoridades do imposto de renda. Mas é de competência do economista teórico ser capaz de criticar a prática dessas autoridades, ele próprio não tem o direito de ser visto em companhia delas!”

<sup>46</sup> LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. 4ª ed. tradução José Lamengo. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 655/656: “Quando o conceito geral abstrato e o sistema lógico destes conceitos não são suficientes por si para apreender um fenómeno da vida ou uma conexão de sentido na multiplicidade da suas manifestações, oferece-se então o “tipo” como forma de pensamento.”

<sup>47</sup> TIPKE, Klaus. Direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado. Coord. Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998, p. 68. sustenta que a legitimidade de tributação das empresas deve-se ao fato de que “elas também se servem dos serviços do Estado e dos municípios assim financiados (equivalência da utilidade genérica)”. Contudo, após essa afirmação, questiona o professor de Colônia qual o parâmetro justo para a tributação de empresas e responde: “Também as empresas – isto é evidente – têm capacidade econômica ou contributiva para pagamento de impostos. Como as empresas só podem pagar impostos com seu lucro (ou com seu lucro acumulado), a tributação das empresas deveria estar orientada a partir desse lucro. Como a tributação com diferentes impostos de empresas de diferentes formas jurídicas não se compatibiliza com uma tributação equitativa segundo a capacidade contributiva, seria suficiente um imposto sobre empresas para todas as formas empresariais.”

auferido pela pessoa jurídica trata-se de um tipo de renda distinto daquele perseguido pelos seus sócios.

O ideal de renda informado pelo conteúdo imaterial, relativo ao prazer humano, consiste em um limite pouco flexível a admitir a construção de um tipo de renda que considere o lucro da pessoa jurídica como aproximação desse ideal. Todavia, mesmo sob essa ressalva, nos parece conveniente, admitir que o lucro auferido a partir da atividade desenvolvida pela pessoa jurídica nada mais é que um tipo de renda auferido a partir dessa entidade.

De outro lado, os princípios contábeis utilizados na determinação do lucro contábil, apresentam-se como meios à determinação de um tipo de lucro que se aproxima do ideal de renda informado pela teoria econômica e, conseqüentemente, mostram-se razoáveis e proporcionais à mensuração do lucro a partir da pessoa jurídica, ou, como preferir, na pessoa jurídica.

Logo, mesmo partilhando da negativa de Fisher em relação à ausência de renda nas pessoas jurídicas, não se pode negar que a determinação do lucro nas pessoas jurídicas se concilia com a determinação da renda a partir de sua realização, distinguindo claramente o lucro (renda na pessoa jurídica) do capital (renda poupada) investida à sua produção.

O equívoco de se permitir imaginar que o direito prescinde da contribuição dos estudos já informado por outras ciências, notadamente as ciências sociais, somente tem contribuído para distanciá-lo dos anseios da sociedade, enquanto um instrumento eficiente a serviço da justiça<sup>48</sup>.

É indiscutível que o direito, em especial o direito tributário, pode e deve, sempre que seus valores e princípios assim o admitirem, alterar determinado fato, considerando-o neste ou naquele alcance, em uma ou em outra dimensão. Todavia, ao assim proceder, não parte de um ideal abstrato, mas do próprio fato econômico, social, político, cultural, do fato propriamente dito, depreendido a partir da realidade social.

---

<sup>48</sup> MARX, Karl *apud* Comparato, Fábio Konder. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, p.332: “(...) o direito não pode jamais elevar-se acima da estrutura econômica da sociedade e do desenvolvimento cultural que dela depende”.

O direito tem o poder de transformar o fato, ampliando ou restringindo seu alcance, a fim de prescrever um fato novo, derivado e conexo àquele, porém nunca de criar o fato.

Não por outra razão, mesmo entre os defensores mais ferrenhos do positivismo jurídico, que entendem ser a lei fonte única e exclusiva do direito, admite-se que “a construção da regra jurídica importará sempre em maior ou menor deformação e transfiguração do fenômeno real gerando, conseqüentemente, uma tensão entre a regra jurídica (“construído”) e a realidade social (“dado”) <sup>49</sup>”.

Daí que as teorias econômicas sobre o lucro e, em especial, a distinção realizada entre renda e capital, imprescindíveis a sua determinação, fornecem um parâmetro, um conteúdo mínimo, necessário à percepção da renda enquanto idéia e não podem ser ignoradas pelo direito tributário na determinação do lucro nas pessoas jurídicas.

Essas teorias revelam os valores compreendidos na determinação do conteúdo da renda, enquanto fenômeno econômico e social elegido como pressuposto de incidência pelo direito tributário. Logo, permitem extrair melhor o seu conteúdo, aproximam-se melhor da realidade do fenômeno econômico e, conseqüentemente, ao assim proceder, conformam-se melhor aos objetivos diretivos determinados pelo princípio da capacidade contributiva em matéria tributária.

Da exposição até aqui realizada, pode-se extrair algumas premissas que se entendem necessárias ao exame da materialidade do imposto sobre o lucro nas pessoas jurídicas e dos limites à restrição da dedução de despesas na determinação do lucro real.

---

<sup>49</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 79. Afirma ainda o autor em capítulo sob o título Criação da Regra Jurídica e Necessidade de Formação da Matéria Prima (“Dados”) Oferecida pelas Ciências (Ex: Finanças Públicas), p.75: “A regra jurídica transforma o determinismo natural (espontâneo ou ao arbítrio do indivíduo dos atos e fatos sociais, em um determinismo artificial porque impõe àqueles atos e fatos sociais, uma distorção específica e um comportamento cuja estrutura e direção se apresentam ao legislador como necessárias ao Bem Comum (autentico ou falso). A elaboração do direito positivo pressupõe e faz necessária a liberdade para deformar os fenômenos da realidade social e isto decorre da própria lógica do procedimento normativo (criação da regra jurídica que é regra de conduta social). Sem a referida liberdade de deformação, o Direito Positivo não poderia dominar a fluída matéria da vida social sobre a qual ele se sobrepõe para disciplinar, nem adquirir a necessária transparência e inteligibilidade.”

#### 1.4. Síntese do Capítulo 1

O lucro é um fenômeno sócio-econômico constituído no desenvolvimento das relações sociais e que tem sua fonte no exercício da atividade empresarial.

Somente com o empresário, classe surgida em decorrência de inúmeros eventos de ordem econômica, política, social e religiosa, que permitiram o desenvolvimento de uma economia de mercado, o lucro apresentou-se como um problema econômico e jurídico a ser analisado.

As teorias econômicas clássicas de modo geral identificavam no lucro a renda do empresário e estudavam as causas dessa espécie de renda, enquanto evento econômico, valorados por um nítido conteúdo político e ideológico, porém não suficientes à determinação de seu conteúdo.

As teorias econômicas contemporâneas se preocuparam em estudar as causas do lucro no sentido de lhe atribuir uma determinação conceitual, considerando diversos elementos inerentes à percepção do lucro, como objetivo da atividade empresarial, a exemplo: do custo de oportunidade de investimento, do processo de decisão, daí a importância das informações empresariais, notadamente da contabilidade, do risco e da incerteza como elementos inerentes à sua percepção.

A contribuição de Fisher com ênfase ao momento de realização da renda permitiu uma contribuição significativa à compreensão do fenômeno.

Seus estudos contribuíram significativamente para a compreensão da natureza da renda a partir da distinção entre renda e capital e, conseqüentemente, em afirmar os princípios contábeis como instrumentos eficientes, legitimados pela teoria econômica, à determinação do lucro, como tipo de renda auferido a partir das pessoas jurídicas.

A afirmação de que a pessoa jurídica não possui renda importa na assunção de um ideal de renda, desenvolvido pela teoria econômica, impossível de ser identificado e mensurado a partir da realidade virtual, fictícia, da personalidade jurídica atribuída às

sociedades empresariais.

Esse mesmo ideal, se considerado com rigor absoluto, levaria a conclusão de que sequer o salário percebido pelo empregado pode ser considerado renda, enquanto o produto de aplicação de sua remuneração não lhe permitir gozar dos serviços disponibilizados pelos produtos por ele adquiridos.

Daí a necessidade de construção de um tipo de renda, cujos meios empregados na sua construção, valorados pelo suporte empírico informado pelo ideal de renda, mostrem-se adequados e proporcionais a atingir o objetivo que se dedicam, ou seja, a construção do tipo deve aproximar-se, o máximo possível, do ideal de renda, informado pelas teorias econômicas.

Essa assertiva legitima a negativa de existência de renda das pessoas jurídicas, porém, não contraria a conclusão de que o lucro, espécie de renda do empresário, consiste ainda em um tipo de renda calculado a partir da pessoa jurídica, ou na pessoa jurídica.

Os princípios contábeis consistem em normas de construção de um tipo de renda, o lucro, que se encontra em perfeita consonância com a teoria econômica. A própria evolução do imposto de renda confirma essa assertiva, à medida que considera o lucro nas pessoas jurídicas, na entidade por eles constituída com o objetivo de satisfazer a necessidade de lucro, como um tipo de renda de seus sócios<sup>50</sup>.

Assim, admitindo que o lucro nas pessoas jurídicas seja um tipo de renda auferida pelo empresário, isso não impede que essa realidade objetiva seja avaliada a partir do fluxo de serviços que os bens adquiridos pela pessoa jurídica proporcionam a essa entidade.

A partir da concepção filosófica que “o direito foi feito para a vida e não a vida para o direito”<sup>51</sup>, o conteúdo jurídico de lucro deve ser depreendido a partir das relações

---

<sup>50</sup> IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBECKE, Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 64, a respeito do enunciado da entidade contábil escreve: “Quando afirmamos que os sócios ou quotistas para cuja entidade estamos mantendo registros contábeis não se confundem (seus interesses e contabilizações) com a Entidade, estamos formalizando a grande abstração contábil.”

<sup>51</sup> A expressão mencionada de forma singela e despreziosa pelo Professor Alcides Jorge Costa, sem prejuízo de sua profundidade filosófica, durante uma das várias e prazerosas oportunidades em que tive o privilégio de conversar com

sócio-econômicas que o constituíram e não, exclusivamente, restrito ao rigor hermético da estrutura jurídica positiva<sup>52</sup>.

Essa afirmação não destina ao direito, notadamente ao direito tributário, mero papel de coadjuvante na determinação do lucro na pessoa jurídica, senão de subserviência a outras ciências sociais.

Importa sim na necessidade de, observada a realidade social em que inserido o fato econômico escolhido à incidência tributária, atribuir-lhe os efeitos que a ciência jurídica lhe empresta, em atenção ao ideal de justiça, orientada pelo princípio da capacidade contributiva<sup>53</sup>.

---

o Mestre no ambiente de seu escritório, na qualidade de orientador do presente estudo, contribuiu significativamente ao desenvolvimento.

<sup>52</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.39: “Vê-se, pois, que com a retomada do relacionamento entre ética e direito no plano abstrato tornou-se imperativo equilibrar o juízo de legalidade com o de moralidade pública, em busca da legitimidade do próprio Estado Democrático Fiscal. Pena é que os traços do patrimonialismo na cultura brasileira e a arraigada concepção privatista das finanças públicas vêm impedindo o pleno desabrochar da moralidade pública na conduta do Fisco, dos contribuintes e dos Tribunais.”

<sup>53</sup> DÓRIA, Antonio de Sampaio. Direito constitucional, 4ª ed. rev., vol. 1, São Paulo: Max Limonad, 1958, p.134: “A observação é a fonte primária dos conhecimentos científicos. Quando as teorias sobre os factos se hostilizam, a só âncora em que pode nosso espírito repousar, é a crença de ser a verdade produto da observação imparcial, orientada pela medição da lógica. Pouco adiantaria saber o que os outros pregam sobre o Estado, se nós mesmos não pensássemos alguma coisa, em virtude de observação imparcial, que tenhamos feito, ou da que os outros tenham feito, e de que tenhamos notícia. Mais. Saber por saber é erudição sem alcance. A memória de um homem pode armazenar toda a ciência de seu tempo, e nada valer a esse homem essa carga de conhecimento isolado; mas posto em sistema no espírito. Não apenas saber, mas convencer-se. Não apenas memorizar, mas ajuizar. O que se julga, o de que se persuade, o que se assimila, consubstancia no espírito, é a luz que orienta, e é força que estimula ao trabalho e à constância, para decifrar e dominar os enigmas da vida”.

## Capítulo 2

### O imposto sobre a renda nas pessoas jurídicas

#### 2.1. O lucro como tipo jurídico tributário

A criação de um imposto sobre a renda no cenário nacional começou a ser suscitada ainda na época do Império, em vista do sucesso de arrecadação alcançado na Inglaterra e, posteriormente, nos Estados Unidos da América.

Em 1922, sob marcante influência da lei francesa, que a exemplo de grande parte dos países europeus criaram o imposto de renda como forma a cobrir os *déficits* alcançados com a primeira guerra mundial, criou-se o imposto de renda brasileiro, a partir da Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922.

Nessa época, sob a égide da Constituição de 1891, o imposto de renda não possuía previsão constitucional e, portanto, permanecia do campo da competência concorrente, a exemplo de outros impostos, podendo ser cobrando tanto pela União, como pelos Estados.

A Constituição de 1891 não havia conseguido superar por completo as instabilidades do sistema federal implantado com a República. Essa instabilidade com o crescimento do Estado brasileiro mostrava-se evidente na discussão sobre a repartição das receitas tributárias durante os trabalhos da assembléia constituinte de 1931 a 1933<sup>54</sup>.

Sob marcante influência da Revolução de 1930 e dos valores inspiradores da Revolução de 1932 sobreveio à reforma constitucional de 1934 e, somente a partir da Constituição de 1934, o imposto de renda passa a ter previsão na Constituição Federal, como regra de competência impositiva, traduzido pelo enunciado “renda e proventos de qualquer natureza”.

---

<sup>54</sup> BONAVIDES, Paulo Paes de Andrade. História constitucional do Brasil. Brasília: OAB Editora, 2004, p. 312.

Rubens Gomes de Sousa registra que a primeira Constituição da República vigente à data da instituição do imposto de renda no Brasil não se referia ao imposto de renda que, permanecia, assim, no campo da competência concorrente, podendo ser criado pela União ou pelos Estados<sup>55</sup>.

Segundo o autor, somente com o advento da Constituição de 1934, o imposto sobre a renda passou a ser contemplado pelo texto constitucional que, salvo algumas exceções, outorgava sua exigência à União, competência essa mantida na Carta de 1937. A partir da Constituição de 1946, o imposto adquire plenamente competência federal.

É certo que a norma de competência tributária suporta em si mesmo um valor de limitação do poder de tributar incorporado na própria expressão que qualifica essa competência<sup>56</sup>. Todavia, não nos parece que esse limite tenha permitido, no caso da renda, atribuir à Constituição, a partir da Constituição de 1937, um conceito constitucional de renda para fins tributários<sup>57</sup>.

Não se olvida que existe um conteúdo mínimo de renda que pode ser depreendido da realidade do fenômeno e que foi assimilado pelo texto constitucional. Todavia esse significado não pode ser depreendido exclusivamente a partir do sistema jurídico. O intérprete deverá buscá-lo a partir da realidade no ambiente social, aproveitando-se do conteúdo informado pela teoria econômica e, aí sim, ajustá-lo a cumprir sua finalidade tributária, em atenção aos princípios jurídicos<sup>58</sup>.

---

<sup>55</sup> SOUSA, Rubens Gomes. Imposto de renda, suplemento à 2ª ed. do compêndio de legislação tributária, Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1955, p. 5, o imposto teria sido criado em 1924, por Francisco Tito de Sousa Reis, inspirado na lei francesa de 1913. No mesmo sentido, LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p15. Essa referência à criação do imposto não se apresenta de todo incorreta, pois apesar de criado em 1922, o imposto somente foi efetivamente cobrado em 1924, após ter sido alterado pela Lei 4.783/23, que especificou alguns rendimentos tidos como tributáveis e regulamentado pelo Decreto 16.581, de 04.9.1924, o primeiro regulamento do imposto de renda no Brasil.

<sup>56</sup> Exemplo elucidativo a respeito dos limites semânticos contidos nos enunciados normativos, a lição de Aliomar Baleeiro, na qualidade de Ministro do Supremo Tribunal Federal no tocante ao conceito da expressão segurança nacional. "(...) Por exclusão, podemos dizer o que não é segurança nacional. Vejamos o que não é segurança nacional: bola de futebol não é segurança nacional. Baton de moça não é segurança nacional, cigarro de maconha não é segurança nacional." (RTJ 45, p.57).

<sup>57</sup> Sobre a existência de um conceito constitucional de renda Mosquera, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996. QUEIROZ, Luiz César Sousa. Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

<sup>58</sup> LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 31: "Tal significado, além de ser buscado nas teorias econômicas (sem que se adote necessariamente nenhuma delas, bem entendido) decorrerá substancialmente dos princípios constitucionais atinentes à matéria tributária." p. 60: "não existe no ordenamento jurídico brasileiro um conceito constitucional expresso de renda

Certamente o conteúdo semântico da materialidade escolhida pelo legislador constitucional à incidência do imposto guarda sentido no alcance lingüístico da expressão e encontra, nesse mesmo alcance, uma limitação à percepção de seu conteúdo<sup>59</sup>.

Nesse contexto, contundente o comentário do Ministro Luiz Gallotti de que “(...) se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”. E mais adiante: “(...) dizer que despesa é renda, jamais ocorreu a ninguém e jamais poderia ocorrer, por contrariar a essência das coisas<sup>60</sup>”.

Entretanto, se é fácil adotar um conteúdo mínimo à percepção de uma idéia do que venha a ser renda, a partir do plano dos sentidos, da observação do mundo fenomênico, não é tarefa fácil determinar os limites desse conteúdo, atribuindo-lhe um conceito.

A própria teoria econômica, que estudou o fenômeno na tentativa de lhe atribuir um conceito de renda, a partir da observação do fenômeno no plano social, em consideração ao seu desenvolvimento histórico, não logrou êxito em alcançá-lo.

De modo que, ainda que o direito possa e deva atribuir um conteúdo específico à determinação do lucro, em atenção ao princípio da segurança jurídica, nunca poderá subtrair-lhe a essência, tal qual depreendida a partir do fato social e econômico.

Se o fizer, a transformação do fato econômico em jurídico poderá se mostrar desproporcional a própria finalidade informada pelo princípio da segurança jurídica, de modo que a tensão entre o fato social e o jurídico importará em negativa da própria segurança, segurança jurídica, que a transformação visou alcançar.

Luiz Eduardo Schoueri, em referência à consideração econômica na eleição de fatos tributários, sustenta que o emprego das cláusulas gerais e conceitos indeterminados,

---

ou de proventos. O que há são alguns contornos desses conceitos, decorrentes do significado mínimo de tais vocábulos e mais dos princípios constitucionais que lhe dizem respeito.”

<sup>59</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e competências tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.26: “São, pois, plenamente aplicáveis as ponderações de Schreiber no sentido de que os conceitos utilizados nas normas jurídicas não podem ser estabelecidos arbitrariamente, estando o magistrado vinculado à elaboração de um conceito cuja significação já está determinada pelo uso da linguagem (...)”

<sup>60</sup> RE 71.758-GB, publicado na RTJ 66, p. 165.

mais que possível é uma exigência em matéria tributária, tendo em vista que a tributação se baseia em fenômenos econômicos, em constante evolução, cuja descrição se tornaria impossível, ou inútil, sem aqueles<sup>61</sup>.

Daí que para o autor uma pesquisa jurídica no campo tributário não pode deixar de lado as descobertas feitas por outros ramos do conhecimento, que servem como dados a serem valorados juridicamente<sup>62</sup>.

Atento à percepção que os fenômenos econômicos nem sempre possuem um conceito determinado, afirma que o legislador constitucional se valeu de impostos tradicionalmente existente no ordenamento jurídico pátrio, não estabelecendo limites rígidos à determinação das competências tributárias impositivas estabelecidas no texto constitucional<sup>63</sup>.

Em idêntico sentido, afirma Ricardo Lobo Torres: “os positivismos tentaram, através da teoria da lei material, dar conteúdo específico às normas baixadas pelo legislador, mas não conseguiram, pois o Direito Tributário, utilizando as cláusulas gerais e os princípios indeterminados, não pode ter na lei formal o fechamento de total dos seus conceitos<sup>64</sup>”.

Partindo da premissa de inexistência de um conceito constitucional de renda, há necessariamente que buscar, a partir do exame do tipo, uma aproximação, delimitação do conteúdo impositivo da materialidade descrita na norma de competência constitucional<sup>65</sup>.

Em obra que é referência na doutrina nacional sobre o exame do tipo em direito tributário, Misabel de Abreu Machado Dersi esclarece que “(...) a comparação entre o tipo construído ou imaginado e o fato típico sucedido deve procurar compreender a totalidade da

---

<sup>61</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: Direito tributário – vol. I e II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

<sup>62</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 39, conclui: “A) A visão pragmática da norma parte da interação com seu destinatário. Daí a necessidade de uma pesquisa jurídica no campo tributário não deixar de lado as descobertas feitas por outros ramos do conhecimento, que servem como dados a serem valorados.”

<sup>63</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p.112.

<sup>64</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: São Paulo: Renovar, 2002, p. 217.

<sup>65</sup> LARENZ, Karl. ob. cit. p.659, assim descreve o tipo, com referência ao que chama de tipo normativo: “O tipo ideal normativo não quer ser “cópia” da realidade, mas “modelo” ou também “arquitétipo”. Nesse sentido, por exemplo, o Estado platônico é um “tipo ideal normativo”. O mesmo é válido para a democracia ateniense, erigida em modelo, onde se abstrai alguns traços da realidade histórica (por exemplo, da escravatura)...”

realidade<sup>66</sup>”. Por esse motivo, segundo a ilustre professora, “o tipo é mais concreto e rico de conteúdo que o conceito e a investigação jurídica consumada por meio de ordenação ( e não da subsunção), da comparação e da analogia”

Ao analisar o que designou tipo real normativo, Karl Larenz sustenta que a imagem fenomênica a que se subjaz um tipo empírico, é desenvolvido a partir da experiência. “Mas a seleção dos fenômenos decisivos e a delimitação mais concreta do tipo são determinadas conjuntamente pelo escopo da norma e pelas idéias jurídicas que estão por detrás da regulação<sup>67</sup>”. Na formação do tipo e, portanto, também na coordenação concreta ao tipo, entram tanto elementos empíricos como normativos, a união desses dois elementos constitui precisamente a essência deste tipo.

A determinação da fluidez do tipo renda elegido pelo legislador constitucional deve ser buscada pelo legislador complementar. Nessa tarefa deve-se ponderar entre os ditames da segurança jurídica e a necessidade de permitir que a lei tributária acompanhe o movimento dinâmico da economia.

Essa conciliação “é o que se costuma denominar princípio da razoabilidade e proporcionalidade<sup>68</sup>”.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN prescreve que:

Art. 43 – O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendido os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

A preocupação do legislador complementar, embora relevante, não ajudou na interpretação de uma definição, limitação da fluidez do tipo fornecida pelo legislador constitucional.

---

<sup>66</sup> DERSI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: RT. 1988, p. 37

<sup>67</sup> LARENZ, Karl. ob. cit. 662

<sup>68</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário... p. 172.

As teorias econômicas, ainda que não forneçam um conceito determinado de renda, permitem a idéia de que o conteúdo da renda somente pode ser percebido com a sua realização econômica. Ao distinguirem a renda poupada (capital), da renda realizada (renda propriamente dita), permitem a idéia de que o conteúdo da renda é percebido a partir de sua realização.

A interpretação literal do dispositivo que conduz à conclusão de que haja uma disponibilidade econômica e outra jurídica se apresenta inadequada. Ao nosso entendimento, sempre, ainda que o legislador tenha preferido mensurar a renda a partir do critério econômico à determinação de sua disponibilidade, esse critério será jurídico, visto que somente a partir da “jurisdicização” desse critério, de sua contemplação pela norma impositiva, é possível admitir a existência da obrigação tributária.

Assim ao privilegiar o critério jurídico também se estará prestigiando o critério econômico. O legislador tributário não pode criar o fato, mas transformá-lo. Logo, a própria limitação semântica do tipo, que sugere a compreensão do fenômeno tipológico no mundo real e dos valores informados pela teoria econômica a esse fenômeno, não poderão ser olvidados pelo legislador tributário, embora possam e devam ser valorados juridicamente, em face aos valores e princípios próprios do sistema jurídico<sup>69</sup>.

Logo, a melhor exegese que se depreende do dispositivo é aquela que permite ao legislador ordinário eleger, entre as mais diferentes considerações econômicas, teorias econômicas sobre os diferentes momentos de disponibilidade da renda, a que melhor atende aos interesses do direito tributário, valorada pelos princípios que o direcionam.

---

<sup>69</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: RT 1977, p. 40-41: “(...) Em matéria de imposto de renda, em que o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, ou proventos, as hipóteses genéricas aludidas no artigo 116 são perfeitamente aplicáveis, a partir da constatação que se faz de que o fato gerador pode ser a aquisição da disponibilidade meramente econômica de proventos (observadas as definições dadas para renda e proventos de qualquer natureza pelo art. 43 do Código Tributário Nacional), ou a aquisição da disponibilidade jurídica, que também é concomitantemente econômica, de renda ou proventos.” “É claro que a aquisição da disponibilidade jurídica também acarreta disponibilidade econômica, uma vez que, para esta, o importante é acontecer o acréscimo patrimonial, indiferente das causas de origem serem jurídicas ou não. Então, toda disponibilidade jurídica é concomitantemente econômica, mas a aquisição da disponibilidade econômica não é necessariamente jurídica.” Para Luciano Amaro, a disponibilidade econômica e a jurídica se confundem. Para o autor, a compreensão das expressões deve ser no sentido de que se faz possível tributar a renda já percebida, como aquela produzida e ainda não recebida. AMARO, Luciano. Imposto de renda: regimes jurídicos. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Curso de direito tributário. Vol. 1. 4ª ed. Belém: Ed. Cejup, 1995, p. 313-338.

Talvez tenha sido essa a idéia de Rubens Gomes de Sousa ao defender “que os desenvolvimentos introduzidos no conceito de renda pelas mutações da prática fiscal não são incompatíveis com o conceito que chamamos ‘clássico’, desde que não se dê aos elementos dessa significação que, por sua estreiteza e sua rigidez, não seja capaz de acomodar as fórmulas novas, trazidas pelo engenho humano na técnica dos negócios e pela evolução natural dos fatos e das relações econômicas e financeiras”<sup>70</sup>.

Nesse sentido, ganha efeito a afirmação de Rubens Gomes de Sousa e que merece ser destacada de que “*o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. E se serve de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador*<sup>71</sup>” (grifo nosso)

Assim, nos parece acertada que no exercício da competência que lhe foi outorgada pela Constituição à exigência do imposto sobre a renda, o legislador eleja diferentes critérios a alcançar a disponibilidade econômica, desde que valorados pelos princípios jurídicos à determinação da renda, enquanto fato jurídico tributário.

Para as pessoas jurídicas, determina-se que o lucro, renda dos sócios apurados a partir da entidade constituída à exploração de determinada atividade mercantil, em regra, seja informado a partir dos critérios contábeis, os quais foram orientados a partir das teorias econômicas sobre a renda.

Excepcionalmente, para algumas pessoas jurídicas, em respeito à capacidade contributiva, permite-se a tributação com base em um lucro presumido, sem se sujeitarem à necessidade de determinarem seu lucro, a partir do balanço contábil.

A mensuração da renda por critérios diferentes, embora de ambos possa se extrair uma disponibilidade econômica, decorre que as distinções apresentadas pelas pessoas que produziram sua renda, justificaram a adoção de critérios distintos que, valorados juridicamente, se legitimam, em consideração ao princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>70</sup> SOUSA, Rubens Gomes. A evolução do rendimento tributário. RDP 14, São Paulo: RT, pp. 339-345.

<sup>71</sup> SOUSA, Rubens Gomes, *apud* Baleeiro, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças, 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p.325.

Não se olvida discutir que a contabilidade se apresenta como um instrumento importante na determinação do lucro nas sociedades empresárias, na medida em que se conforma à teoria econômica e, portanto, sua adoção pelo direito tributário, como critério à mensuração do lucro das pessoas jurídicas, apresenta-se como critério razoável e eficiente a atingir a capacidade contributiva perseguida.

De outro lado, a adoção desse mesmo critério às pessoas físicas ou ainda a pessoas jurídicas com menor capacidade econômica, não obstante pudesse permitir uma correta avaliação da renda economicamente disponibilizada, importaria em medida desproporcional, à medida que os controles determinados à mensuração dessa mesma disponibilidade não seriam razoáveis à determinação de suas capacidades contributivas.

Se houvesse um conceito determinado de renda fornecido pela Constituição Federal, certamente o legislador complementar não poderia alterar esse conceito, estabelecendo critérios distintos à determinação da renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, quando a Constituição Federal não fez.

Essa parece ter sido a percepção de Rubens Gomes de Sousa ao afirmar que o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador. Logo, essa percepção não legitima a opinião daqueles que filiam o eminente professor à teoria legalista da renda, a qual defende a existência do fenômeno tributário a partir da compreensão equivocada de que renda é aquilo que o legislador determinar que seja.

Ora, se é verdade que o legislador tem liberdade para determinar o que é renda para fins tributários, isso não implica na conclusão de que essa liberdade não possui limites. Esses limites à determinação do alcance da materialidade da hipótese de incidência tributária atendem ao dever de coerência imposto ao legislador tributário, que em direito tributário é orientado pelo princípio da capacidade contributiva.

Assim, o legislador não poderia, mesmo em atenção à teoria econômica, escolher a “renda-prazer” ou “renda-psicológica” como tipos de renda aptos à determinação

do momento de ocorrência da hipótese de incidência tributária<sup>72</sup>. Esses tipos se apresentariam desproporcionais em relação à finalidade perseguida na instituição do tributo, uma vez que a capacidade contributiva não seria atendida, considerando a dificuldade, senão mesmo impossibilidade, de determinação da base de cálculo a partir desses tipos de renda<sup>73</sup>.

Sobre o conceito de renda ser compreendido como produto do capital, trabalho ou combinação de ambos e proventos de qualquer natureza, o Professor Alcides Jorge Costa<sup>74</sup> entende que a norma faz uma distinção entre renda como fruto periódico de um capital e renda como acréscimo patrimonial.

A análise do professor considera as teorias jurídicas desenvolvidas à percepção do conteúdo de renda e que não distinguiram renda de ganho de capital. Nesse sentido, perspicaz sua conclusão de que a primeira fórmula atende à teoria da fonte, a segunda à teoria do acréscimo patrimonial, mas de modo original, uma vez que, na doutrina do acréscimo patrimonial esse é renda e não alguma coisa diferente.

A originalidade destacada por Alcides Jorge Costa permite inferir que o legislador tributário não se preocupou em distinguir renda de ganho de capital, ao menos ao delimitar o campo de abrangência do imposto sobre a renda. Talvez, a intenção do legislador, assim como fez ao prescrever a expressão “disponibilidade econômica ou jurídica” tenha sido garantir o conteúdo abstrato depreendido a partir do tipo informado pela competência constitucional, permitindo inclusive à determinação de diferentes bases de cálculo à apuração do imposto.

---

<sup>72</sup> Com suporte na doutrina estrangeira, Ricardo Maitto da Silveira, sustenta ser “(...) necessário como uma preposição prática desconsiderar os fatores psicológicos intangíveis.” SILVEIRA, Ricardo Maitto. O princípio da realização da renda no direito tributário brasileiro. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.) Revista de Direito Tributário Atual.. São Paulo: IBDT e Dialética, 2007, p. 320.

<sup>73</sup> Destaca-se nesse aspecto que, não obstante o legislador possua poder discricionário à determinação da base de cálculo, esse poder é limitado pelo aspecto material da hipótese de incidência tributária. Essa orientação é decorrência do processo lógico, indutivo, que se depreende a partir da análise da hipótese de incidência, sendo de reconhecimento assente pela doutrina. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. ob. cit. p. 20: “Observe-se que, ao apresentarmos a definição conceitual da base de cálculo, referimo-nos a que ela deve sempre ser estabelecida sobre uma expressão quantitativa da renda ou dos proventos instituídos como fatos geradores. Não dissemos que ela deve ser estabelecida sobre a expressão quantitativa da renda ou dos proventos. Realmente, a base de cálculo é um critério instituído pelo legislador de maneira quase totalmente discricionária. A única limitação do legislador está em que a base de cálculo deve ser uma expressão quantitativa da renda ou provento tributável.” No mesmo sentido, ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros. 6ª edição, 2000, p. 108. define a base de cálculo como “uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do ‘quantum debeatur’”.

<sup>74</sup> COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: Estudos sobre o imposto de renda: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 27.

Em idêntico sentido, na qualidade de autor do projeto que deu ensejo ao CTN, Rubens Gomes de Sousa também destaca o acréscimo patrimonial como essencial à compreensão do fato gerador do imposto em parecer cuja transcrição parcial, merece destaque:

“Assim, a comissão de 1964 julgou mais adequado, à função prática de definir o fato gerador do imposto, dar ênfase ao requisito da aquisição da disponibilidade. Mas nem por isso, repito, o requisito de tratar-se riqueza nova foi repudiado; pelo contrário, não só ele está implícito no conceito de disponibilidade, como já disse, mas também expresso no artigo 43, I, onde se diz que a renda é um “produto” do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e no artigo 43, II, onde se diz que os proventos de qualquer natureza são os ‘acréscimos patrimoniais’ não compreendidos no inciso anterior. A propósito, vale sublinhar que essa redação do inciso II implica que também a renda, de que trata o inciso I, é um acréscimo patrimonial, como já está dito pela palavra ‘produto’ constante desse inciso. Pela análise da definição do CTN à luz dos meus trabalhos anteriores que, como disse, a inspiraram, vê-se que a parte essencial do conceito de rendimento é a que foi acrescentada ao que já constava da legislação anterior; ou seja, o requisito de tratar-se da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de um elemento de riqueza que venha a aumentar o patrimônio do produtor<sup>75</sup>”

Em consonância com esse entendimento, no artigo 44 do CTN o legislador prescreve que o imposto de renda será determinado com base em seu montante real, presumido ou arbitrado da renda, ou proventos de qualquer natureza<sup>76</sup>.

É certo que a base de cálculo deve guardar uma relação com o aspecto material da hipótese de incidência, de modo que possa representar uma expressão quantitativa da renda ou do provento instituído como fato gerador<sup>77</sup>.

---

<sup>75</sup> SOUSA, Rubens Gomes. Pareceres – I, imposto de renda. São Paulo: IBET e Resenha Tributária. 1ª ed. 1975. pp. 70 a 117.

<sup>76</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. ob. cit. p.30. “Com esta perspectiva é que o art. 44 do Código Tributário Nacional determina que a base de cálculo do imposto de renda seja ‘o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis’. Isso quer dizer que a base de cálculo é um montante da renda ou dos proventos tributáveis, ou seja, uma expressão quantitativa da renda ou dos proventos instituídos como fatos geradores do imposto de renda.”

<sup>77</sup> Sobre a base de cálculo guardar relação de pertinência com o fato gerador, mais especificamente, com o aspecto material da hipótese de incidência, a doutrina apresenta-se uníssona. Cf. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed.; São Paulo: Malheiros. 2001, p. 107-110.

A respeito da apuração da renda, com base em critérios de presunção, Klaus Tipke defende que a apuração da renda presumida se justifica, à luz do princípio da capacidade contributiva, em face da evidência de que a apuração da renda efetiva exigiria a aplicação de recursos desproporcionais, superiores ao razoável<sup>78</sup>.

Vale observar que a tributação do lucro das pessoas jurídicas encontra em vários países a opção, ainda que em caráter excepcional, dependendo da estrutura econômica ou organizacional do contribuinte, de apuração da renda com base em outro critério que não o chamado lucro real, apurado a partir do balanço comercial.

Tal opção apresenta-se razoável, considerando o próprio fundamento da exigência tributária e sua finalidade, ajustada pelo princípio da capacidade contributiva. Exigir de um pequeno empresário, assim como das pessoas físicas em geral, que calcule seu lucro, com base nos princípios contábeis, com rigorosos critérios de escrituração comercial e informações fiscais, é o mesmo que penalizá-lo, em sentido frontalmente contrário ao próprio fundamento do tributo e ao princípio da igualdade.

Assim, ponderando entre o meio de determinação da renda e o fundamento da exigência tributária, caracterizado pelo objetivo de atingir a capacidade contributiva, o legislador complementar encontrou na razoabilidade solução adequada a atender o princípio da capacidade contributiva, permitindo que a base de cálculo informada pela materialidade renda, seja determinada pelo seu montante real, presumido ou arbitrado.

De modo que, em atenção ao CTN, o legislador ordinário disciplinou três critérios à determinação da base de cálculo do imposto de renda nas pessoas jurídicas: (i) o lucro presumido, calculado com base na aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida; (ii) o lucro real, apurado a partir do lucro líquido contábil, em atenção à legislação comercial, ajustado pelas adições ou exclusões permitidas em lei e, (iii) o lucro arbitrado que, em condições excepcionais e subsidiárias, busca alcançar a materialidade da renda através de critérios que guardem identidade com essa manifestação de capacidade contributiva<sup>79</sup>.

---

<sup>78</sup> TIPKE, Klaus. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 33.

<sup>79</sup> CATURELI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do imposto sobre a renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 174.

## 2.2. Lucro Real

O lucro real, na definição de Rubens Gomes de Sousa, é o nome de um dos sistemas através dos quais se busca tributar o lucro das pessoas jurídicas. O lucro real é “o sistema comum e baseia-se no lucro acusado pelo balanço e conta de lucros e perdas, com certos ajustamentos previstos pela lei fiscal<sup>80</sup>.”

A expressão real utilizado pelo legislador complementar certamente foi empregada a fim de revelar uma melhor atenção à dimensão do aspecto material do fato gerador do imposto. Não por outra razão, o lucro presumido, que presume a existência de um lucro a partir da aplicação de um percentual sobre a receita bruta, somente é aplicado em caráter excepcional, subsidiário, assim como também o é o lucro arbitrado.

O lucro arbitrado é “um sistema de coeficientes destinado a permitir a apuração do lucro real com a maior aproximação possível, quando tal apuração não seja viável pelo processo comum, isto é, através da contabilidade do contribuinte”. Ao definir nesses termos o lucro arbitrado, Rubens Gomes de Sousa permite a idéia de que o lucro apurado com base na contabilidade fornece uma melhor dimensão da materialidade do lucro e que, por isso, deve ser prestigiado<sup>81</sup>.

O professor da Universidade de Coimbra, José Casalta Nabais, em referência a expressão real, também utilizada em seu país, assim se pronuncia: “Ora bem, temos por seguro que este preceito, embora inserido no específico recorte constitucional do nosso sistema fiscal, que a nossa Constituição contém, mais não é do que uma concretização, uma explicitação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal, os quais, como é

---

<sup>80</sup> SOUSA, Rubens Gomes. Imposto de renda. Rio de Janeiro: Edições Financeiras. 1955, p. 45. “O sistema de tributação pelo lucro real é, como vimos, o comum, normalmente aplicável a todas as pessoas jurídicas de qualquer natureza. Baseia-se no lucro auferido em cada exercício social, demonstrado pelo balanço e pela conta de lucros e perdas.”

<sup>81</sup> SOUSA, Rubens Gomes. *apud* CATURELI, Emerson. Arbitramento do lucro no lançamento do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin. 2006, p. 83

fácil de ver, serão observados no seu mais elevado nível, se a tributação do rendimento empresarial incidir sobre o seu rendimento real<sup>82</sup>.”

Percebe-se que a realidade pretendida com o uso da expressão “real” tem como objetivo que o sistema de tributação da renda se aproxime, o máximo possível, de um ideal, ou seja, que permita, da melhor forma possível, identificar a realidade da renda auferida na entidade empresarial.

É certo também que essa realidade depreendida da sistemática de cálculo do lucro com base no balanço contábil não é isenta de discussões. Nabais, após reconhecer que o uso da expressão “real” visa atender a um ideal em relação à determinação do lucro na pessoa jurídica, escreve que “se é que a procura do rendimento real, através do apuramento contabilístico da base tributável não é um puro mito, uma vã glória, em que só os contabilistas verdadeiramente acreditam (...)”.

A afirmação do respeitado professor português encontra consonância com a crítica de alguns economistas em relação à determinação do lucro a partir dos princípios contábeis. Joel Dean sustenta que “(...) aquilo que pelas convenções contábeis é rotulado como lucros líquidos não é o lucro como o economista considera. Trata-se de um híbrido que inclui elementos de juros e talvez salários e rendas, assim como lucros econômicos<sup>83</sup>”.

A doutrina econômica de forma geral não nega que os princípios contábeis à mensuração do lucro não conseguem identificar plenamente a realidade do lucro. Porém, isso não pode ser compreendido como crítica à ciência contábil. Faz-se necessário lembrar que a própria realidade de lucro na ciência econômica, senão se trata de uma utopia, no mínimo, é motivo de inúmeras controvérsias.

Edgard O. Edwards e Phillip W. Bell, em obra de destaque na doutrina econômica, caracterizada pela tentativa de conformar a teoria econômica sobre o lucro à apuração deste através dos princípios contábeis, utilizando-se das bases lançadas por Fisher,

---

<sup>82</sup> NABAIS, Jose Casalta. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal. Coimbra: Edições Almedina, 2005. p. 374. Schoueri, no mesmo sentido, em prefácio à obra de Emerson Caturelli, aponta que “(...) Já em 1938, entretanto, Luigi Einaudi desfazia tal ilusão, ao denunciar que a procura do rendimento real não passa de um mito, em que somente os contabilistas verdadeiramente acreditam.” CATURELLI, Emerson. ob. cit. p. 15.

<sup>83</sup> DEAN, Joel. Economia das empresas. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1962, p. 21.

ressalvam a importância da contabilidade na mensuração da realidade do lucro, distinguindo o lucro apurado em determinado tempo, do lucro ganho, em termos monetários<sup>84</sup>.

Ainda que tais controvérsias não possam ser ignoradas, é indubitável que a contabilidade oferece um instrumento eficiente à aproximação da renda ofertada pela teoria econômica<sup>85</sup> e mesmo à determinação do tipo normativo, daí a designação do lucro considerado a partir da contabilidade, de lucro real<sup>86</sup>.

Não por outra razão, assim como ocorre no Brasil, em Portugal, na Espanha, na Inglaterra<sup>87</sup>, nos Estados Unidos e em quase todos os países onde se adota o imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas, o balanço contábil é instrumento comum à percepção do lucro e, subsidiariamente, existem outras formas de apuração, em caráter excepcional, baseadas em critérios de presunção.

Na Espanha, Rosário Pallares Rodríguez<sup>88</sup>, comentando sobre o imposto em seu país, leciona que o imposto deve ser apurado por estimação direta, partindo do resultado contábil apurado pelas sociedades, o qual deverá ser corrigido mediante aplicação dos

---

<sup>84</sup> EDWARDS, Edgard O; BELL, Phillip W. ob. cit. p. 233: (no original) “(...) In matters of choice, managerial decision-makers wish ‘to do the best they can’, and maximization of money profits will generally imply the maximization of real profits as well. But the measurement of money profit alone does not provide information on exactly how well the decision-maker has done. Whether he has successfully maximized or not, we would still like to know much profit he has earned and how much he has realized. Measures of real profit are needed principally for this purpose information on the real position of the firm and on the real increment, if any, in that position. A secondary contribution of such measures is to make clear the real tax rate that is being paid by the firm, and perhaps as a result to lay the groundwork for a shift in the tax base from one measured in money terms to one measured in real terms.”

<sup>85</sup> A expressão “real” a fim de designar um tipo de renda foi utilizada pela primeira vez na obra de Fisher, que em análise à compreensão do problema econômico renda, definia a renda real da seguinte maneira: “Salários reais e, certamente, a renda real em geral consistem naqueles eventos físicos finais do mundo externo que nos proporcionam prazeres internos”. “(...) exatamente como recuamos da ‘renda-prazer’ de um indivíduo para sua renda real, agora recuaremos de sua renda real ou seu ‘meio de vida’ para seu ‘custo de vida’, à medida monetária da renda real. Não podemos medir em dólares o evento interno de nosso prazer enquanto comemos o jantar, nem o evento externo de comê-lo, mas podemos avaliar com exatidão quanto esse jantar nos custa em dinheiro”. Fisher. op. cit. p. 14, 15.

<sup>86</sup> NARAHASHI, Mitsui *apud* MARTINS, Natanael. Imposto de renda: alterações fundamentais.. ROCHA, Valdir de Oliveira.(Coord.), São Paulo: Dialética, 1996, p. 155: “Não se pode atribuir a real qualquer outro significado que não seja aquele registrado nos léxicos, isto é, aquele que é efetivo, verdadeiro, de fato, sob pena de distorcer o imposto que deve recair tão-somente sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Então, segundo as disposições da Lei 6.404/76, lucro real é aquele apurado de acordo com a demonstração do resultado, e que a lei comercial denomina lucro líquido. Esse lucro é o lucro real, efetivo, de fato, posto que possa não ser perfeitamente exato, em face das dificuldades para o seu levantamento, criadas principalmente pelo regime inflacionário em que vive o país. Apelidar de real qualquer outro tipo de lucro, por meio da legislação fiscal, é uma afronta ao CTN e a Constituição.”

<sup>87</sup> HAIG, Michel. Corporation tax. In: Revenue law principles and practice. London: Tottel publishing, 2006. p. 975. “(...) These changes will, if enacted, follow the trend of recent years where the rules for computing income from rental business and trades have been more closely aligned and where gains of intangible assets are now treated as being of an income nature and, broadly, taxed according to the accounting treatment.”

<sup>88</sup> PALLARÉS RODRÍGUES, Rosário. Impuestos sobre sociedades. In: Manual de derecho tributario. Granada: Editorial Comares/Dodeca. 2002. p. 383.

princípios estabelecidos na lei do imposto e, subsidiariamente, poderá ser determinado por estimação indireta.

No mesmo sentido, assim se pronuncia José Casalta Nabais, em relação ao seu país: “Mas não impede que haja empresas que não sejam tributadas pelo seu rendimento real, mas sim pelo seu rendimento normal. Pois o que o preceito constitucional impede é que as empresas que tenham todas as condições para revelarem o seu rendimento real, mormente porque estão sujeitas ou porque optaram pela contabilidade organizada e disponham desta em termos aceitáveis para a administração fiscal, venham a ser tributadas não por essa medida do rendimento, mas pela medida apurada pela administração a partir de outros elementos”<sup>89</sup>.

Essa assertiva conduz ao pensamento de que a opção pela tributação com base em outra sistemática que não o lucro real, apurado com base no balanço contábil, consiste em regime de exceção, devendo ser adotada pelo legislador, em estrita observância ao princípio da capacidade contributiva, sob pena de importar em flagrante ilegitimidade<sup>90</sup>.

Em nossa legislação, a expressão lucro real consta do texto do artigo 6º do Decreto-lei 1.598/77, que está contemplado no artigo 247 do atual regulamento do imposto de renda – RIR/99<sup>91</sup>.

*“Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei 1.598/77, artigo 6º). § 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro*

<sup>89</sup> NABAIS, Casalta, ob. cit. p. 379 em citação à obra de Bellé, Brunella, “La minimum tax”: prime considerazioni, Diritto e Pratica Tributaria, LXIV, 1993, 2, p.403 e ss. (412 e s) aponta que uma das críticas apontadas ao *minimum tax* italiano (designado *contributo diretto lavorativo*), objeto de revogação em 1996, foi a de não prever a possibilidade de o contribuinte demonstrar a falta de correspondência de seu rendimento com o rendimento atribuído automaticamente.

<sup>90</sup> Em idêntico sentido, pertinente o registro de Maria Rita Ferragut para quem quando a lei brasileira determina que a opção pelo lucro presumido é definitiva em relação a todo o ano-calendário pode implicar em inconstitucionalidade, à medida que o contribuinte conseguir demonstrar que o lucro presumido apresenta-se superior ao real, “forma que mais corresponde à verdade material”. FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. São Paulo. Dialética, 2001. p. 259.

<sup>91</sup> Em pesquisa realizada não se conseguiu identificar quando a expressão “lucro real” foi incorporada ao sistema jurídico tributário. BRASIL. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma do Imposto de Renda no Brasil. Coord. Benedicto Silva. Rio de Janeiro: setor de documentação do Ministério da Fazenda, 1966, p. 25 identifica-se a seguinte citação: “O primeiro diploma legal que, neste período, modificou, com maior extensão, o regulamento do imposto de renda, foi o Decreto 19.550, de 31 de dezembro de 1930, que orçou a Receita para o exercício de 1931. (...) As sociedade anônimas que antes podiam optar pelo lucro presumido, de acordo com o algarismo de negócio, ficaram obrigadas a pagar o imposto sempre sobre o lucro líquido apurado em balanço.” Na mesma obra, mais adiante, em referência às alterações precedidas no ano de 1936, com base na Lei 183/36 está registrado que “Determinou a mesma lei que as sociedades em nome coletivo, as de capital e indústria, as em comandita e as firmas individuais, cujo capital excedesse de 500:000\$000, ficavam obrigadas a pagar o imposto pelo lucro líquido de balanço. Desse modo reduziu-se de muito o número de firmas e sociedades que, injustificadamente, tinham o direito de optar pelo volume de negócios, deixando de contribuir de acordo com a sua verdadeira aptidão.”

*líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei 8.981/95, artigo 37, parágrafo 1º).”*

De modo que, em consonância com a argumentação acima, nota-se que o lucro real, para efeito da legislação tributária nacional, nada mais é que o lucro líquido, apurado de acordo com as disposições da lei comercial, ajustado para fins de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

O 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em julgamento a alguns vários processos administrativos<sup>92</sup>, observa que a apuração contábil possui três dimensões, na qual está inserida e que deve servir: a comercial, Lei 6404/76; a contábil, Resolução 750/92; e a fiscal, que implica chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais, com fins tributários.

Prescreve o artigo 248 do atual regulamento do imposto sobre a renda, a respeito do lucro líquido:

Artigo 248 – O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Da definição de lucro líquido, reproduzida no artigo 248, nota-se que esse não coincide com o conceito de lucro líquido previsto no artigo 191 da Lei 6.404/76<sup>93</sup>. O lucro líquido, como definido pela Lei 6.404/76, é o resultado do exercício menos as seguintes

---

<sup>92</sup> Ac. 108-07.602. 8ª Câmara, 1º CC. DOU de 11.12.2003. Vale a pena escrever transcrição parcial da ementa do referido acórdão: “PAF - APURAÇÃO CONTÁBIL - A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo.” No mesmo sentido, todos proferidos pela 8ª Câmara: Ac. 108-09.362, em 13.06.2007; Ac. 108-08.971, em 17.08.2006; Ac. 108-09.043, em 18.10.2006; Ac. 108-07.325 em 19.03.2003.

<sup>93</sup> “Art. 190: As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada. Art. 191: Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o art. 190”

parcelas: (a) o valor dos prejuízos acumulados; (b) o valor da provisão para o imposto de renda; e (c) o valor das participações nos lucros atribuídas a administradores, empregados, partes beneficiárias, fundos de previdência ou assistência de empregados e debêntures.

Assim, dois elementos considerados para efeito de determinação do lucro líquido pela lei societária não são considerados pela legislação do imposto de renda. São eles: (a) a provisão para o imposto de renda e (b) os prejuízos acumulados.

A provisão para o imposto de renda, por razões óbvias, não compõe a base de cálculo do imposto. A legislação comercial tem como objetivo determinar a avaliação do patrimônio devido ao investidor, acionista, o lucro apto a ser distribuído aos sócios pelo risco assumido em sua aplicação e, conseqüentemente, o lucro após pagas todas as despesas relacionadas à sua produção, entre as quais, a própria despesa com o imposto sobre o lucro.

Já ao legislador tributário importa reconhecer o lucro do acionista na pessoa jurídica e, portanto, em um momento necessariamente anterior à percepção pelo acionista, a sua efetiva distribuição. De modo que, em relação a esse aspecto específico, não há distinção entre o lucro contábil e o lucro fiscal, ou real. O lucro, em essência, é o mesmo, porém considerado em momentos distintos relacionados à sua percepção.

Por sua vez, a dedução dos prejuízos acumulados guarda consistência com a teoria que vê na pessoa jurídica uma ficção jurídica e, portanto, que os gastos aplicados na obtenção de um retorno ao investimento realizado devem ser considerados na mensuração desse resultado.

Todavia, se considerado com rigor essa teoria, haveria de se concluir que sequer os salários, como já examinado anteriormente, poderiam ser admitidos como um tipo de renda, uma vez que estaria se desprezando todos os gastos assumidos pelo empregado na sua percepção.

Ainda sob essa mesma orientação, nota-se a necessidade, a bem de conferir um conteúdo mínimo de determinação, de se escolher um período à avaliação dos elementos que contribuíram à formação do lucro, sob pena de se suscitar a hipótese, à toda evidência

descabida, que o lucro real somente pode ser auferido em sua integralidade se considerado o período de início e fim da pessoa jurídica.

Assim ao desconsiderar os prejuízos acumulados em exercícios anteriores à determinação do lucro, o legislador tributário parece ter atendido a um critério objetivo, senão de praticidade à determinação do lucro tributável, qual seja, de determinar o lucro em um período, considerando todos os gastos, assim como todos os ganhos, à medida que realizados, desde que em um mesmo período.

Entretanto, parece evidente que essa praticidade, em matéria tributária, deve atender ao princípio da capacidade contributiva. De modo que, como examinaremos em capítulo específico sobre o tema, essa praticidade à determinação do tipo tributário não pode olvidar-se da razoabilidade e proporcionalidade, como postulados necessários ao atendimento da capacidade contributiva.

José Luiz de Bulhões Pedreira fornece uma melhor compreensão da conveniência, praticidade, da consideração dos prejuízos acumulados na determinação do lucro líquido contábil, em referência ao aspecto histórico de constituição das sociedades empresárias.

Segundo o autor, “(...) Nos exemplos mais antigos de sociedade comerciais o período de determinação coincidia com o da existência da sociedade: as sociedades eram constituídas para um único empreendimento, ou por prazo certo, em geral de dois a sete anos, o resultado somente era apurado na liquidação: realizado o ativo e pagas as obrigações, a comparação do saldo em dinheiro remanescente com o capital próprio formado inicialmente com contribuições de sócios permitirá saber se a sociedade havia auferido lucro ou sofrido prejuízos, e em que valor<sup>94</sup>”.

---

<sup>94</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 451. No mesmo sentido, vale a lembrança de que os artigos 217 e 218 do Decreto 76.186/75, com fundamento no artigo 56 do Decreto-lei 5.844/43 e no artigo 24 da Lei 2.862/56, permitiam que as pessoas jurídicas que se dedicassem à atividade de empreitadas de construção civil optassem por reconhecer a totalidade dos resultados ao final da obra, em balanço final relativo ao período de construção. Tais dispositivos vigentes até a implementação da sistemática de correção monetária, com o advento do Decreto-lei 1.598/77, assim se apresentavam: “Art. 217 – Em casos como os de empreitadas de construção de estradas e assemelhadas, a tributação abrangerá a totalidade dos resultados apurados em balanço final, relativo ao período de construção. Art. 218 – Os empreiteiros de construção de estradas e semelhantes, que apurarem lucro em balanço anual, poderão, também, pagar o imposto em cada exercício financeiro, com base nesse lucro.”

Dessa compreensão considerada com rigor, deriva a idéia que o lucro do empresário somente poderia ser apurado a partir da compreensão da entidade com instrumento à realização de determinado empreendimento, objeto específico de execução de uma atividade empresarial, e não do próprio exercício da atividade. Daí, enquanto não realizado o empreendimento e, portanto, cessada a atividade empresarial compreendida e esclarecida na realização desse objetivo específico, não haveria como auferir o resultado da sociedade.

Enfim, percebe-se que o lucro real se apresenta distinto do lucro contábil. Contudo, não parece que essa assertiva permita a conclusão, a toda evidência equivocada, ao contrário do que tem entendido o Supremo Tribunal Federal, que o lucro real é determinado exclusivamente pela vontade do legislador.

Se é verdade que o legislador tributário tem o dever de conformar o lucro contábil a fim de atender os princípios e valores informados pelo direito tributário, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, não é menos verdade que esse legislador possui limites a essa conformação, limites que devem ser testados, no plano da legitimidade das normas que orientam essa realidade para fins tributários<sup>95</sup>.

Não é por outra razão, que se existem dispositivos que distanciam o lucro real do lucro contábil, há outros que o aproximam, senão orientam que o lucro tributário deve ser buscado a partir da realidade econômica informada pelos princípios contábeis. O artigo 251 do RIR/99 corrobora esse entendimento ao prescrever que “A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais”.

---

<sup>95</sup> Sobre essa assertiva importa trazer à lembrança trechos do voto vencedor no acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar em 02.05.2002 o RE - MG 201.465-6, de lavra do Ministro Nelson Jobim, ao divergir do relator Ministro Marco Aurélio: “O “balanço fiscal” e o “balanço contábil” são diferentes porque o chamado lucro real, base de cálculo do IR, não é a mesma coisa que lucro líquido do exercício. Vê-se, desde logo, que o conceito de lucro real tributável é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa. (...)o conceito de lucro real tributável é um conceito decorrente da lei. Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de “lucro real”. Não tem nada de material ou essencialista. É um conceito legal. Não há um lucro real que seja ínsito ao conceito de renda, como quer o Ministro Relator. (...)O conceito de renda, para efeitos tributários, é o legal.”

A lei 6.404/76 determina, em seu artigo 177, que as mutações patrimoniais sejam determinadas com base no regime de competência e que sejam observados os métodos e critérios contábeis, uniformes no tempo<sup>96</sup>.

Como reiteradamente sustentado, os princípios contábeis reafirmam as teorias econômicas no sentido de aproximarem o conteúdo de lucro àquele informado por essas teorias. Mesmo considerando a existência de outros critérios à determinação do lucro, que não os contábeis, não nos parece que, na atualidade, existam critérios melhores à mensuração da realidade econômica do que aqueles informados pela ciência contábil.

Nesse particular, destaca-se que o próprio objeto da ciência contábil identifica-se com a determinação do resultado econômico. Logo, parece natural que havendo novas considerações ou valores à compreensão do fenômeno econômico, a própria contabilidade certamente se ajustará para alcançar essa nova compreensão<sup>97</sup>.

Essa afirmação sustenta que toda e qualquer disposição do legislador tributário à determinação do lucro tributário deve ser examinada à luz dos postulados da razoabilidade e proporcionalidade que, em direito tributário, são valorados, informados, pelo princípio da capacidade contributiva<sup>98</sup>.

Assim, toda e qualquer norma de deformação do lucro, fato econômico, mensurado pela contabilidade, deve ser testada em relação à sua legitimidade, no sentido de identificar se essa transformação, ou razão de discriminação do fenômeno econômico,

---

<sup>96</sup> Dispõe o art. 177 da Lei 6.404/76: “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.”

<sup>97</sup> Interessante questão que se apresenta atual à análise da ciência contábil e que, eventualmente, poderá suscitar uma verdadeira revolução no comportamento empresarial, em razão da determinação dos resultados contábeis, consiste na avaliação e determinação das demonstrações financeiras das empresas do impacto social e ambiental relacionado ao desenvolvimento de suas atividades. Ainda que de forma embrionária o chamado balanço social parece ser um indicativo dessa revolução que se inicia. A respeito do tema, merece destaque artigo da ANPAD – Associação dos pós-graduandos em pesquisa e administração - [www.anpad.org.br](http://www.anpad.org.br), acessado em 15 de novembro de 2007, de autoria de Ariovaldo dos Santos, Fátima Freira e Bernardo François Malo, sob o título “O balanço social no Brasil: gênese, finalidade e implementação como complemento às demonstrações contábeis”.

<sup>98</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. ob. cit. p. 31. “O lucro real como base de cálculo significa apenas que não será ele estimado (como ocorre no caso da impossibilidade de apuração do lucro real, ou inconveniência prática de fazê-lo em se tratando de pequenos contribuintes). Tomar-se-á o lucro real (critério econômico, definição econômica, resultado contábil) como ponto de partida para apuração do lucro tributável (base de cálculo do imposto). E esta apuração far-se-á exclusivamente pela aplicação dos preceitos legais, fazendo com que o lucro tributável (critério legal) seja diferente do lucro real (critério econômico). Podemos, pois, dizer que quando a base de cálculo do lucro real, o real não é o real econômico, mas o real que a lei define, isto é o real econômico após várias alterações ditas pela lei.”

justifica-se, apresenta-se razoável e proporcional, em consideração aos valores e princípios inerentes ao direito tributário.

No presente trabalho, o objeto de dedicação de nossas análises concentra-se no exame de legitimidade das regras de restrição à dedução de despesas no computo do lucro real. Nesse contexto, examinamos a seguir algumas regras estabelecidas pelo legislador tributário à restrição de despesas na consideração do lucro real.

### **2.3. Regras Jurídicas Legitimadoras à Restrição de Dedução de Despesas**

A seguir, apresentaremos algumas das regras estabelecidas pelo legislador tributário como legitimadoras à restrição de dedução de despesas no cômputo do lucro real.

Algumas delas simplesmente ressaltam os princípios contábeis utilizados na determinação do lucro líquido contábil. Logo, seu reconhecimento pela legislação tributária conduz ao entendimento de que elas reafirmam, em maior ou menor grau, que o lucro real deve guardar estreita relação de pertinência com os valores e princípios contábeis que ensejaram sua determinação, através do balanço contábil.

A obediência ao reconhecimento de despesas e receitas de acordo com a competência do exercício, que encontra fundamento na teoria econômica, mais especificamente no momento da realização do lucro, parece ser um bom exemplo disso.

Ao serem reafirmados pelo direito positivo e adquirirem eficácia jurídica, tais princípios não permitem a conclusão, a toda evidência equivocada, de que o lucro é produto do direito positivo, de criação da norma positiva. Refuta-se, mais uma vez, portanto, a tese de que o lucro tributário é um fenômeno eminentemente legal, que deve ser buscado e compreendido exclusivamente com base no ordenamento jurídico positivo.

Por essa razão, essas regras classificam-se como regras jurídico-econômicas de legitimação à restrição de despesas. Pois, ainda que o direito possa atribuir-lhes uma

valoração distinta dos princípios contábeis, certamente não irá subtrair ou alterar, por completo, seu conteúdo.

De outro lado, não se olvida que o legislador tributário possa estabelecer regras específicas à determinação do lucro real que, embora não contrariem os valores e princípios contábeis, acabem por distinguir o lucro tributário, apurado através do balanço contábil, do lucro contábil propriamente dito.

Essa transformação, decorrente da aplicação das regras jurídicas não permite, entretanto, concluir que o modelo, o tipo, construído pela norma jurídica tributária, se apresenta contrário ao tipo econômico, mensurada a partir dos critérios contábeis.

No tocante a esse aspecto, acreditamos que o legislador ao construir o tipo jurídico normativo o fez tendo como partida o modelo, o tipo, verificado a partir do fenômeno no contexto social e econômico e o ajustou a fim de atender aos valores e princípios próprios do direito tributário, na busca do ideal de justiça perseguido pelo direito<sup>99</sup>.

As regras que permitiram essa distinção, no sentido de conformar o tipo econômico à realidade jurídica tributária, informada pelo princípio da capacidade contributiva, não se apresentam contrárias ao tipo econômico.

Como o pensamento tipológico é realizado no interesse de representação de um ideal empírico, é justamente na abertura conferida ao tipo que encontramos a razão de adoção desse pensamento, no sentido de que permite a possibilidade de ajustar o tipo ao dinamismo e finalidade perseguida em sua construção<sup>100</sup>.

---

<sup>99</sup> Karl Larenz ao comentar sobre a importância do tipo escreve que “(...) O legislador regulamentou-os, porquanto os encontrou previamente na realidade da vida jurídica, apreendeu-os na sua tipicidade e adicionou-lhes as regras que considerou adequadas para um tal tipo de contrato. Não os “inventou”, mas “descobriu-os”, porquanto não os tomou simplesmente da tradição jurídica. O legislador não precisa, bem entendido, de assumir o tipo precisamente tal como se formou na vida jurídica; pode, mediante a sua regulamentação, introduzir-lhes novos traços e descuar outro. (...) Para o tipo em conta na lei é decisiva a regulação que na lei recebeu. (...) Formadora de tipos é aqui a estrutura, quer dizer, a conexão provida de sentido de uma regulamentação, no “jogo concertado” dos seus elementos.” LARENZ, Karl. ob. cit. p. 663.

<sup>100</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas tributárias indutoras..., ob. cit. p. 245, destaca que “(...) Larenz e Canaris, comentando esse fenômeno, caracterizam o conjunto de elementos “típicos” como um “sistema em movimento”, o que implica a possibilidade de se criarem seqüências típicas (Typenreihen), já que, em virtude da variabilidade de seus elementos, os tipos vão se sucedendo, de modo que uma característica desaparece e outra entra, tornando fluida a passagem de um tipo para o outro.”

O lucro real, enquanto um tipo jurídico normativo, não se mostra contrário ao lucro econômico, apurado de acordo com o lucro contábil, mais é aderente a esse tipo. A finalidade do direito tributário, se de um lado exige contornos distintos à compreensão do tipo normativo, de outro lado impõe um dever de aderência, um vínculo axiológico, no sentido de legitimar sua própria existência.

### **2.3.1. Competência**

À luz da teoria contábil, existem duas considerações distintas à determinação do lucro empresarial: a estática e a dinâmica.

A consideração estática consiste na comparação do patrimônio líquido entre duas datas distintas e sucessivas. A dinâmica preocupa-se em examinar o que determinou o resultado auferido pela pessoa jurídica com base nas receitas e gastos (custos e despesas) incorridos em determinado período, com base em um modelo contábil que se convencionou designar por “demonstração do resultado do exercício”<sup>101</sup>.

Não há um conflito entre as duas considerações, porém somente uma valoração distinta na identificação do resultado do exercício. A primeira preocupa-se em mensurá-lo, sem a observância dos elementos que o determinaram. Já a segunda, busca mensurá-lo a partir da análise dos elementos que compõem o resultado do exercício.

Considerando que o legislador fiscal adotou como fundamento à determinação da base de cálculo do imposto, o lucro líquido contábil, porém, excetuando a compensação de prejuízos acumulados e a provisão para pagamento do imposto de renda e o ajustando, para fins tributários, mediante determinação de adições ou exclusões, percebe-se a importância da consideração dinâmica à determinação do lucro tributável.

Nesse sentido, a consideração simplista de que o lucro tributável, em vista da disposição do CTN, nada mais é do que o acréscimo patrimonial identificado, não obstante

---

<sup>101</sup> Cf. SILVA. ob. cit. p.152.

seja inequívoco o reconhecimento de que lucro corresponde a um acréscimo patrimonial, furta-se a análise específica relacionada à sua determinação, ou seja, como se mede esse acréscimo patrimonial.

Ao determinar que o lucro real se apura a partir do lucro líquido contábil, de acordo com os princípios de contabilidade, o legislador tributário prestigia o tipo econômico de lucro fornecido pela doutrina econômica, que possui na distinção entre capital e renda seu conteúdo e que encontra nos princípios gerais de contabilidade um instrumento eficiente a essa determinação<sup>102</sup>.

Daí a importância, na apuração do imposto sobre o lucro, da consideração dinâmica na determinação do resultado do exercício e, portanto, mais uma vez, revela-se a importância dos princípios contábeis à avaliação, mensuração do fato jurídico tributário<sup>103</sup>.

Os princípios contábeis determinam que o resultado do período seja apurado mediante o confronto entre acréscimos e decréscimos patrimoniais. Logo, faz-se necessário identificar quais são os acréscimos e quais os decréscimos e, especialmente, em que momento podem esses ser considerados na determinação do lucro do exercício.

Uma das maiores dificuldades na determinação do resultado do exercício é o momento em que a receita deve ser reconhecida. Essa dificuldade apresenta estreita relação com as controvérsias sobre o conteúdo de lucro fornecido pela teoria econômica.

Até o século XIX, o resultado da firma era basicamente determinado pela diferença do patrimônio líquido em dois períodos distintos, logo, privilegiando a consideração estática à determinação do lucro. A partir da criação do imposto de renda em 1919, na

---

<sup>102</sup> As autoridades fiscais reconhecem expressamente o princípio de competência como condição a ser observada na determinação do lucro real. Referindo-se ao Decreto-lei 1598/77, base do atual regulamento do imposto sobre a renda, assim se pronunciaram através do PN CST 86/78, item 8: “Quanto ao ganho decorrente de obrigações, deve ele ser incluído no lucro operacional à época da realização, como explícita o dispositivo, mas em atenção à franca adoção do regime de competência pelo Decreto-lei, e considerando o dever de incluir no lucro operacional o resultado de atividades principais e acessórias, que constituam o objeto da pessoa jurídica, essa determinação deve ser ampliada, ou seja, alcançar também as atualizações de obrigações”.

<sup>103</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações...* ob. cit. p. 229 assevera que: “A característica da renda como ganho resultante de fluxo ressalta a diferença entre capital e renda. O conceito de capital representa algo estático, considerado tal como existe em determinado momento: é estoque (serviço ou valores financeiros) que pode ser fonte de fluxo, cujo resultado é a renda. O conceito de renda pressupõe dinamismo de um fluxo – é ganho que resulta de um fluxo, e todo fluxo é movimento que ocorre no espaço e no tempo.”

Inglaterra e, posteriormente, nos Estados Unidos, houve profunda valorização da consideração dinâmica em relação à determinação do resultado da firma<sup>104</sup>.

Posteriormente, com a quebra da Bolsa de Nova York em 1929, houve uma atenção maior à identificação e comprovação das transações mercantis das firmas, dando ensejo ao que se convencionou designar princípio da realização.

O princípio da realização, essencial ao reconhecimento da renda, guarda perfeita consonância com a teoria de Fisher a respeito da caracterização da renda<sup>105</sup>.

Referido princípio busca garantir maior segurança no reconhecimento das transações mercantis, seja na avaliação de ativos, seja no reconhecimento de receita e ganhos. De acordo com esse princípio, o reconhecimento contábil das transações deve ser admitido a partir do instante em que existam elementos comprobatórios que permitam identificar uma segurança em relação ao seu reconhecimento<sup>106</sup>.

Assim, ainda que o preço do produto ofertado pela sociedade seja realizado financeiramente após a efetiva transferência do produto, a receita é reconhecida no momento da transferência, pois nesse momento existem elementos probatórios que justificam o reconhecimento do resultado da atividade na entidade.

A adoção desse princípio importa, pois, em determinar em que momento os gastos necessários à produção do bem ou serviço devem ser reconhecidos, à medida que desse reconhecimento decorre o momento em que a receita deve ser considerada.

---

<sup>104</sup> KAM, Vernon *apud* SILVA, Alexandre dos Santos. ob. cit. p. 207.

<sup>105</sup> FISHER, Irving. ob. cit., p 24-25: “Devemos sempre considerar que apenas a renda efetivamente separada ou desligada para prazer, por esse grupo, como em cupons destacados de uma obrigação, resultará no resumo final do contador, que nunca registrará, como renda, o acréscimo ou decréscimo no próprio capital. O preço de uma obrigação, por exemplo, crescerá com o juro acumulado entre dois cortes de cupons. Esse crescimento em seu valor não é renda, mas aumento de capital. Apenas quando o cupom é separado a obrigação presta ou destaca um serviço, e assim produz renda. A renda consiste no evento de tal desligamento, a produção ou separação, para usar a linguagem da Suprema Corte dos Estados Unidos”.

<sup>106</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de ob. cit. p. 79: “Portanto, considera-se que o Princípio da Realização da Receita escolhe, como ponto normal de reconhecimento e registro da receita nos livros da empresa, aquele em que produtos ou serviços são transferidos ao cliente. Este ponto é praticamente coincidente, muitas vezes, com o momento da venda. A contabilidade assim o faz porque: a) a transferência do bem ou serviço normalmente se concretiza quando todo, ou praticamente todo, o esforço para obter a receita já foi desenvolvido; b) nesse ponto configura-se com mais objetividade e exatidão o valor de mercado (de transação) para a transferência; c) nesse ponto já se conhecem todos os custos de produção do produto ou serviço transferido e outras despesas ou deduções de receitas diretamente associáveis ao produto ou serviço, tais como: comissões sobre vendas, despesas com concertos ou reformas parciais decorrentes de garantias concedidas, etc. O desembolso com tais despesas podem ocorrer e até ocorrerem, após a transferência, mas o montante é conhecido ou razoavelmente estimável já no ato da transferência.”

Dessa necessidade, extraí-se o princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis. As despesas e perdas ocorridas em determinado período devem ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas. A consideração do princípio da realização da receita com o princípio da confrontação das despesas com as receitas é reconhecida também pela expressão “regime de competência” ou princípio da competência dos exercícios<sup>107</sup>.

Em referência ao tema, Ricardo Mariz de Oliveira discorre que “competência de exercício significa apropriar as receitas quando auferidas, e as despesas quando incorridas, o que acontece não necessariamente no momento em que recebidas as receitas e pagas as despesas. Em poucas palavras, a movimentação jurídica ou econômica e não a financeira, determina a apropriação de resultados<sup>108</sup>”.

Em idêntico sentido, José Antonio Minatel, em estudo sobre o conteúdo jurídico da receita, registra que a contabilidade trabalha com o conceito de receita realizada, sendo irrelevante para essa qualificação ter havido o efetivo recebimento de valores correspondentes à contraprestação.

O regime de competência, segundo Minatel, “tem como fim último a apuração do resultado, em linguagem compreensível e adequada que permita sua comunicação a terceiros. (...) Justificável, portanto, ser esse método utilizado pelo Fisco quando opera com regra de incidência que visa alcançar essa específica realidade, ou seja, os critérios utilizados

---

<sup>107</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio. ob. cit. p. 85 observa ainda que: “1. É importante esclarecer que os princípios da realização da receita e de confrontação das despesas são, em conjunto, também conhecidos por Regime de Competência”. O Conselho Federal de Contabilidade - CFC através da norma técnica Resolução CFC 750, assim dispõe em seu artigo 9º: “As receitas e despesas devem se incluírem na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se relacionarem, independente de recebimento ou pagamento. Parágrafo primeiro – O princípio da competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição das mutações patrimoniais, resultantes da observância do princípio da oportunidade.

<sup>108</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. ob. cit. p. 80. “(...) Assim, uma venda feita à vista, representa receita e recebimento concomitantes, ao passo que uma venda feita no ano seguinte representa uma receita sem imediato recebimento. Nesse caso o exercício correspondente da receita é aquele que ocorre a venda, com a entrega da mercadoria, que figurará na conta de lucros e perdas e no ativo realizável (duplicatas a receber) ao término do ano. Da mesma forma, e em sentido contrário, com relação à despesa. Paga no momento em que incorrida ou paga a prazo, sempre será sempre lançada no momento em que incorrida. Nessa última hipótese, figurará no balanço do exercício competente no passivo exigível (contas a pagar) e a débito da respectiva conta de lucros e perdas. Pode dar-se o inverso, ou seja, recebimento antecipado à venda ( não há receita, só ingresso no caixa e a contrapartida no passivo exigível ou pendente), ou pagamento antecipado à despesa ( não há débito de lucros e perdas, só saída de caixa e a contrapartida de ativo pendente).”

na demonstração de resultado da pessoa jurídica são relevantes para confronto com a regra de incidência que visa alcançar o lucro da pessoa jurídica (...) <sup>109</sup>”.

Também em defesa à utilização do princípio de competência contábil como melhor forma de atingir à realidade perseguida na determinação do lucro da pessoa jurídica, Nilton Latorraca assevera de forma contundente que “(...) Qualquer leigo em assuntos contábeis percebe desde logo que o regime de caixa é critério absolutamente inadequado para demonstrar o patrimônio social. Basta lembrar, que o patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações e que, no regime de caixa, não é feito o registro contábil dos direitos de crédito nem das obrigações <sup>110</sup>”.

No mesmo sentido, José Luiz de Bulhões Pedreira: “No regime de caixa, as receitas e os custos são reconhecidos nas contas de resultado quando - respectivamente – recebidas e pagos em dinheiro. Esse regime é o mais antigo e tradicional e, oferece como vantagens a simplicidade da escrituração que adota e a segurança da posição mais conservadora, que somente reconhece a existência de lucro que já está efetivamente à disposição da sociedade empresária, em condições de ser por ela utilizado nas suas atividades. Pode conduzir, entretanto, a distribuição irregular do lucro entre os períodos anuais de determinação, pois é função apenas do recebimentos e pagamentos em moeda – sem levar em conta a época em que ocorreram os demais atos do processo de formação e realização do lucro. Além disso, nesse regime não há necessariamente emparelhamento entre as receitas e os custos incorridos para ganhá-las <sup>111</sup>.”

O legislador recepcionou o princípio contábil em vista do valor nele compreendido a atingir uma melhor dimensão do fenômeno econômico, descrevendo-o como uma conduta a ser observada, de modo obrigatório, por parte do contribuinte e da autoridade administrativa, na determinação do crédito tributário.

---

<sup>109</sup> MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 24-25.

<sup>110</sup> LATORRACA, Nilton. Direito tributário: imposto de renda das empresas. 14 ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 247

<sup>111</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Finanças e demonstrações financeiras da companhia. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 485.

Um problema que se coloca à determinação do lucro líquido contábil é na hipótese dos valores, quer de receita, quer de despesa, serem registrados em outro período que não no período de competência que competirem essas receitas ou despesas.

A Lei 6.604/76 determina que ajustes de exercícios anteriores, os quais devem ser reconhecidos diretamente no patrimônio da sociedade e, portanto, não transitam pelo resultado do exercício, somente se admitem na hipótese de erro ou mudança de critério contábil, que não se deva a fatos subseqüentes.

Assim, na hipótese de erros no reconhecimento de receitas ou despesas no período de suas respectivas competência, como se tratam de acréscimos ou decréscimos patrimoniais, seus ajustes devem ser feitos diretamente à conta de patrimônio da sociedade, de modo a preservar o princípio de competência dos exercícios.

Certamente, se considerada essa orientação para fins de determinação do lucro real, haveria de se esperar que a realidade do lucro pretendido pelo legislador tributário restaria constantemente ameaçada. Alguns contribuintes certamente haveriam de “excepcionar” uma série de situações, desprezando o reconhecimento de determinadas receitas, ou equivocando-se no reconhecimento de tantas outras despesas, permitindo assim, a seu arbítrio, uma ampla liberdade na determinação do imposto de renda devido.

Atento a esse aspecto, o Decreto-lei 1.598/77 estabeleceu, em seu artigo 6º, parágrafo 5º, com a atual redação disposta no artigo 274 do atual regulamento do imposto de renda que:

*Art. 274 - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento do imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: I) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou II) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.*

Em consonância com essa disposição, seguiram-se os PNs CST 57/79<sup>112</sup> e CST 26/82 que determinaram que a inexistência na contabilidade, em relação a não observância do regime de competência, só tem relevância quando dela resultar redução do imposto ou postergação do seu pagamento para exercício posterior ao que seria devido.

A relevância destacada pelas orientações fiscais e que encontra guarida no próprio regulamento do imposto de renda atende a finalidade da norma de exigência tributária. A obediência do princípio de competência, recepcionado como regra, critério jurídico econômico de legitimação à restrição de despesas na determinação do lucro real, objetiva atingir a o ideal de capacidade contributiva.

Assim, ponderando entre o meio e o fim, o legislador encontrou na proporcionalidade uma medida adequada a justificar a regra de exceção ao princípio de competência, quando seu descumprimento não representar redução ou postergação do imposto que seria devido caso aplicado corretamente o princípio da competência.

Outro exemplo de não aplicação do princípio da competência na apuração do lucro real é a hipótese de diferir o lucro no caso dos contratos a longo prazo realizados por empresas de empreitada de construção civil com pessoa jurídica de direito público, sociedades de economia mista ou subsidiária.

Com o advento do Decreto-lei 1.598/77 e a implantação da sistemática de correção monetária de balanço, a opção conferida a esses contribuintes teve que ser alterada, sob pena de provocar enormes alterações no cômputo do resultado tributável.

Atualmente, a apuração do resultado de contratos a longo prazo está prevista nos artigos 407 a 409 do RIR/99. Tais dispositivos determinam que o resultado seja apurado em cada período-base pela diferença entre a receita estimada para o período e o custo efetivamente incorrido no mesmo período.

---

<sup>112</sup> “PN CST 57/79 – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – Escrituração após a vigência do Decreto-lei 1.598, de 26.12.97, a inobservância do regime de competência na escrituração de receita, custo, dedução ou reconhecimento de lucro, só tem relevância, para fins do imposto de renda, quando dela resultar prejuízo para o fisco, traduzido em redução ou postergação do pagamento do imposto. (...)”

De outro lado, o legislador tributário por vezes também incorreu em flagrante equívoco quando, exclusivamente em prestígio aos interesses da arrecadação, constituiu exceções ao princípio da competência dos exercícios, a exemplo da restrição ao regime de competência contida na Lei 8.541/92, que determinava que a dedução das despesas com a provisão de tributos deveria atender ao regime de caixa.

Flagrante, em primeiro lugar, porque tratou pela expressão de provisão algo que nada se identifica com provisão. Realizada a hipótese de incidência e, necessariamente, determinado o tributo devido, o contribuinte deve reconhecer essa obrigação, esse gasto em relação ao pagamento do tributo por ele incorrido, independente de sua realização financeira, em atenção ao princípio da competência.

Esse gasto, ou mais especificamente, essa despesa, é certa e encontra-se definitivamente liquidada, de modo que em nada se confunde com uma provisão, pois independe de evento futuro. Sua realização ocorre no momento em que ocorre o fato gerador do tributo e seu pagamento ou, sua realização financeira, em nada altera o fato de que, em atenção ao princípio de competência, tal despesa se encontra definitivamente realizada, sendo líquida e certa.

Em segundo lugar, porque a capacidade contributiva que deu ensejo ao reconhecimento da despesa tributária foi reconhecida não no instante de sua realização financeira, mas sob orientação também do princípio de competência. De modo que admitir a capacidade contributiva que ensejou a obrigação tributária a partir do princípio da competência e, excepcionalmente, determinada despesa tributária a partir do regime de caixa, sem qualquer justificativa que admita esse *discrimen*, é medida não razoável, senão contrária ao tipo construído à determinação do lucro tributário.

Ora, se a expressão real foi conferida de modo a considerar que o lucro mensurado a partir da ciência contábil melhor representa a realidade do lucro, admitido como espécie de renda da pessoa jurídica, restringir a aplicação do princípio da competência, sem uma razão que justifique essa discriminação, é macular a realidade perseguida na eleição do tipo tributário.

### 2.3.1.1. Inversões de capital não se caracterizam despesas

A regra jurídica de obediência ao princípio de competência importa ainda em observar uma perfeita avaliação das inversões de capital, que não se caracterizam como despesas<sup>113</sup>.

Assim todos os dispêndios realizados pela empresa que, ainda que indiretamente, se relacionem à aquisição, produção ou venda de um bem ou serviço, não é despesa, mas custo. Exemplo clássico de custo é o valor da mercadoria adquirida para revenda que permanece no estoque da empresa até que esse seja realizado. Quando realizado, ou seja, quando esse estoque é vendido, o custo incorrido à sua aquisição e produção, se o caso, é lançado ao resultado do exercício, na determinação do lucro líquido.

Ao contrário, o dispêndio com a aquisição de um bem destinado à exploração e manutenção da atividade da empresa deve ser contabilizado na conta de ativo e não no resultado do exercício.

Assim, o custo de aquisição desse ativo somente será levado ao resultado, em perfeita observação à teoria econômica, à medida que o serviço proporcionado por ele for efetivamente disponibilizado ao seu adquirente. No caso de mercadorias adquiridas para revenda, por exemplo, no momento da venda. Dessa compreensão, também se percebe a aplicação inequívoca do princípio da competência e sua relevância à determinação do lucro real.

Do mesmo modo o valor de aquisição de uma máquina para produção de bens a serem comercializados por determinada indústria consiste em aplicação de capital e, portanto, somente será considerado no cômputo do resultado do exercício, à medida que o serviço produzido por essa máquina for observado, ou seja, à medida de sua utilização.

De outro lado, gastos com salários do pessoal da administração da empresa, a exemplo dos salários de advogados, contadores, secretárias, enfim, pessoal vinculado à

---

<sup>113</sup> “Art. 299 – São operacionais as despesas não computadas nos custos necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.”

administração, mas não a produção de bens e serviços, são gastos considerados no resultado do exercício, na medida em que incorridos, independente dos bens ou serviços produzidos terem sido vendidos, tão pouco da realização financeira desse dispêndio.

A legislação fiscal não obstante não precisasse fazê-lo, em vista de que o conceito de custo decorre necessariamente da aplicação dos princípios contábeis os quais foram expressamente recepcionados na determinação do lucro líquido, relacionou os gastos que devem, obrigatoriamente, compor os custos de produção dos bens e serviços a serem vendidos<sup>114</sup>.

Nesse aspecto parece que o legislador tributário incorreu em excesso de zelo, uma vez que ao prescrever regras de determinação de custos, em nada alterou o conceito de custos informado pelos princípios contábeis<sup>115</sup>.

Também em consonância com os princípios contábeis, dispõe a legislação fiscal que integram o custo de produção dos bens e serviços as quebras e perdas dos bens destinados à produção, bem assim as quebras e perdas de estoques propriamente ditos.

Todavia, na determinação do custo em razão da quebra e perdas ocorridas na produção dos bens e serviços o legislador fiscal, não obstante o registro contábil dessas perdas seja determinado a partir dos critérios contábeis, impõe certas condições ao seu reconhecimento.

Não obstante a compreensão da importância conferida ao legislador no tocante à análise dos custos, notadamente aos critérios de reconhecimento da perda de estoque, talvez fosse mais conveniente determinar que os ajustes relacionados ao tratamento dessas perdas, quando não atendidos os critérios fiscais, fossem realizados através das adições e exclusões à determinação do lucro real<sup>116</sup>.

---

<sup>114</sup> Art. 289 e 290 do RIR/99.

<sup>115</sup> IUDICIBUS, Sérgio. ob. cit. p. 158: “A legislação do imposto de renda ao tratar do custo de mercadorias, define que “compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação”. Como se verifica, tal legislação está em consonância com os princípios contábeis adequados, como mencionado: mesmo quando fala em tributos, pois que se refere aos devidos pela empresa, e não aos adiantados pela empresa por conta do consumidor final.”

<sup>116</sup> IUDICIBUS, Sérgio. ob. cit. p. 151, destaca que a correta mensuração dos estoques é de vital importância à determinação adequada do lucro líquido do exercício.

As próprias autoridades fiscais, ponderando a respeito da legitimidade das regras que importam em alteração da apuração contábil, já se pronunciaram no sentido de que a forma de escrituração é de livre escolha do contribuinte, desde que respeitados os princípios contábeis. A escrituração somente poderá ser impugnada caso não se permita identificar o verdadeiro lucro tributável<sup>117</sup>.

Em relação à avaliação do estoque, a legislação fiscal determina uma série de regras em consonância com o princípio da competência, à medida que os custos que compõem os estoques devem ser avaliados na medida em que incorridos.

O contribuinte, na avaliação dos estoques, deverá servir-se de sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração ou sujeitar-se ao arbitramento de seus estoques, de acordo com os parâmetros estabelecidos pela administração tributária.

Não obstante o artigo 296 do atual RIR/99 ser imperativo no sentido de que a empresa que não apresentar contabilidade de custo integrada com a escrituração deve se sujeitar aos critérios de arbitramento a valorização do estoque, a administração tributária tem afastado sua aplicação na hipótese dessa se mostrar desproporcional, em análise à determinada situação específica.

Assim ocorreu na hipótese de contribuinte que promovia a importação de automóvel inteiro e dele extraia os pneus e câmaras de ar para posterior revenda e que, portanto, independente de possuir contabilidade integrada, não conseguia determinar os custos dos produtos a serem comercializados, tendo que se sujeitar ao arbitramento de valorização de seus estoques<sup>118</sup>.

No mesmo sentido, apresentam-se decisões em sede de processo administrativo fiscal no sentido de permitir ajustar o valor dos estoques de períodos agrícolas na aquisição de

---

<sup>117</sup> Conforme orientação manifestada no PN CST 347/70. No mesmo sentido, assim se pronunciou a Delegacia da 9ª Região Fiscal da Receita Federal, Decisão 125/00. DOU 12.01.00: “Não cabe à administração tributária fixar critérios para a escrituração contábil das empresas, mas apenas estabelecer ajustes extra-contábeis ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo do tributo.”

<sup>118</sup> Decisão 221/99 – SRRF 7ª RF. DOU de 15.12.99

safra por preço a determinar e preço fixo, bem assim quando o valor dos custos, em razão dos contratos firmados, se sujeitarem à evento posterior a sua fixação<sup>119</sup>.

### **2.3.2. Existência e Comprovação**

O critério da comprovação das despesas decorre do próprio dever de escrituração comercial imposto às pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, com base no lucro líquido apurado de acordo com os princípios de contabilidade.

É certo que podem haver despesas que, diante da ausência de comprovação de sua existência, não são registradas na escrituração comercial e, portanto, não são consideradas na determinação do lucro líquido contábil e, conseqüentemente, na própria determinação do lucro real.

Assim, ainda que se possa suscitar que a existência e, em especial, a comprovação da existência da realização da despesa é requisito necessário para sua dedução no cômputo do lucro real, tal critério não é somente aplicável para legitimar a dedução da despesa no lucro real, mas sua própria consideração no lucro líquido da pessoa jurídica.

Essa assertiva poderia suscitar a discussão que, assim como a comprovação, o próprio princípio de competência não é critério de legitimação para a dedução de despesa na apuração do lucro real, uma vez que o princípio de competência deve ser observado também para fins de determinação do lucro líquido contábil, em observância as normas de escrituração comercial.

Todavia, o princípio da competência pode ser flexibilizado, a bem da capacidade contributiva buscada na eleição do lucro real, quando tal critério se mostrar desproporcional a atingir a finalidade pretendida pelo legislador tributário ou, como visto, quando sua adoção não contrariar a finalidade do tipo jurídico tributário. Nesse sentido, para

---

<sup>119</sup> Ac. CSRF/01-0.927/89 no DOU 18.06.99 e Ac. 103-10.391 no DOU de 29.07.92, citados como casos de exceção a regra de avaliação dos estoques, conforme HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de renda das empresas: interpretação e prática. 29ª ed., São Paulo: IR publicações, p. 195.

fins tributários, permite-se afastar o rigor do princípio de competência quando seu descumprimento não importar em redução, tão pouco na postergação do pagamento do imposto que seria devido, caso tal princípio fosse observado.

Do contrário, não há como admitir que uma despesa que não existiu e que, portanto, não é despesa, ou que tenha existido, mas não conseguir ser comprovada, demonstrada na escrituração comercial e na apuração do lucro contábil, possa ser dedutível na determinação do lucro tributário.

### **2.3.3. Necessidade ou Casualidade**

A legislação em vigor à determinação do imposto de renda estabelece, além do regime de competência, que as despesas a serem consideradas na apuração do lucro real sejam despesas operacionais, necessárias para a atividade da empresa e para a manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos da redação conferida pela Lei 4.506/64, disposta no atual artigo 299 do RIR/99<sup>120</sup>.

O conteúdo da necessidade, segundo critério estabelecido pelo legislador, deve ser aferido pelo fato das despesas necessárias serem as despesas operacionais, usuais e normais ao desenvolvimento da atividade empresarial.

A operacionalidade da despesa, como destaca Ricardo Mariz de Oliveira, em análise ao disposto na Lei 4.506/64, importa em admiti-la como necessária. “A rigor,

---

<sup>120</sup> “Art. 299 – São operacionais as despesas não computadas nos custos necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Parágrafo 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Parágrafo 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.” A redação da Lei 4.506 de 30.11.1964; D.O.U.: 30.11.1964, assim se apresenta: “Art. 42. O lucro operacional determina-se pela escrituração da empresa, feita com observância das prescrições legais”.

“Art. 43. O lucro operacional apurado será formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas por esta Lei.” (...)

“Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora. § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.”

portanto, só é operacional a despesa necessária, isto é, paga ou incorrida para a realização de transações ou operações exigidas pela atividade da empresa<sup>121</sup>”.

Ainda que a literalidade do dispositivo permita concluir que todas as despesas operacionais são necessárias, não parece correto a assertiva que toda despesa operacional seja necessária, ou vice versa.

É certo que possam existir despesas não vinculadas à operação da empresa que, em razão de determinado evento ou circunstância, em caráter excepcional, se apresentem como necessárias. É o caso das despesas incorridas à reparação de acidentes, a exemplo de incêndio, furto de mercadorias ou ativos da entidade, inundações etc. Ainda que não usuais ou normais à exploração da atividade empresarial, é inequívoco que tais despesas se mostram necessárias, até mesmo em consideração a continuidade do exercício da atividade empresarial<sup>122</sup>.

Do mesmo modo, podem existir despesas consideradas operacionais, usuais ou normais à determinada empresa, em razão de sua atividade empresarial que, todavia, sujeitas a uma análise mais rigorosa, não deveriam ser consideradas necessárias. Assim ocorre com as despesas de marketing, publicidade, assistência a empregados, confraternizações, bem como com as despesas de juros que, ainda que possam ser tidas como não necessárias, certamente se apresentam convenientes, senão razoáveis, à análise da atividade empresarial<sup>123</sup>.

A avaliação do que seja despesa necessária deve ocorrer com ponderação, uma vez que nem toda despesa operacional é, com perdão da liberdade de linguagem, necessariamente necessária, como nem toda despesa necessária, pode ser considerada necessariamente operacional.

Nesse aspecto, como forma de buscar uma maior determinação conceitual às despesas dedutíveis na apuração do lucro real, parece que o legislador se utilizou da expressão

---

<sup>121</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. ob. cit. p. 182

<sup>122</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. ob. cit. p. 183: “(...) A despeito disso, ninguém discute que os prejuízos advindos de incêndios, enchentes e outros sinistros, ainda que sua ocorrência resulte de imperícia, imprudência ou de negligência dos prepostos das empresas, sejam despesas necessárias na apuração do lucro fiscal.”

<sup>123</sup> Sobre a possibilidade de dedução de gastos com assistência a empregados e de gastos com sinistros, realização de eventos de confraternização entre empregados e dirigentes, as autoridades fiscais se pronunciaram nos PN CST 183/71 e 322/71.

necessária como critério de orientação à análise de sua dedução, porém, nunca com o rigor que se depreende do seu conteúdo semântico.

Em 1995, por exemplo, o legislador tributário, entre outras disposições, previu no artigo 13 da Lei 9.249/95<sup>124</sup> que, independente do disposto no artigo 47, da Lei 4.506/64, seriam vedadas uma série de restrições à dedução de despesas no cômputo do lucro real.

O relator do projeto da Lei 9.249/95, Deputado Antonio Kandir, em seu voto, em referência ao depoimento do Secretário da Receita Federal, autor do projeto inicial, assim se pronunciou:

Este artigo do projeto introduz um novo conceito para efeito de dedutibilidade das despesas que relaciona. O conceito introduzido pelo projeto é o da necessidade de relação direta dos gastos na produção ou comercialização dos bens ou serviços, para efeito de sua dedutibilidade. (...) O conceito introduzido no projeto é claramente restritivo, se comparado aos pressupostos previstos na legislação vigente. A restrição contida em seu comando normativo dependerá de construção jurisprudencial para efeito de lhe garantir plena eficácia.

Essa manifestação suscitou na época uma série de controvérsias em relação ao alcance do novo dispositivo. Isso porque uma interpretação rigorosa da literalidade do texto poderia conduzir, senão inevitavelmente deveria conduzir, à interpretação de que, mesmo despesas operacionais, usuais e normais, praticadas com habitualidade pela pessoa jurídica, poderiam ser consideradas não dedutíveis, à medida que não relacionadas diretamente, intrinsecamente, como preferiu o legislador, com a atividade de produção.

---

<sup>124</sup> “Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964: I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei 8981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços; III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços; IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores; V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica; VI - das doações, exceto as referidas no § 2º; VII - das despesas com brindes. § 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.”

O caráter da necessidade, ao nosso entender, deve ser depreendido a partir da finalidade da pessoa jurídica. Embora a pessoa jurídica decorra de uma ficção, em sendo concebida como tal pelo direito, como uma entidade personificada, portanto, imbuída de direitos e obrigações, o caráter de necessidade dos gastos incorridos deve guardar pertinência com a sua personalidade, tendo em vista a finalidade que fundamentou sua existência.

Nesse sentido, Bulhões Pedreira esclarece que a normalidade “não se baseia na experiência da própria empresa, mas do tipo de atividades que ela exerce, podendo uma despesa ser normal ou usual para determinada empresa ainda que sua ocorrência seja excepcional ou esporádica no curso de seus negócios<sup>125</sup>”.

Logo, enquanto meio à satisfação das necessidades de seus sócios, entre as quais, a atividade precípua de obter lucro, todas e quaisquer despesas convenientes a atingir a finalidade lucrativa, objetivo precípua da organização empresarial, deveriam, a princípio, ser consideradas necessárias, ainda que não diretamente relacionadas à atividade de produção.

Como se sabe, o salário da administração de uma sociedade industrial não é apropriado ao custo dos bens e serviços por ela produzidos, uma vez que não relacionados diretamente a essa produção. Todavia, isso não importa em considerá-lo como gasto não necessário à manutenção da atividade empresarial, uma vez que o exercício da atividade de administração guarda identidade com a finalidade de lucro, ainda que possa ser sustentado que esse gasto não se encontra intrinsecamente relacionado à atividade de produção.

Desprezar ou excluir, na determinação do lucro real, despesas por não se restringirem, exclusivamente, a atividade de produção de bens e serviços é macular o próprio resultado econômico da pessoa jurídica, apurado de acordo com os princípios gerais de contabilidade, frustrar sua identificação e, conseqüentemente, não permitir que seja identificado o lucro por ela auferido.

Ainda que se admita que algumas despesas sejam não necessárias à percepção de lucro, sob uma análise rigorosamente semântica da expressão, não há como sustentar que

---

<sup>125</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 621.

despesas administrativas em geral, ainda que não diretamente relacionadas com a produção, mostram-se intimamente relacionadas ao objetivo lucrativo perseguido pela entidade.

Todavia, isso não nega que o conteúdo do que é conveniente, ainda que não seja absolutamente necessário, prescinde de um conteúdo ético e moral e que, nesse sentido, o próprio tipo jurídico tributário deve ser informado por esse conteúdo.

O ato, a conduta ou no caso sob exame, a despesa, ainda que intimamente relacionada ao objetivo de lucro, mostra-se também necessária em razão da aprovação social dessa como tal. Não se pode desprezar que, ainda que a finalidade precípua da entidade empresarial seja conseguir lucro, a responsabilidade social que se apresenta a essas entidades também merece ponderação na análise dessa finalidade.

Não por outra razão, despesas com presentes ou gratificações a clientes, fornecedores ou qualquer outra pessoa que a sociedade tenha interesse em agradar, mesmo que imbuída no sentido de promover sua finalidade lucrativa, devem ser consideradas com ponderação, uma vez que discutível, sob o ponto de vista da aprovação social, sua necessidade.

Estabelecendo uma distinção entre fins e interesse da entidade empresarial, Modesto Carvalhosa sustenta que “(..) Os fins da companhia são, evidentemente, contratualistas, ou seja, de proporcionar lucros aos acionistas. Já a noção de interesse da companhia tem sentido dual, ou seja, alheio ao interesse pessoal do administrador<sup>126</sup>”.

Sem a preocupação de explorar a dualidade representada pelo interesse da pessoa jurídica em detrimento de sua finalidade lucrativa, tarefa que não nos parece tão simples, não se pode olvidar que o interesse da pessoa jurídica deve guardar relação de pertinência com o interesse jurídico que garante sua personalidade.

Convenientemente, analisando-se o direito não só como estrutura, mas como função, compreensível que a personalidade da pessoa jurídica encontra sua legitimação na sua função contratual, ou seja, no lucro.

---

<sup>126</sup> CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei das sociedades anônimas: Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 236.

Todavia, o interesse de prestigiar o lucro atribuindo uma personalidade às sociedades empresariais não tem no lucro, propriamente dito, a legitimidade dessa personalidade.

A ética capitalista, que tem na idéia de lucro a superação das necessidades humanas, com objetivo de desenvolvimento econômico e social do Estado de Direito é que é prestigiada pelo direito na atribuição de uma personalidade às sociedades empresariais<sup>127</sup>.

Assim, a idéia de lucro prestigiada pelo direito na atribuição de personalidade jurídica às sociedades empresariais não é exclusivamente inerente à riqueza conquistada pelo acionista, mas à repercussão de seus efeitos econômicos como objetivo do desenvolvimento econômico e social perseguido pelo interesse coletivo.

Nesse sentido, ainda que as despesas possam se mostrar compatíveis com o interesse das empresas, certamente não serão despesas necessárias. Sob a análise do direito tributário, se essas despesas forem não razoáveis, serão não proporcionais aos objetivos de desenvolvimento econômico e social perseguidos pela coletividade em que inseridas.

De modo que a avaliação da necessidade da despesa não deve ser pautada exclusivamente na análise da vontade de seus agentes na satisfação de sua finalidade lucrativa.

Despesa necessária para a pessoa jurídica não é somente a despesa que se exige a fim de atingir sua finalidade econômica, de forma usual e normal, mas a despesa que assegure sua existência como entidade personalizada, conciliável com os interesses sociais que legitimam sua existência.

---

<sup>127</sup> A idéia de lucro como valor de superação a fim de atender as necessidades humanas, sem prejuízo da análise crítica do fenômeno pela doutrina Marxista, parece não ter conseguido ser superada. A dialética estabelecida entre crescimento econômico e desenvolvimento social, tão presente na crítica contundente de Marx como na realidade atual estabelecida às sociedades contemporâneas, ignora o lucro como fenômeno originário dessa controvérsia, considerando-o como solução individual à satisfação das liberdades individuais. Nesse contexto, merece destaque a idéia de distribuição ou alocação da renda, já adotada em alguns países da Europa e, no Brasil, através da Lei 10.835, de 08 de janeiro de 2004, de autoria do Senador Eduardo Suplicy, chamada de renda básica da cidadania. Assim se apresenta o artigo 1º do referido diploma legal. “Art. 1º - É instituída, a partir de 2005, a renda básica de cidadania, que se constituirá no direito de todos os brasileiros residentes no País e estrangeiros residentes há pelo menos 5 (cinco) anos no Brasil, não importando, sua condição socioeconômica, receberem, anualmente, um benefício monetário. Parágrafo primeiro – A abrangência mencionada no caput deste artigo deverá ser alcançada em etapas, a critério do Poder Executivo, priorizando-se as camadas mais necessitadas da população.”

Nesse aspecto, “(...) a chamada função social da empresa, ou seja, a postura no sentido de que ela não existe apenas para a produção do resultado econômico para o seu detentor, mas tem uma dimensão externa, que deve ser considerada, inclusive para o fim de, eventualmente, limitar o campo de realização de certos atos”, não pode ser desconsiderada na análise de sua necessidade<sup>128</sup>.”

### 2.3.3.1. Atos Anormais de Gestão

A doutrina francesa preocupada com os atos de administração com objetivos destacadamente de evasão tributária deu ensejo, a partir dos estudos de Charles Robbez Mazzon, à chamada teoria do ato anormal de gestão, a partir da idéia de que os interesses da sociedade nem sempre se identificam com o interesse de seus gestores<sup>129</sup>.

Para Luis Eduardo Schoueri, a legislação pátria recepcionou expressamente a teoria do ato anormal de gestão ao disciplinar como condição à dedução das despesas, a normalidade e usualidade<sup>130</sup>.

Sob orientação dessa doutrina, não deveriam ser consideradas na determinação do lucro tributável despesas que não se identifiquem com os interesses empresariais, ou que, ainda que justificadas em face desses interesses, sua expressão numérica se apresente incompatível com esse mesmo interesse.

Interessante que, na qualidade de precursor dessa teoria, Masson adverte para há necessidade de se verificar a anormalidade do ato também a partir de critérios econômicos e não exclusivamente jurídicos. De modo que, além da licitude do ato, o intérprete deve buscar sua eficiência econômica, à medida que os atos de gestão devem ou deveriam prezar por essa eficiência<sup>131</sup>.

---

<sup>128</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário e interpretação da lei tributária. São Paulo: Dialética, 1998, p. 100.

<sup>129</sup> MASSON, Charles Robbez. La notion d'évasion fiscale en droit interne français. Paris: LGDJ, 1990.

<sup>130</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Distribuição disfarçada de lucros. São Paulo: Dialética, 1996, p. 158.

<sup>131</sup> MASSON, Charles Robbez. ob. cit. p. 314.

A idéia de regularidade de gestão não é nova, “(...) a própria Lei das Sociedades Anônimas tem dispositivos prevendo que o administrador não responde pelas obrigações contraídas em nome da sociedade ‘em virtude de ato regular de gestão’. Se existem atos ‘regulares’ de gestão, também poderão existir atos ‘irregulares’, ‘anormais’ de gestão<sup>132</sup>”.

Marco Aurélio Greco, ao considerar a aplicação da teoria do ato normal de gestão pelo fisco, na análise da anormalidade de planejamentos tributários que, ainda que a despeito de serem lícitos e não poderem ser questionados sob esse aspecto, se revelariam anormais sob o aspecto da gestão empresarial, sustenta que “(...) a teoria não é adequada porque o juízo se dá a posteriori, por pessoa não especialmente habilitada e invadindo área própria da administração interna da empresa<sup>133</sup>”.

Ousa-se afirmar que a opinião do admirado professor, sob outra análise, que não a anormalidade em oposição à licitude, talvez o conduzisse a conclusão diversa<sup>134</sup>.

Em sua obra sobre o ato anormal de gestão, Charles Robbez Masson registra que a anormalidade pode ser depreendida a partir do que se convencionou denominar de normalidade matemática ou anormalidade teleológica.

Marco Aurélio Greco, em análise a essas hipóteses, com supedâneo nos estudos de Masson, leciona que a primeira é “(...) representada por uma não conformidade objetiva a um justo preço, seja por excesso seja por insuficiência”. Já a segunda, “há contestação ao fundamento econômico (o que pode corresponder à causa) do ato, pois este não atenderia aos “cânones capitalistas da gestão da empresa”<sup>135</sup>.

---

<sup>132</sup> GRECO, Marco Aurélio. ob. cit. 101.

<sup>133</sup> GRECO, Marco Aurélio. ob. cit. p. 108.

<sup>134</sup> A opinião de que Marco Aurélio Greco talvez chegasse a outra conclusão se examinada a teoria do ato anormal de gestão sob outro critério que não em relação à análise de oposição entre legalidade e anormalidade, pode ser depreendida da própria conclusão do autor, senão sua ressalva, com a clareza que lhe é inerente, no sentido de que: “Os conceitos singelos de lícito/ilícito, legalidade/capacidade contributiva, tipicidade/isonomia, mostram-se insuficientes para fornecer um parâmetro preciso para a aplicação da legislação tributária. Por vezes, outros conceitos acabam sendo agregados de modo a permitir a compreensão do fenômeno, mas sempre permanecem indefinições e incertezas. Da mesma forma, conceitos aparentemente opostos, convivem numa unidade. A realidade é mais complexa que os conceitos. (...) Encontrar o ponto de equilíbrio neste contexto é o desafio que se apresenta à interpretação e ao intérprete da lei tributária neste final de século. Assim se pronuncia o autor, em conclusão ao seus estudos. ob. cit. p. 180 (nota 112).

<sup>135</sup> GRECO, Marco Aurélio. ob. cit. p. 105

Em relação à segunda hipótese, Marco Aurélio assinala que: “(...) Uma vez que a empresa existe para obtenção de lucro ou de uma certa contrapartida favorável, os atos que tivessem sido realizados no interesse exclusivo ou preponderante que não seja da empresa ou que não gere uma contrapartida à empresa, seriam considerados ‘anormais’<sup>136</sup>”.

Essa assertiva, se examinada não somente sob a ótica do lucro como objetivo da empresa, mas como finalidade do direito, que assegura à empresa uma personalidade em prestígio a essa finalidade, revela a razoabilidade da aplicação da teoria do ato anormal de gestão à análise do conteúdo de necessidade da despesa.

A razoabilidade não é depreendida apenas do atendimento à finalidade lucrativa como fenômeno exclusivamente econômico, a exemplo do que já comentado a respeito da compreensão do conteúdo da necessidade da despesa.

Ao atribuir personalidade jurídica às empresas, de forma a atender aos cânones capitalistas da sua gestão, o direito não identifica o lucro apenas como resultado da atividade econômica, mas como bem a ser tutelado, sob a presunção de que o lucro atende aos objetivos fundamentais do Estado de Direito, entre eles o desenvolvimento econômico e social.

De modo que, despesas necessárias, além das usuais e normais à manutenção da fonte produtiva, são aquelas que não se apresentem contrárias à finalidade de lucro das pessoas jurídicas, assim entendidas àquelas que não se apresentam contrárias aos objetivos de desenvolvimento econômico e social que o lucro representa.

Logo, a causa da restrição deve guardar relação de pertinência com a finalidade da atividade empresarial. Nesse sentido, “as despesas podem ser deduzidas se puderem se caracterizar como causa do aumento de receita ou se tiverem por finalidade promover o desenvolvimento da atividade empresarial<sup>137</sup>”.

Ressaltando a importância da causa das despesas como relevante para análise de sua dedução, para fins tributários, Ricardo Lobo Torres registra que o Tribunal Financeiro

---

<sup>136</sup> GRECO, Marco Aurélio. ob. cit. p. 106

<sup>137</sup> TORRES, Ricardo Lobo. ob. cit. p. 131.

da Alemanha tem aplicado a teoria da causalidade a fim de admitir, por exemplo, deduções correspondentes às despesas realizadas com congressos e seminários ou com transporte, em razão de que essas despesas estariam vinculadas a um benefício futuro para a atividade empresarial.<sup>138</sup>

Logo, sempre que essas restrições se apresentarem como limitação ao alcance da capacidade contributiva escolhida como fundamento de validade à exigência tributária, a legitimidade dessas restrições devem ser ponderadas em vista dos postulados da razoabilidade e proporcionalidade inerentes à determinação do acréscimo patrimonial a partir do tipo lucro<sup>139</sup>.

#### **2.4. Os postulados de legitimação das regras de restrição à dedução de despesas**

Crítico declarado do positivismo jurídico e da idéia de legitimação do direito a partir do próprio processo legislativo, Ricardo Lobo Torres sustenta que a norma jurídica merece ser testada em relação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, que a legitimam como instrumento de justiça social<sup>140</sup>.

Desse raciocínio, a análise da validade e eficácia da norma jurídica transcenderia os limites da estrutura do sistema positivo e deveria ser testada, em um primeiro plano, em relação aos fundamentos que a legitimam, na busca do direito enquanto instrumento de justiça.

Humberto Ávila, em admirável trabalho a respeito da teoria dos princípios, distingue os princípios e regras do que denomina postulados normativos. Segundo ele “(...)

---

<sup>138</sup> TORRES, Ricardo Lobo, ob. cit. p. 132.

<sup>139</sup> Humberto Ávila essa noção peculiar de razoabilidade guarda estreita relação de correspondência com a equidade, que para Aristóteles apresentava-se como um dever corretivo da norma quando esta apresentar-se omissa em razão de sua generalidade. ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 142.

<sup>140</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários (Vol. II). Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 208: “Segue-se daí que a pergunta sobre a legitimação não faz sentido para os positivistas. Bobbio afirma, preso ao positivismo historicista, que o ‘problema de fundo relativo aos direitos do homem é hoje não tanto o de justificá-lo, quanto o de protegê-los’.” “Destaca ainda que “(...) Quando o positivismo tentou discutir a legitimação, adotou a resposta meramente processual, como aconteceu com Luhman, ao afirmar que o próprio processo legislativo, judicial e político-eleitoral legitimaria o direito positivo.”

Enquanto os princípios e as regras são objetivos da aplicação, os postulados estabelecem critérios de aplicação dos princípios e regras. E enquanto os princípios e as regras servem de comandos para determinar condutas obrigatórias, permitidas e proibidas, ou condutas cuja adoção seja necessária para atingir os fins, os postulados servem como parâmetro para a realização de outras normas<sup>141</sup>”.

Adotando-se a concepção de direito como meio, mas não fim em si mesmo, apresenta-se compreensível a idéia de que a própria fonte do direito positivo, a lei, possa ser testada, senão interpretada, no tocante a sua legitimidade, em relação aos valores e objetivos que fundamentam a própria estrutura jurídica positiva, senão o próprio Estado de Direito<sup>142</sup>.

Logo, a cidadania e a livre iniciativa, que no caso brasileiro fundamentam o Estado Democrático de Direito, nos termos do artigo 1º da Constituição Federal de 1988, direcionam o sistema tributário no sentido de que ele possa cumprir os objetivos desse mesmo Estado, consoante estabelecido no artigo 3º da Carta Constitucional, no sentido de permitir a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Daí que os postulados da razoabilidade e proporcionalidade ganham efeito, por exemplo, na aplicação das regras que restringem a dedução de despesas no lucro real, no sentido que permitem examinar se há razoabilidade e proporcionalidade em relação a essas regras, com os objetivos de liberdade, justiça e solidariedade, que informam o princípio da capacidade contributiva em direito tributário<sup>143</sup>.

---

<sup>141</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios..., ob. cit. p. 125.

<sup>142</sup> ÁVILA, Humberto ob. cit. p. 210, “(...) Habermas analisa também em diversos de seus trabalhos a questão da legitimidade, fazendo derivar “a crença na legalidade a partir de uma crença na legitimidade que possa ser justificada” de tal forma que a legitimidade forneceria à legalidade a racionalidade procedimental de teor de moral, permitindo o entrelaçamento simultâneo entre moral e direito. A distinção entre legitimidade e legitimação, em síntese, está em que aquela se apóia no consenso sobre a adequação entre o ordenamento positivo e os valores, enquanto a legitimação consiste no próprio processo de justificação da Constituição e dos princípios fundamentais.”

<sup>143</sup> Prescreve o artigo 1º e 3º da CF/88: “Artigo 1º - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político. Parágrafo único: Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. Prescreve o artigo 3º da Constituição Federal de 1988: “Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – constituir uma sociedade livre, justa e solidária. II - garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalidade e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

As normas tributárias, em vista de se fundamentarem como instrumento do próprio exercício da cidadania, compreendida em sua responsabilidade em relação à solidariedade social, não poderiam se furtar a esse exame de legitimidade.

Da idéia de legitimação da norma impositiva, decorre que a razoabilidade e a proporcionalidade impõem ao aplicador do direito determinadas relações entre a norma e os princípios e regras, no sentido de verificar a equivalência entre esses e a proporção dessa equivalência.

O princípio da capacidade contributiva como valor fundamental do sistema tributário<sup>144</sup> possui destacado conteúdo axiológico de modo que sua “(...) legitimação é pragmática e ocorre com a intermediação dos princípios da igualdade, ponderação, razoabilidade, transparência e responsabilidade<sup>145</sup>”.

A capacidade contributiva, “como princípio mais importante de justiça fiscal”, confere ao legislador tributário a legitimidade de instituir o tributo. Todavia, essa capacidade, como ressalta Ricardo Lobo Torres “(...) Nada mais é que o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais, nomeadamente para a exercida sobre o direito de propriedade e o direito de livre exercício da profissão<sup>146</sup>”.

Destaca-se aí a importância em considerar que os princípios, assim como os postulados, transcendem os limites semânticos fornecidos pela significação dos enunciados descritos nas normas impositivas, inclusive na competência impositiva descrita na norma constitucional.

Seu alcance, portanto, é extrínseco ao sistema jurídico positivo, “pré e supra constitucionais e não resultam”, portanto, “como afirma o positivismo, da autolimitação do próprio Estado no ato de se constituir<sup>147</sup>”.

---

<sup>144</sup> ROMERO GARCIA, Felipe. El valor sistema tributário: acerca de su integración entre los principios de la imposición. Madrid; Universidade de Cádiz: serviços de publicaciones, 2005. p. 217, reproduz orientação do Tribunal Constitucional da Espanha no sentido de que “a relação entre capacidade econômica e dever de contribuir se manifesta através da conclusão de que a recepção constitucional do dever de contribuir à sustentação dos gastos públicos segundo a capacidade econômica de cada contribuinte configura um mandato que vincula tanto os poderes públicos como os cidadãos e incide na própria natureza da relação tributária. (tradução livre).

<sup>145</sup> ROMERO GARCIA, Felipe. ob. cit. p.300.

<sup>146</sup> TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 302,303

<sup>147</sup> TORRES, Ricardo Lobo. ob. cit. p. 304

A aplicação do princípio da razoabilidade apresenta-se como evolução da cláusula *due process of law*, de origem britânica. Nos Estados Unidos, referida cláusula ganha contornos substantivos, ou seja, uma garantia de direito material contra as restrições aos direitos fundamentais<sup>148</sup>.

Denota-se dessa explanação a impossibilidade de não considerar a razoabilidade como condição necessária a legitimar a regra tributária no sentido de atender sua finalidade, ou seja, a justiça tributária<sup>149</sup>.

Em matéria de imposto sobre a renda, o tema adquire destaque. A própria evolução histórica do imposto, desde a sua criação na Inglaterra, o tem revelado como um imposto não somente útil a alcançar os interesses da arrecadação, mas, em especial, em legitimar a imposição tributária sobre um pressuposto de riqueza que atenda a um sistema tributário justo, inspirado nos valores e princípios de direito fundamentais da pessoa humana.

Antes mesmo da criação do imposto de renda no Brasil, a discussão sobre sua legitimidade já reservava debates calorosos em favor da legitimação ética e moral da sua adoção. Em 1921, o deputado Mario Brant assim se pronunciou em sessão da Comissão de Finanças<sup>150</sup>:

Do ponto de vista fiscal é o mais produtivo é o mais elástico, examinado sob o critério econômico, é de todos os impostos o mais inócuo ao desenvolvimento do país e, com taxas moderadas, antes o estimula. Encarado pelo aspecto ético, é o mais justo de todos, Com a vitória universal das idéias democráticas, principalmente consequência da última guerra, é hoje inadmissível um país de instituições liberais, principalmente uma república, sem o imposto geral e progressivo sobre a renda.

---

<sup>148</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A razoabilidade das leis tributárias: direito fundamental do contribuinte. In: FISCHER, Octávio Campos. (Coord.). Tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004, 296.

<sup>149</sup> COSTA, Regina Helena. Praticidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros. p.130, sustenta que: "A idéia de razoabilidade, como delineada, transportada para o campo tributário, significa outorgar ao contribuinte o direito fundamental de se submeter a uma tributação equilibrada, ponderada, aceitável, enfim, justa.

<sup>150</sup> ob. cit. (nota 91), p. 15

Em obra discorrendo sobre a moralidade tributária, Klaus Tipke, após discorrer que todos os impostos, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, somente podem ser pagos com a renda, à medida que essa exceda o mínimo existencial, destaca que o imposto de renda propriamente dito é o imposto ideal, em consideração ao princípio da capacidade contributiva<sup>151</sup>.

Parece inequívoco que a materialidade do lucro, espécie de renda, orienta ao dimensionamento de uma riqueza que, sem maiores dificuldades, se apresenta perfeitamente ajustada ao princípio da capacidade contributiva e, ao mesmo tempo revela, com distinta e singular peculiaridade, um intrínseco valor de cidadania, informado pelo princípio de solidariedade.

Com efeito, credita-se também à aplicação da razoabilidade e proporcionalidade, sem prejuízo do condão de legitimar a obrigação tributária, uma orientação, à medida que permite uma interpretação adequada da dimensão dos fatos eleitos pelo legislador como pressuposto de incidência dos tributos<sup>152</sup>.

Humberto Ávila, ao discorrer sobre a diferença entre princípios e regras, reproduz a doutrina de Karl Larenz que “define princípios em normas que estabelecem fundamentos normativos para a interpretação e aplicação do Direito, delas decorrendo, direta ou indiretamente, normas de comportamento<sup>153</sup>”.

Logo, a despeito da razoabilidade e proporcionalidade não estarem expressamente positivadas, não podem ser interpretadas como mera proclamação inócua de valores morais e éticos, sem qualquer eficácia jurídica.

---

<sup>151</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes (Besteuermoral und Steuermoral)*. Marcial Pons: Madrid, 2002. p. 35 e 38: (no original) “(...) todos deben pagar impuestos com arreglo al importe de su renta, em la medida em que esta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludibles. Esta deber se funda em el ser empírico de que los impuestos sólo pueden pagarse com la renta.” “Teóricamente el Impuesto sobre la Renta es el impuesto ideal com arreglo al principio da capacidade económica, pero también plantea innumerables problemas teóricos y prácticos.”

<sup>152</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano de Seabra. (Coord.) *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 178: “(...) Vale dizer, a avaliação do preceito tributário não é feita apenas à vista dos seus pressupostos de emanção (validação condicional), mas também em função de seus resultados e da sintonia com os objetivos constitucionais (validação finalística). Em suma, o exame das conseqüências geradas (ao lado das demais exigências constitucionais) também é crítico para determinar a validade constitucional do preceito tributário.”

<sup>153</sup> ÁVILA, Humberto. *ob. cit.* p. 53.

Referidos postulados, como prefere denominá-los Humberto Ávila, em face ao seu alto conteúdo axiológico, orientam na própria construção da justiça perseguida pelo Constituição, à medida que buscam atender aos objetivos fundamentais do Estado de Direito que, como sustentado anteriormente, têm nas normas tributárias a concretização desses objetivos<sup>154</sup>.

Em defesa a uma ordem jurídica unitária, Klaus Tipke sustenta que “(...) Por mais difícil que seja alcançar o ideal de uma ordem jurídica unitária tributária fundada na justiça, é tarefa da ciência do direito tributário apresentar os fundamentos teóricos para esse objetivo. Não só pelo desejo de justiça, mas também pelo objetivo de descomplicar o direito tributário<sup>155</sup>”.

Oportuna, nesse sentido, a manifestação de Karl Larenz, que defende que “a missão do sistema científico é tornar visível e mostrar a conexão de sentido inerente ao ordenamento jurídico como um todo coerente. Por isso serve a descoberta dos princípios directivos e a sua concretização nos conteúdos regulativos, a formação de conceitos determinados pela função e de tipos jurídico-estruturais<sup>156</sup>”.

Entre nós, merece destaque a lição de Rubens Gomes de Sousa:

(...) a doutrina moderna considera a interpretação da lei, isto é, um processo de raciocínio cuja finalidade é dupla: 1º) *Integrar a lei no sistema jurídico*, ou seja, considerar cada lei como fazendo parte de um conjunto sistematicamente orgânico, cuja finalidade última é uma só: a regulamentação, sob todos os seus aspectos, da vida humana organizada em sociedade; esta maneira de entender o problema afasta os métodos de interpretação que considerem uma lei, em razão de seu assunto isoladamente e destacada do sistema jurídico a que pertence; 2º) *Integrar na lei tudo o que contém*, isto é, encontrar na própria lei solução para todas as hipóteses que

<sup>154</sup> GRECO, Marco Aurélio. op. cit. p. 185: “Hoje a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – especialmente em votos do Ministro Celso de Mello afirma categoricamente que: ‘a interpretação da norma programática não pode transformá-la em promessa constitucional insequentee’ Ou seja, os dispositivos constitucionais não são mera expressão de propósitos ou de boa-vontade, estão lá para gerar efeitos. Não há preceitos constitucionais meramente para tornar bela a obra dos Constituintes. Todos devem ter sentido definido e cabe à interpretação extrair, inclusive da norma programática, a maior eficácia possível, no sentido de direcionar a ação dos respectivos destinatários. Assim a idéia de solidariedade social deve direcionar a interpretação do ordenamento positivo, de modo a obter o maior sentido possível que possa ser extraído de cada dispositivo.

<sup>155</sup> TIPKE, Klaus. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). São Paulo: Dialética, 1998, p. 70.

<sup>156</sup> LARENZ, Karl. ob. cit. p. 694.

ocorram, tendo em vista a finalidade que a lei deve desempenhar como parte integrante do sistema jurídico; assim ficam afastados os métodos de interpretação que imponham a adoção de resultados apriorísticos, ou seja, resultados preestabelecidos sem atender às peculiaridades de cada caso. Em consequência dessa maneira de entender o trabalho interpretativo, conclui-se que o aplicador da lei pode e deve utilizar todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realidade prática integral das finalidades que a lei se destina a alcançar. Nesse sentido se diz que a interpretação deve ser *teleológica*, isto é, deve visar a realização das finalidades ou objetivos da lei<sup>157</sup>. (grifos do autor)

Ao eleger o lucro contábil como aquele que melhor exprime a realidade que o imposto pretende alcançar, o legislador estabelece uma relação de equivalência, razoabilidade, entre o meio, critério contábil, e o fim, na tentativa de se aproximar o melhor possível da realidade do lucro, em consonância com os objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito.

A restrição à dedução de despesas no cômputo do lucro real deve ser justificada, sob essa mesma relação de equivalência, razoabilidade, entre o meio, a regra de restrição à dedução da despesa, e a finalidade pretendida por essa restrição, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, como valor precípua de orientação e legitimação do sistema tributário<sup>158</sup>.

A proporcionalidade, por sua vez, deve ser observada no sentido de verificar se a finalidade pretendida pela regra de restrição apresenta-se proporcional a eventual restrição dos direitos fundamentais, a exemplo do direito de propriedade.

Na determinação do lucro real, ou seja, da base de cálculo do imposto sobre o lucro medido com base no lucro líquido contábil, apurado de acordo com os princípios contábeis, a ponderação entre os meios utilizados à determinação do lucro real e a finalidade

---

<sup>157</sup> SOUSA, Rubens Gomes. Compendio de legislação tributária. 3ª edição. Rio de Janeiro: Editoras Financeiras. 1960, p.60.

<sup>158</sup> ROMERO GARCIA, Felipe. ob. cit. p. 217 em defesa da capacidade contributiva como fundamento de um sistema tributário traz como referência entendimento sufragado no Tribunal Constitucional da Espanha: (no original) “recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria”.

perseguida pelo legislador, no sentido de alcançar a capacidade contributiva perseguida, merece especial destaque.

É razoável, por exemplo, restringir despesas de viagem com empregados, quando tais viagens não guardarem relação de pertinência com o lucro objetivado pela pessoa jurídica, a exemplo de viagem de férias do empregado<sup>159</sup>. A restrição da despesa, como meio utilizado a atingir a capacidade do contribuinte, atende a uma relação de equivalência, em vista da finalidade pretendida pela pessoa jurídica no exercício de sua atividade, o lucro.

De outro lado, a regra de restrição, ainda que razoável, em vista de seu caráter geral, pode se mostrar desproporcional, em relação aos seus efeitos, à medida que a despesa de viagem do empregado foi assumida pela empresa, em razão da performance do empregado na realização de metas de desempenho pré-estabelecidas ao exercício de suas funções.

Dependendo do critério adotado à política de metas de desempenho, compreensível que a *performance* do empregado contribua para a finalidade da empresa, o lucro. Logo, inequívoco a relação de proporcionalidade entre a finalidade pretendida com a premiação do empregado e a finalidade precípua da pessoa jurídica, o lucro.

Não por outra razão, a causa é eleita como um dos pressupostos de legitimidade a assegurar a dedução da despesa no lucro real, no tocante ao pagamento a beneficiários, a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes. Nesse sentido, assim se apresenta o artigo 304 do RIR/99, na redação conferida pelo artigo 2º da Lei 3.470/58:

Art. 304 – Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

---

<sup>159</sup> As despesas com passagens para o empregado e seus familiares, periodicamente pagas pelo empregador para gozo de férias, mesmo que mencionadas no contrato de trabalho, são consideradas como “liberalidade” para os efeitos do imposto de renda, não sendo, portanto, admitidas como operacionais (PN/CST 528/71, itens 4 e 5).

Assim, as adições ou exclusões determinadas pelo legislador tributário não devem ser utilizadas exclusivamente como instrumento ao aumento da arrecadação tributária. Na compreensão do tributo e, especialmente, do imposto sobre o lucro, como um instrumento de justiça social, tais ajustes devem ser realizados no sentido de se conciliarem com o próprio fundamento do tributo, informado pelo princípio da capacidade contributiva<sup>160</sup>.

Nesse contexto, cabe reproduzir comentário de Emerson Catureli que, em análise ao conceito de renda, em referência à análise realizada por Luigi Einaudi, sustenta que “o conteúdo desse conceito depende dos fins que se pretende atingir, de modo que não se pode afirmar a verdade de uma única definição. Daí o caráter eminentemente funcional do conceito, tal como sustenta Emilio Giardina<sup>161</sup>”.

Ainda a respeito da necessidade de interpretação em consideração à unidade do sistema jurídico e em prestígio a finalidade da norma em relação a essa unidade, cabe reproduzir julgado do Supremo Tribunal Federal, destacado por Rubens Gomes de Sousa<sup>162</sup>:

Se a lei não é suficiente para revelar todas as regras jurídicas, e se a analogia, em qualquer de seus graus, falhar, é preciso procurar a solução em regiões ainda mais altas e cuja designação varia: o direito natural, a unidade orgânica do direito, a natureza das coisas, os princípios gerais de direito, tudo sem esquecer o fim social das leis e das instituições. O primeiro dever do juiz continua a ser a fidelidade à lei. Mas na interpretação desta, seria erro maior olvidar que o direito é uma expressão de justiça, eliminar dentre os dados da interpretação a idéia de causa final, o elemento teleológico. Não se poder ver num código um todo que se basta a si mesmo, uma construção abstrata que nada recebe da vida exterior.

De modo que a alteração do lucro contábil pelo legislador tributário, a exemplo de regras que restrinjam a dedução de despesas no lucro real, não pode se furtrar à análise teleológica do sistema jurídico, como meio a alcançar os ideais de justiça e igualdade social perseguidos pelo Estado Democrático de Direito<sup>163</sup>.

---

<sup>160</sup> OLLERO, Gabriel Casado *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p155: “El tributo se apresenta, pues, como un conjunto de normas unificadas por la ratio común de hacer posible la participación de los administrados em los gastos públicos em virtud de una determinada manifestación de capacidad económica.”

<sup>161</sup> CATURELI, Emerson. ob. cit. p. 33.

<sup>162</sup> SOUSA, Rubens Gomes. ob. cit. p. 62.

<sup>163</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios..., ob. cit. p. 142, expressa-se no sentido de que “A razoabilidade atua na interpretação das regras gerais como decorrência do princípio da justiça (“Preâmbulo” e artigo 3º da CF).

## 2.5. Síntese Conclusiva do Capítulo 2

O aspecto material do imposto sobre a renda nas pessoas jurídicas não possui um conceito determinado pelo direito positivo, não obstante da expressão renda, enquanto competência à exigência tributária, possa se extrair uma idéia, um conteúdo mínimo de significação.

Diante da indeterminação conceitual de lucro, a compreensão do fenômeno deve ser realizada a partir de um tipo, um representante do modelo ideal possível de ser apreendido em seu conteúdo, a partir da realidade econômica e social.

A compreensão do tipo deve ser realizada a partir dos eventos sociais e, em especial, dos estudos desenvolvidos pela teoria econômica que, em observância a esses eventos, auxiliam na compreensão do fenômeno econômico, elegido como pressuposto de incidência à imposição tributária.

Na conformação do lucro, enquanto tipo jurídico normativo, o legislador complementar, em atenção à materialidade “renda” fornecida como competência à exigência tributária, destacou o acréscimo patrimonial, elemento indissociável da idéia de renda e de lucro, enquanto espécie de renda do empresário.

A lei complementar, por razões de objetividade e praticidade, não distingue o lucro propriamente dito dos ganhos de capitais. De modo que, na compreensão do tipo jurídico normativo, o modelo de lucro é informado pela idéia de disponibilidade econômica e jurídica de acréscimo patrimonial.

A mensuração do acréscimo patrimonial é tarefa atribuída ao legislador complementar que, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, elege diferentes critérios a alcançar a disponibilidade econômica de renda: o lucro real, o lucro presumido e o lucro arbitrado.

O lucro presumido caracteriza-se como método excepcional, adotado pelo legislador tributário, como opção ao contribuinte, em atenção ao princípio da capacidade contributiva.

O lucro arbitrado consiste em critério indiciário, igualmente presuntivo, utilizado na tentativa de identificar o real acréscimo patrimonial obtido pelo contribuinte.

O lucro real é aquele apurado com base nas demonstrações contábeis da sociedade, de acordo com a legislação comercial e com os princípios de contabilidade geralmente aceitos. Trata-se de metodologia que melhor se aproxima da realidade da renda informada pela teoria econômica e mensurada pela contabilidade, que inspirou o legislador tributário na construção do tipo jurídico normativo denominado, por essa mesma razão, de lucro real.

O legislador tributário estabelece regras restritivas à dedução de despesas no lucro real. Essas regras ora reafirmam os princípios contábeis utilizados à mensuração do lucro econômico, ora direcionam o tipo jurídico normativo ao ideal de justiça tributária, em atenção ao princípio da capacidade contributiva.

A regra de recepção do princípio de competência contábil, de existência e comprovação da despesa, reafirma os princípios contábeis utilizados à mensuração do lucro econômico, enquanto um tipo construído a partir da observação da realidade social, em consonância com teoria econômica que estudou o fenômeno, atribuindo-lhe eficácia jurídica.

A regra da necessidade, em direito tributário, não obstante também inspirada por valores econômicos e princípios contábeis, a exemplo do princípio da entidade, possui conteúdo jurídico orientado no sentido de restringir a dedução de despesas que não se identifiquem com a finalidade da personalidade atribuída às pessoas jurídicas, o lucro, em prestígio ao desenvolvimento econômico e social.

A teoria dos atos anormais de gestão fornece importante contribuição à análise da necessidade da despesa, à medida que corrobora que essa análise deve ser testada em vista de sua adequação, econômica ou jurídica, no sentido de atender a finalidade precípua das sociedades empresariais, o lucro.

Todavia, o lucro não pode ser compreendido, exclusivamente, em seu caráter intrínseco, como objetivo de interesse da atividade empresária, mas segundo a própria ética capitalista, recepcionada pela ordem jurídica como instrumento de promoção da justiça social através do desenvolvimento econômico.

Daí que a legitimação de determinadas despesas não pode ser realizada tão somente em atenção a sua relação de pertinência com a finalidade lucrativa da entidade.

O postulado da razoabilidade determina uma relação de equivalência entre a norma de restrição de dedução da despesa e o fim por ela pretendido, a “realidade” do lucro. Essa realidade é informada não só pela expressão econômica de riqueza que o lucro representa, mas também por seu valor instrumental de concretização dos objetivos fundamentais do Estado de Direito.

O postulado da proporcionalidade importa em examinar se, além da razoabilidade entre o meio e a finalidade pretendida pela norma de restrição, o valor promovido pela regra de restrição encontra proporcionalidade em relação à promoção dos direitos fundamentais. Em direito tributário, a promoção desses direitos é orientada pela aplicação do princípio da capacidade contributiva, enquanto modelador, limitador, no caso concreto, da materialidade impositiva descrita nas normas de competência<sup>164</sup>.

Na razoabilidade, a capacidade contributiva considerada é a capacidade absoluta ou objetiva, ou seja, uma riqueza apta a ser tributada. Na proporcionalidade, a orientação da capacidade contributiva é a subjetiva ou relativa, no sentido que determina a análise da capacidade do contribuinte, em face de condições individuais, como critério de graduação e limite do tributo<sup>165</sup>.

---

<sup>164</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios... p. 169: “Um meio é proporcional quando o valor da promoção do fim não for proporcional ao desvalor da restrição dos direitos fundamentais. Para analisá-lo é preciso comparar o grau de intensidade da restrição dos direitos fundamentais. O meio será desproporcional se a importância do fim não justificar a intensidade da restrição dos direitos fundamentais.”

<sup>165</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras... ob. cit. p. 283, ao distinguir capacidade contributiva absoluta ou objetiva da capacidade subjetiva ou relativa, assim se manifesta: “No primeiro caso, falar-se-á em capacidade contributiva relativa ou objetiva. Esta será ‘a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto de tributação)’, enquanto no sentido subjetivo, será ‘a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)’”



## Capítulo 3

### Análise Específica de Algumas Regras de Restrição à Dedução de Despesas

#### 3.1. Análise de legitimidade das regras de restrição de despesa

A presente análise tem como objetivo examinar se algumas das regras estabelecidas na legislação vigente atendem aos pressupostos que legitimam alterar o lucro contábil em atenção à realidade perseguida na determinação do lucro real.

A proposta não é estabelecer uma análise exaustiva da legitimidade das regras restritivas à dedução de despesas no lucro real.

Considerando a presunção de que tais regras se encontram dispostas em lei, a presente proposta tem como escopo analisar, à luz dos postulados da razoabilidade e proporcionalidade, se algumas regras de restrição são razoáveis ou proporcionais, em vista da unidade perseguida na ordem jurídica tributária, em atenção aos fundamentos que legitima o Estado Democrático de Direito.

Nesse interesse, todavia, faz-se necessário a ressalva de que não foi adotada uma distinção rigorosa dos referidos postulados, permitindo-se, a bem de uma melhor objetividade e praticidade, compreender a proporcionalidade também como medida de razoabilidade à legitimação dessas regras.

##### 3.1.1. Remuneração e benefícios Indiretos – *fringe benefits*

A princípio, a remuneração em razão da contraprestação do trabalho de dirigentes da pessoa jurídica, titulares de empresa individual e conselheiros fiscais e

consultivos, desde que reconhecida em seus custos ou despesas operacionais, é dedutível na determinação do lucro real<sup>166</sup>.

Como a remuneração desses profissionais é geralmente pré-determinada, o inciso I, parágrafo único, do artigo 357 do RIR/99, determina como condição à dedução da remuneração que, além da relação de equivalência entre o valor pago e os serviços prestados pelo beneficiário, ela seja fixa.

Não nos parece que a fixação da remuneração, destacada como condição à dedução da despesa com remuneração encontre, sempre, relação de pertinência com a finalidade perseguida pelo legislador tributário.

Atualmente, é de conhecimento notório o estímulo que instituições financeiras e algumas outras organizações empresariais corporativas conferem à remuneração variável, no sentido de que essa forma de remuneração permite uma maior proximidade de seus profissionais, dirigentes, com a finalidade lucrativa da entidade.

Nesse sentido, em razão do objetivo que justificou as atribuições de valores variáveis à remuneração de empregados, no mínimo questionável a motivação de segurança atribuída à regra de restrição, sob a presunção de que valores fixos de remuneração permitem uma melhor identidade entre os valores recebidos pelo beneficiário e os serviços por eles prestados.

Mesmo que a remuneração desses profissionais obedeça a um critério variável, desde que proporcional à finalidade perseguida pela regra de restrição, no sentido de estabelecer uma congruência entre a remuneração e a finalidade lucrativa da entidade, não há legitimidade para restringir sua dedução.

Vedar a dedução da despesa somente pelo fato da remuneração não ser fixa, estabelecida em bases periódicas, contraria o postulado da proporcionalidade, à medida que

---

<sup>166</sup> No mesmo sentido, manifestam-se as autoridades administrativas em Imposto de renda pessoa jurídica: perguntas e respostas, 2000, nº 384. “Quais os pagamentos que, embora efetuados no período-base, não serão considerados dedutíveis a título de retirada “pro-labore”? Resposta: Não serão consideradas como dedutíveis na determinação do lucro real as retiradas não debitas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam a remuneração mensal fixa por prestação de serviço.”

com a restrição dessa despesa, desse decréscimo, a finalidade pretendida pela regra de restrição ofenderá a capacidade contributiva da pessoa jurídica.

Em artigo subsequente ao artigo 357 do RIR/99, o regulamento disciplina o tratamento a ser destinado às remunerações indiretas a administradores e terceiros, remuneração essa reconhecida pela doutrina estrangeira como *fringe benefits*.

A toda evidência, pertinente a crítica de que ao tentar explicitar situações a serem compreendidas nas hipóteses de remuneração indireta o legislador tributário tornou a legislação bastante confusa. Melhor seria se o artigo 358, com a redação conferida pelo artigo 74, parágrafo primeiro, da Lei 8.383/91, explicitasse uma cláusula geral que permitisse compreender várias hipóteses de remuneração indireta<sup>167</sup>.

A princípio, a dedução de benefícios indiretos a dirigentes pode conduzir à conclusão equivocada de que haveria incompatibilidade, por exemplo, entre o artigo 358 e o artigo 13 da Lei 9.249/95, que determina serem vedadas as deduções das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionadas intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços<sup>168</sup>.

Do mesmo modo, de forma absurda, entender que as despesas com a mensalidade de clube de golfe ofertada a dirigente, por exemplo, ainda que adicionada à sua remuneração, não pode ser considerada dedutível, uma vez que não compreendida entre as discriminadas nos incisos II e III do artigo 13 da Lei 9.249/95<sup>169</sup>.

O conteúdo semântico depreendido da literalidade do artigo 13 da Lei 9.249/95 não pode ser avaliado sem a análise dos valores e princípios que legitimam sua existência.

Ora, a despesa com o clube de golfe, desde que identificada como remuneração do dirigente, guarda inequívoca relação de pertinência com a finalidade pretendida firma, ou seja, com o lucro. De outro lado, não seria razoável admitir que a remuneração “paga” em outro bem que não em dinheiro possa implicar em não atenção a essa finalidade.

---

<sup>167</sup> HIGUCHI, Hiromi. ob. cit. p. 313,315.

<sup>168</sup> HIGUCHI, Hiromi. ob. cit. p. 314.

<sup>169</sup> HIGUCHI, Hiromi. ob. cit. p. 315.

Como corolário do princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva determina que toda e qualquer discriminação seja ponderada e justificada em relação ao conteúdo objetivo informado por essa capacidade, escolhido pela norma de competência tributária.

Ao discriminar, para efeito da aplicação de regra de restrição à dedução da despesa, a remuneração em dinheiro da remuneração em outros bens ou direitos, a regra apresenta-se não razoável, injustificável, em relação à capacidade contributiva que orienta a busca da materialidade do imposto aplicável.

Assim, a razoabilidade que impõe um dever de equivalência entre a regra de restrição de despesa e o princípio da capacidade contributiva não é alcançada, o que permite concluir que a regra que discrimina a espécie de remuneração, para efeito de sua dedução, não goza de legitimidade e deve ser afastada.

### **3.1.2. Provisões e despesas com tributos**

Inicialmente, parece aconselhável ressaltar que o legislador tributário tem se utilizado indevidamente das expressões provisão ou provisões para designar gastos que não se assemelham propriamente ao termo, mas melhor atendem a idéia de despesa. Tal incidente tem contribuído para uma significativa confusão na discussão das regras de restrição à dedução de despesas, em relação às chamadas provisões.

Em razão disso, em algumas situações adiante reproduzidas, serão examinadas regras de restrição de algumas despesas propriamente ditas, que vez ou outra são discutidas sob a premissa de serem regras de restrição a algumas provisões na determinação do lucro real.

Prescreve o artigo 355 do RIR/99 que na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pelo regulamento. Entre essas provisões encontra-se expressamente permitida a dedução da provisão para férias, décimo

terceiro salário e provisão para técnicas compulsórias, aplicáveis às companhias de seguro, capitalização e para as entidades de previdência privada, exigida pela legislação aplicável.

Não obstante a regra estabelecida à dedução das provisões, em relação à necessidade de estarem expressamente autorizadas no regulamento, decorra do comando do artigo 4º do Decreto-lei 1.730/79, as legislações supervenientes provocaram várias alterações em relação à dedução da contrapartida dessas provisões.

Certamente, tais alterações pautaram-se no interesse da administração tributária em preservar a materialidade do lucro não permitindo abusos relacionados à constituição de provisões que, sabidamente, tinham exclusivo interesse na redução do lucro tributável.

Parece adequado que meras provisões, entendidas no sentido de que se constituem em uma estimativa à realização de gastos futuros e incertos, riscos, não devem ser consideradas no cômputo do lucro real.

Se sob o ponto de vista contábil o dever de prudência determina a constituição de provisões, em prestígio ao valor da informação, que constitui um dos objetivos da contabilidade, para fins de determinação do lucro tributável a incerteza em relação à realização da provisão parece justificar sua restrição na determinação do lucro real.

Todavia, se o critério de indeterminação, que revela a essência do dever de constituir a provisão, se reverter em razão das peculiaridades do caso concreto, em uma obrigação real, ou seja, uma despesa efetiva, em atenção à regra de competência, deve ser reconhecida no cômputo do lucro real.

As provisões com férias e décimo terceiro são consideradas provisões, uma vez que eventos aleatórios impedem de determinar a data em que esses pagamentos serão realizados e, se de fato, serão realizados. Daí, em razão da incerteza em relação ao pagamento, tais gastos são considerados provisões.

Não obstante a isso, ou seja, à convicção em relação a sua efetiva realização, a legislação tributária determina que tais valores possam ser considerados no cômputo do lucro real como se efetivamente devidos, em atenção ao regime de competência.

A razão dessa exceção a não restrição da dedução das provisões para férias e décimo terceiro foi destacada pelas autoridades administrativas no PN 7/80 ao afirmar que a pendência de uma condição suspensiva (rescisão contratual por justa causa) não descaracteriza a existência desse direito, principalmente para fins fiscais.

A justificativa aventada pelas autoridades fiscais não parece adequada. A distorção representada pela relevância do reconhecimento da despesa somente quando efetivamente realizada no período do pagamento ou crédito dos valores devidos a título de férias ou décimo terceiro salário apresenta-se como argumento mais razoável.

De modo que, se é fato que inexiste certeza em relação ao pagamento da despesa, não se pode negar a probabilidade de ocorrência desta em face ao princípio da continuidade da entidade que, obviamente, compreende a relação de continuidade com seus empregados.

Não por outra razão, a própria contabilidade reconhece a razoabilidade de se reconhecer a provisão, através do regime de competência, das férias transcorridas e ainda não gozadas<sup>170</sup>.

A proporcionalidade aplicada entre o fim perseguido pela regra de competência, no tocante ao objetivo de determinar o lucro quando efetivamente disponibilizado e, de outro lado, a finalidade buscada pelo princípio contábil da continuidade, intimamente relacionado com a personalidade atribuída pelo direito às sociedades empresariais, legitima a dedução das provisões de férias e décimo terceiro salário.

De outro lado, regra de restrição de despesa que contraria o princípio de competência, ao permitir que a despesa somente seja considerada dedutível quando paga, se apresenta desproporcional à finalidade pretendida com o ideal da realidade do lucro tributável perseguido a partir da contabilidade.

---

<sup>170</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio. ob. cit. 403.

Nesse sentido, é inequívoca a ilegitimidade da restrição contida no artigo 7º da Lei 8.541/92, aplicável aos exercícios de 1993 e 1994, que determinava que a despesa com tributos e contribuições somente seria dedutível no lucro real e na contribuição social sobre o lucro, quando efetivamente paga, em exceção ao regime de competência.

Ao adotar o critério contábil e ajustá-lo a fim de alcançar uma melhor materialidade do fenômeno econômico à luz do princípio da capacidade contributiva, o legislador prestigia esse critério, como o que melhor informa a realidade do lucro auferido pelo contribuinte.

É princípio inerente à ciência contábil, no sentido de permitir reconhecer o momento de realização da renda, que as despesas devem ser apropriadas na medida em que incorridas, em consonância com o princípio da realização das receitas e da paridade entre receita e despesa.

Excetuar a regra de competência contábil, que tem como finalidade determinar a renda, o lucro, à medida que efetivamente realizado, tão somente em relação às despesas tributárias, é desviar-se da busca do ideal perseguido pelo lucro tributário, ajustado como tipo que melhor se aproxima da materialidade da renda informada pela teoria econômica, a partir dos critérios contábeis.

Por sua vez, a regra que restringe a dedução dos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do artigo 151 do Código Tributário Nacional, conforme o disposto no artigo 344 do RIR/99, consiste em meio adequado no sentido de privilegiar a “realidade” do lucro, informada pelo princípio da capacidade contributiva.

Se de um lado é fato que as normas tributárias gozam de presunção de legitimidade e validade, é fato também que o reconhecimento da suspensão da exigibilidade, conferidas aos contribuintes, em observância ao princípio do devido processo legal, opera uma relativização dessa presunção.

Assim, enquanto suspensa a exigibilidade, não há obrigação de pagamento do crédito tributário e, assim, inequívoco que a realização da despesa não se concretiza, uma vez que não há certeza em relação a sua efetividade.

Logo, não havendo convicção em relação à ocorrência da despesa, apresenta-se adequada a regra que admita seu reconhecimento, sua dedução, para fins tributários, somente quando da certeza em relação à necessidade de exigência do crédito tributário.

Se a relativização da presunção de legitimidade do crédito tributário importa na assunção de dúvida, em relação à certeza da própria existência do crédito tributário ou, ao menos, a sua exigibilidade, inevitável a conclusão de que a despesa não pode ser admitida para efeito de tributação.

Sua admissão seria um privilégio a incerteza, valor que se apresenta frontalmente contrário à finalidade orientada pela regra de competência, nesse caso, valorada pelo princípio da segurança jurídica.

Outra questão que suscita controvérsia consiste na restrição à dedução da provisão de contribuição social na apuração do lucro real, nos termos do artigo 1º da Lei 9.316/96.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem entendido que a restrição à dedução da despesa não viola o conceito de renda estabelecido no artigo 43 do CTN<sup>171</sup>.

Percebe-se claramente, a exemplo do que ocorre com algumas decisões isoladas do próprio Supremo Tribunal Federal, a recepção da teoria legalista da renda, ou seja, de que cabe ao legislador ordinário determinar o que seja renda.

Com a devida vênia, a análise da materialidade das competências fornecidas pelo legislador constitucional, inspirada em uma análise hermética das normas de direito positivo, parece ter conduzido a esse inevitável equívoco.

---

<sup>171</sup> REsp. 413.972-PR, 611.021-RS e 636.363-PR no DOU de 12.05.05

Ainda que sem o interesse de estabelecer uma crítica ao positivismo jurídico que ainda impera no pensamento jurídico brasileiro, parece que a segurança buscada pelos defensores desse dogma, ainda que na defesa de um conceito a partir dos enunciados e princípios constitucionais, revela a insegurança da ilusão de se construir o direito pelo direito.

A materialidade do conteúdo da renda informada pela teoria econômica e mensurada pelos princípios de contabilidade, que transcendem os limites do direito positivo, importa no reconhecimento de que o legislador constitucional recepcionou uma idêntica materialidade para dois tributos distintos, ao menos distintos em relação à denominação conferida a sua exigência.

É certo que o direito tributário pode, senão deve, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, informar o conteúdo do tipo apreendido a partir do fenômeno econômico, desde que atendidos os pressupostos da razoabilidade e proporcionalidade.

A admissão da dedução da provisão de pagamento para a contribuição social sobre o lucro ou, simplesmente, a despesa de contribuição social sobre o lucro, como parece mais apropriado, equivaleria a admitir a existência de dois lucros, um para a contribuição social e outro para o imposto de renda.

Não nos parece razoável que tal interpretação prevaleça. Não há razão que justifique o *discrimen* em relação à capacidade contributiva determinada para o imposto de renda e para a contribuição social, se o pressuposto econômico eleito a fim de determinar a capacidade contributiva para um e para outro é exatamente o mesmo.

Logo, sem querer se furtar à análise do tema, mostra-se também incompreensível, senão ilegítima, a adoção de alíquotas distintas para determinar a base de cálculo desses tributos sobre a sistemática do lucro presumido, quando a finalidade pretendida pelo legislador tributário não pode ser outra senão alcançar a capacidade contributiva informada pela materialidade do fenômeno eleito como pressuposto de incidência.

É certo que o regime presumido é um regime excepcional. Portanto, demonstrado que o lucro real ou a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, apurada de acordo com os critérios contábeis, revelam uma capacidade contributiva inferior à

presumida, essa deveria, a princípio, ser adotada em respeito à consideração de que essa capacidade se aproxima melhor do ideal de realidade da renda mensurada pela prática contábil.

Todavia, na hipótese de apuração do lucro de acordo com os critérios contábeis não se identifica razoabilidade na distinção entre a base de cálculo de um e de outro tributo, já que ambos os aspectos quantitativos devem ser orientados pela materialidade da renda, do lucro, apurado na pessoa jurídica.

O argumento de que a despesa com o pagamento da contribuição social sobre o lucro importa em ser reconhecida como uma despesa no lucro real suscita a curiosa observação de que, se de fato há razoabilidade nessa assertiva, também razoável sustentar que a despesa com o pagamento do imposto de renda deve ser considerada como tal na apuração do lucro real.

Não parece existir fundamento que permita a distinção entre o lucro, base para o imposto de renda, e esse mesmo lucro, base para a contribuição social sobre o lucro. Logo, não havendo critério que legitime essa diferenciação, em vista da finalidade orientada pelo princípio da capacidade contributiva, inequívoco que não há razoabilidade que legitime a necessidade de dedução da despesa de contribuição social sobre o lucro, no lucro real da pessoa jurídica.

### **3.1.3. *Royalties* e assistência técnica, administrativa ou científica**

As despesas com *royalties* e com assistência técnica, administrativa, ou científica, além de obedecerem ao requisito de necessidade, devem obedecer outras condições determinadas pela legislação tributária.

Além do registro no INPI, tais despesas devem obedecer aos limites de coeficiente estabelecidos em portaria fixada pelo Ministério da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de essencialidade e em conformidade com a legislação

específica sobre remessas de valores para o exterior. Esses limites estão definidos nas Portarias 436/95, 113/59, 314/70 e 60/94.

A Lei 3.470/58 dispôs que somente podem ser deduzidos do lucro bruto as somas das quantias devidas a título de *royalty* e assistência técnica, até o limite de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido, não fazendo distinção entre pagamento ao Brasil ou ao exterior.

A Lei 4.131/62, denominada de estatuto do capital estrangeiro, disciplinou o pagamento de *royalty* ou assistência ao exterior, estabelecendo que a dedução desses pagamentos se sujeita ao requisito da necessidade da despesa.

Referida norma aplicava-se exclusivamente ao pagamento de *royalty* e assistência ao exterior e ratificava o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

Posteriormente, foi editada a Lei 4.506/64 que, em seu artigo 71, dispôs que para a dedução das despesas de *royalties* e assistência técnica o pagamento deveria se vincular à manutenção da posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento.

A redação desse dispositivo fixou limites máximos de dedução de despesas com *royalties*, quando os beneficiários desses pagamentos tivessem domicílio no exterior. Essa é a interpretação lógica que se depreende do dispositivo, uma vez que o artigo 52 do mesmo diploma legal somente estabeleceu limites ao pagamento de despesas com assistência, a domiciliados no exterior.

Tal interpretação mostra-se razoável, à medida que estabelecer limites de dedução quando o beneficiário dos rendimentos estivesse no Brasil não faria sentido algum, já que a despesa do pagador corresponde necessariamente à receita do beneficiário domiciliado no Brasil, que compõe necessariamente a base de cálculo do imposto de renda.

As autoridades administrativas, por meio do PN 139, de 1975, manifestaram que os limites se aplicam tanto para beneficiários no país como no exterior, sem distinção. O Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 104.368-7, publicado no DJU de 28.02.92,

confirmou o entendimento das autoridades fiscais, no sentido de que os limites se estendem na hipótese de beneficiário sediado no Brasil.

Com o devido respeito, a análise exclusivamente do direito positivo enquanto estrutura e não como função parece ter prevalecido ao julgamento do Supremo e, com isso, prejudicado uma melhor análise da razão de existência dos limites de dedução na hipótese do beneficiário ser estabelecido no Brasil.

O Conselho de Contribuintes, através de sua Câmara Superior, tem se manifestado em prestígio à finalidade dos limites de dedução, de que tais limites não se aplicam na hipótese de beneficiário sediado no Brasil<sup>172</sup>.

No mesmo sentido, parece também não ser razoável, como decidido em alguns julgados do 1º Conselho de Contribuintes, que a ausência de registro no INPI de contratos de assistência restrinja a dedução de despesa com pagamento de assistência técnica, na hipótese de beneficiário residente no país<sup>173</sup>.

Nem todo contrato de serviços de assistência é objeto de registro no INPI. Logo, determinar o registro como condição necessária é medida desproporcional, em especial, quando esse registro sequer é possível de ser realizado, na hipótese de não envolver transferência de tecnologia, por exemplo.

#### **3.1.4. Multas tributárias e outras multas**

O § 5º, do artigo 344 do RIR/99, com a redação conferida pelo artigo 41, § 5º, da Lei 8.981/95, determina que não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributos.

---

<sup>172</sup> Ac. 01.04.0462/2002 CSRF. DOU de 05.08.03.

<sup>173</sup> Ac. 105-2.349/87, 1ª Câmara. DOU de 02.08.88, e Ac. 105-2.351-87, 5ª Câmara. DOU de 13.04.88.

Interessante iniciar a análise do dispositivo registrando a impropriedade da classificação multas compensatórias, ou mesmo a distinção já clássica estabelecida entre multas moratórias e punitivas, ou de ofício.

É certo que a multa representa um ato de sanção, em relação ao descumprimento de um dever legal. Logo, toda e qualquer multa, independente do ato ilícito que ensejou sua aplicação, tem como finalidade a punição do sujeito que o praticou.

Sob essa premissa, não se olvida que o exercício da atividade empresarial impõe a exigência de observar determinadas regras de comportamento e, claro, que a observância dessas regras e não seu descumprimento é o que se espera do empresário e da própria empresa, como medida necessária.

Adotando-se essa assertiva, torna-se impossível admitir que a despesa com a multa, ou seja, a despesa com a punição pelo descumprimento de um dever legal, se trata de uma despesa necessária, usual ou normal, ao exercício da atividade empresarial.

Isso não importa em desprezar que o risco é elemento inerente ao exercício da atividade empresarial e, nesse sentido, que o descumprimento de determinado dever e a sujeição à sanção a ele aplicável é fato que invariavelmente pode ocorrer, senão ocorre, ainda que em caráter excepcional, no exercício da atividade empresarial<sup>174</sup>.

Autores respeitados em matéria de imposto de renda já sustentaram que, em razão da relação jurídica tributária decorrer do próprio exercício da atividade empresarial, a despesa com a multa, aplicada por descumprimento de obrigação tributária, deveria ser considerada dedutível na apuração do lucro real<sup>175</sup>, como inclusive constava de orientação anterior expedida pela própria administração tributária<sup>176</sup>.

---

<sup>174</sup> FILHO, Edimar de Oliveira Andrade. Imposto de renda das empresas. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. p.198. “Vivemos numa sociedade de risco; assim, a eventual violação de normas faz parte das “regras do jogo” e ela pode ocorrer independentemente da vontade do responsável. O erro é algo comum e, salvo situações especialíssimas, constitui, em si, uma violação de uma norma.”

<sup>175</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz; LATORRACA, Nilton. Revista de Direito Mercantil nº 8, 1972, p. 135-144.

<sup>176</sup> Decisão 336, Superintendência da Receita Federal – GB, recurso ex officio, processo 4.001.963, de 1969, Resenha Tributária. Jurisprudência, 1970, nº. 350.

Todavia, nos parece razoável que, em análise ao interesse tributário, que não se revela somente em relação ao interesse de arrecadação, mas em relação aos interesses de uma política tributária que atenda a finalidade dos tributos como instrumentos de justiça e desenvolvimento social, que alguns valores jurídicos e não exclusivamente econômicos possam ser considerados para efeito dessa análise.

Ainda que a natureza da multa possa ser compreendida na sua finalidade, ou seja, de punição, parece inequívoco que essa punição, em especial, nas sociedades contemporâneas, não tem um fim em si mesmo, ou seja, a aplicação da multa não importa, exclusivamente, em mero ato de punição do autor do ilícito.

O interesse na aplicação da multa importa também em desestimular a prática do ato ilícito que ensejou sua aplicação, não só ao agente infrator, como medida de reeducação, mas aos outros cidadãos, contribuintes, no sentido de lhes servir de exemplo.

Não por outra razão, a idéia de impunidade conduz a uma idéia de desordem, de ausência de sociedade organizada, senão de um privilégio odioso, que conduz a própria descrença da sociedade em relação à justiça, como valor fundamental ao convívio social.

Nesse sentido, parece razoável ao legislador tributário, a par da classificação utilizada não ser mais a mais adequada, distinguir a multa aplicada em razão de mero atraso no pagamento do tributo, dita compensatória, da multa aplicada pela autoridade administrativa, multa de ofício, caracterizada pelo não cumprimento de sua obrigação tributária.

No primeiro caso, o contribuinte faltoso se denuncia, recolhendo a importância devida a título de tributo e arcando com um ônus adicional, representado pela aplicação da multa, no sentido de compensar, reparar, o privilégio que teve em relação aos outros contribuintes que liquidaram sua obrigação no prazo determinado.

No segundo caso, ainda que não haja dolo, intenção deliberada de inadimplir a obrigação tributária, o contribuinte age, no mínimo, de forma negligente, à medida que não observou o dever de diligência necessária ao cumprimento de sua atividade empresarial, visto

que o cumprimento de obrigações tributárias compreende um ato necessário ao desenvolvimento de suas atividades.

Justamente em razão da distinção que se estabelece em relação ao contribuinte que, em atraso, liquida sua obrigação e aquele que simplesmente não a liquida, seja por intenção deliberada ou negligência, é que o legislador tributário agiu com razoabilidade ao estabelecer um tratamento diferenciado para situações diferentes.

Se de um lado, a restrição à dedução de despesa com multa de ofício pode conduzir, a princípio, a uma violação da capacidade contributiva, ao restringir um legítimo decréscimo econômico do patrimônio do contribuinte, de outro lado, razoável que haja uma regra que permita não confundir o contribuinte em atraso, mas que cumpre sua obrigação, do contribuinte faltoso.

Logo, como o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade, não nos parece que a regra que restrinja a dedução da despesa com multa no lucro real possa ser tida como medida contrária à capacidade contributiva, uma vez que essa capacidade em direito tributário possui relação de pertinência com o princípio da igualdade.

Assim, razoável a distinção entre multas compensatórias e de ofício, para fins de aplicação de regra de restrição à dedução da despesa com multa de ofício, em vista da proporcionalidade aplicada a essa restrição, em atenção ao princípio da igualdade.

Ressalta-se que a restrição contida ao final do § 5º orienta o contribuinte no sentido de que somente as multas que decorram de falta ou insuficiência de pagamento de tributo seriam dedutíveis. Assim, multas decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias seriam dedutíveis<sup>177</sup>.

---

<sup>177</sup> A Secretaria da Receita Federal em esclarecimento a esse dispositivo manifestou-se em Imposto de Renda Pessoa Jurídica: Perguntas e Respostas/2000, nº 296: “Quais as infrações de que não resultam falta ou insuficiência de pagamento de tributos, cujas multas são dedutíveis? Resposta: São aquelas relativas às obrigações acessórias não erigidas pela legislação como indispensáveis ao lançamento normal do tributo. Nesse caso, as multas a ela correspondentes, por não resultarem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, são dedutíveis. Como exemplo de multa dessa natureza cita-se a aplicada às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer aos beneficiários, no prazo legal, ou fornecerem com inexatidão, o comprovante de pagamentos com retenção na fonte.”

Fora as multas tributárias, as outras multas aplicadas à pessoa jurídica em razão do descumprimento de um dever legal, em regra, por força do próprio comando do § 5º do artigo 344 não são dedutíveis na apuração do lucro real, visto que não necessárias à atividade empresarial<sup>178</sup>.

Ao nosso entender, uma regra de restrição geral como essa merece ser examinada caso a caso, à medida que existem situações específicas em que a imposição de multa não decorre propriamente da desobediência a um dever legal, de uma ação deliberada do agente, mas como medida de compensação, um mero reajustamento de preço, a fim de estabelecer um equilíbrio econômico ao contrato.

Nesse sentido, parece ter agido bem o 1º Conselho de Contribuintes, no julgamento do recurso 130.937, de 17 de setembro de 2002, proferido por sua 8ª Câmara, quando reconheceu ser dedutível multa contratual pelo descumprimento de metas de distribuição de energia.

Ao contrário, acertadas as decisões em relação à impossibilidade de dedução de multas de trânsito, sob o fundamento de que essas são absolutamente desnecessárias à atividade da empresa<sup>179</sup>.

### **3.1.5. Juros sobre capital próprio na Lei 9.249/95**

Os juros sobre o capital próprio não é criação recente do legislador fiscal.

A antiga lei das sociedades anônimas, Decreto 2.627, de 26.09.1940, já continha previsão a respeito da contabilização dos juros sobre capital próprio pago aos

---

<sup>178</sup> As autoridades administrativas reafirmam esse entendimento no PN/CST nº 61/79, publicado no DOU de 26 de outubro de 1979, especificamente no item 5.2: “5.2. Por refugirem ao alcance de norma específica, essas multas caem na malhas do preceito geral inscrito no artigo 162 do Regulamento do Imposto de Renda/75, o qual condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Ora é inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos ou omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública. Assim, as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis.”

<sup>179</sup> Ac. 103-03.333/81 (DOU de 18.05.81) e Ac. 105-1.136/84 (DOU de 19.09.86)

acionistas, dispondo em seu artigo 129, parágrafo único, alínea “e”, que estes poderiam ser pagos aos acionistas no período que antecedia o início das operações sociais, limitados à taxa de 6% (seis por cento) ao ano.

O artigo 43, parágrafo primeiro, alínea “e”, do Decreto 36.773, de 13 de janeiro de 1955, que alterou profundamente à legislação do imposto sobre a renda, determinou a adição desses juros, regulados no artigo 129 da antiga lei das sociedades anônimas ao lucro real. Em comentário a norma tributária, Rubens Gomes de Sousa ressalva que o legislador tributário considerou esses juros como lucro<sup>180</sup>.

A atual lei das sociedades anônimas também contempla, em seu artigo 179, a classificação de juros pagos ou creditados aos acionistas, no ativo diferido da sociedade, durante o período que anteceder o início das operações sociais<sup>181</sup>.

Em análise a doutrina econômica que tem no juro a renda da remuneração do capital, percebe-se a distinção entre juro e lucro, no tocante a finalidade de aplicação do capital. Se esse é aplicado no sentido de remunerar pela cessão de um crédito, certamente sua natureza confunde-se com a de um arrendamento e, conseqüentemente, com aluguel, logo, com a renda derivada da cessão de um bem.

Se, de outro lado, o capital é empregado não no sentido de cedê-lo a terceiro, mas de aplicá-lo na exploração de atividade econômica e assumindo um risco inerente a essa decisão, o resultado de sua aplicação não deve se confundir com a remuneração pela cessão de crédito.

Essa parece também ser a assertiva de José Luiz Bulhões Pedreira ao afirmar que “os juros computados sobre o capital social e creditados aos sócios são lucros distribuídos, pois os sócios não são credores da sociedade, mas titulares de direito de participar do lucro.”<sup>182</sup>,

---

<sup>180</sup> SOUSA, Rubens Gomes. Imposto de renda..., ob. cit. p 61: “O dispositivo que estamos agora examinando considera esses juros como lucro e manda adicioná-los ao lucro real”.

<sup>181</sup> “Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo: V – no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

<sup>182</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda nas pessoas jurídicas. V. 1, Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 476.

Essa assertiva apresenta-se como solução eficiente ao problema. O capital posto à disposição de uma pessoa jurídica a exploração de uma atividade econômica, em razão da personalidade jurídica atribuída às sociedades mercantis, não é de seus sócios, mas da sociedade<sup>183</sup>.

Não se defende aqui a realidade objetiva da pessoa jurídica, porém, não se pode olvidar que atribuída uma personalidade própria para a entidade patrimonial, dita jurídica, há de se admitir que tal entidade, diante da universalidade patrimonial que o direito lhe reconhece, como sujeito de direitos e obrigações, não se confunde com seus sócios.

Se o próprio “(...) objetivo do contrato de sociedade é, sempre, a produção e partilha de lucros os sócios<sup>184</sup>”, essa função precípua dos capitais empregados a esse resultado deve ser prestigiada, não permitindo que o lucro possa ser confundido com juro.

No mesmo sentido, Waldemar Ferreira afirma, em referência aos juros sobre capital próprio previstos no Decreto-lei 2.627, que “(...) não faz o acionista empréstimo à sociedade. Entrega-lhe, realizando as ações que subscreveu, que se obrigou a transferir a seu patrimônio social. O juro aludido no texto não passa de dividendo antecipadamente pago e amortizável em prazo a ser fixado nos estatutos. Dividendo fictício, portanto<sup>185</sup>.”

Em 1995, o legislador tributário introduziu através da Lei 9.249/95 a possibilidade de dedução das despesas com juros pagos ou creditados a sócios da pessoa jurídica, calculados sobre o patrimônio líquido, com base na variação da TJLP. A dedutibilidade da despesa, segundo o legislador, condiciona-se ao percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o montante do lucro do exercício antes da dedução desses juros, ou de 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros, dos dois o maior.

---

<sup>183</sup> MENDONÇA, J. X. Carvalho. Tratado de direito comercial brasileiro. V. 3. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958, p.50

<sup>184</sup> COMPARATO, Fábio Konder. Direito empresarial. São Paulo, Saraiva, 1990. p. 150.

<sup>185</sup> FERREIRA, Waldemar. Tratado das sociedades mercantis, v. 5. 5ª ed. Rio de Janeiro: Editora Nacional, 1958, p. 1662.

De modo que, a par da controvérsia sobre a natureza dos juros sobre capital próprio, a lei tributária determinou que esses fossem, a partir de 1995, considerados como despesas de juros, a fim de que o crédito ou o pagamento desses juros pudessem ser deduzidos do lucro real.

Todavia, o parágrafo 10, do artigo 9º, da Lei 9.249/95<sup>186</sup> restringiu que a despesa de juros pudesse ser deduzida na base de cálculo do lucro real. De modo que o pagamento de juros sobre o capital próprio, calculado com base na variação da TJLP, era dedutível no lucro real e não dedutível na apuração da contribuição social sobre o lucro.

Importante registrar que, nos termos do projeto de lei que originou a Lei 9.249/95, uma das razões sustentadas à adoção do procedimento era o fim da correção monetária das demonstrações financeiras em 1994, com o advento do Plano Real.

Segundo as razões contidas no projeto, a dedução da despesa com juros sobre capital se prestaria a equilibrar o ônus tributário que as sociedades capitalizadas teriam com o fim da possibilidade de dedução do saldo devedor de correção monetária de balanço, calculado basicamente entre a diferença de correção monetária das contas do patrimônio líquido e do ativo permanente.

Independente da natureza da remuneração do capital próprio ser juros ou lucro, como parece mais apropriado, fato é que tendo estabelecido um benefício ao contribuinte, no sentido de permitir a dedução dessa remuneração na apuração do imposto de renda, não há proporcionalidade que justifique não admitir essa mesma dedução, para fins de determinação da contribuição social sobre o lucro devida.

Ainda que se admita que a permissão de dedução dos juros sobre capital próprio possuía um objetivo extra-fiscal, ou seja, neutralizar os efeitos decorrentes da extinção da correção monetária de balanço e, conseqüentemente, não permitir um aumento da carga tributária, essa finalidade não poderia ser atingida em sua plenitude se não houvesse a possibilidade de dedução da despesa de juros sobre capital próprio na contribuição social sobre o lucro.

---

<sup>186</sup> “§ 10, art. 9º da Lei 9.249/95: “O valor da remuneração de deduzida, inclusive na forma do parágrafo anterior, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base da contribuição social sobre o lucro líquido.”

De modo que o fim pretendido pela norma foi restringido por outra norma que estabeleceu tratamento discriminatório, não proporcional, em relação à contribuição social sobre o lucro, considerando a finalidade perseguida pela regra.

Pode-se concluir, portanto, que a norma que restringiu à dedução de despesas no cálculo do lucro real ofendeu ao postulado da proporcionalidade.

De outro lado, ainda que se olvide a finalidade de neutralidade conferida pela norma tributária e, portanto, se ignore a análise de adequação entre meio e fim, própria ao exame da proporcionalidade, ainda assim não parece possível admitir a norma de restrição à dedução de despesas na contribuição social sobre o lucro.

### **3.2. Prejuízos fiscais**

A consideração dos prejuízos acumulados na apuração do lucro líquido contábil guarda consistência com a teoria que vê na pessoa jurídica uma ficção jurídica e, portanto, que o lucro auferido pelos acionistas deve ser considerado como retorno do capital investido, logo, após a consideração de todos os gastos que contribuíram na formação desse resultado.

Mesmo considerando as orientações da teoria econômica à determinação da renda na pessoa natural, percebe-se a necessidade de determinar um tempo à mensuração da renda, sob pena de considerar que somente com o fim da vida se chegaria a uma medida de renda possível de ser atribuída à pessoa natural.

Essa mesma orientação, se aplicada à compreensão da renda das pessoas naturais, permitiria a conclusão de que sequer os salários, como já examinado anteriormente, poderiam ser admitidos como um tipo de renda, uma vez que estaria se desprezando todos os gastos assumidos pelo empregado na sua percepção.

Ainda sob essa mesma orientação, nota-se a necessidade, a bem de conferir um conteúdo mínimo de determinação, de se escolher um período à avaliação dos elementos que contribuíram à formação do lucro, sob pena de se suscitar o argumento de que a realidade do lucro nas pessoas jurídicas somente pode ser identificada após o fim da pessoa jurídica.

Assim ao desconsiderar os prejuízos acumulados em exercícios anteriores à determinação do lucro tributável, o legislador parece ter atendido a um critério objetivo, senão de praticidade à determinação do lucro tributável, qual seja, de determinar o lucro em um período, considerando todos os gastos, assim como todos os ganhos, à medida que realizados, desde que em um mesmo período.

Nesse sentido, a desconsideração dos prejuízos acumulados na determinação do lucro líquido, base à determinação do lucro tributável, em vista da regra de competência dos exercícios, equivaleria a uma exceção, pois estariam sendo considerados gastos, despesas ou custos de períodos anteriores, que não compreendidos no resultado do período sob exame e, portanto, em mero benefício fiscal.

Todavia, esse raciocínio somente é possível se, em prestígio a determinação de um tempo à apuração do resultado da sociedade, abstrair-se a idéia de que o lucro apurado na pessoa jurídica corresponde à renda do empresário e que a renda do empresário importa, necessariamente, na compreensão de um ganho, como produto do capital investido na exploração da atividade econômica.

José Luiz de Bulhões Pedreira fornece uma melhor compreensão da conveniência, praticidade, da consideração dos prejuízos acumulados na determinação do lucro líquido contábil, em referência ao aspecto histórico de constituição das sociedades empresárias.

Conforme reprodução anteriormente realizada “(...) Nos exemplos mais antigos de sociedade comerciais o período de determinação coincidia com o da existência da sociedade: as sociedades eram constituídas para um único empreendimento, ou por prazo certo, em geral de dois a sete anos, o resultado somente era apurado na liquidação: realizado o ativo e pagas as obrigações, a comparação do saldo em dinheiro remanescente com o capital

próprio formado inicialmente com contribuições de sócios permitirá saber se a sociedade havia auferido lucro ou sofrido prejuízos, e em que valor<sup>187</sup>.”

Dessa compreensão considerada com rigor, deriva a idéia que o lucro do empresário somente poderia ser apurado a partir da compreensão da entidade com instrumento à realização de determinado empreendimento, objeto específico de execução de uma atividade empresarial, e não do próprio exercício da atividade.

Daí que, enquanto não realizado o empreendimento e, portanto, cessada a atividade empresarial compreendida e esclarecida na realização desse objetivo específico, não haveria como auferir o resultado da sociedade.

Todavia, se isso é verdade, há de se considerar como verdade também o fato de que o lucro distribuído aos sócios em um período somente pode ser entendido como resultado do capital investido se realizado um corte no período que ensejou sua distribuição.

Pois se a sociedade continua a explorar sua atividade, nada impede que a sociedade tenha prejuízos nos exercícios posteriores e que, realizado um corte à mensuração do retorno do capital investido após esses exercícios, se chegue a conclusão de que o lucro distribuído no período anterior não se tratava de um retorno do capital investido.

De modo que a compreensão de lucro ou prejuízo importa, sempre, na determinação de um tempo a sua consideração.

A atual legislação do imposto de renda, não obstante não permita a consideração dos prejuízos acumulados como dedução do lucro líquido à determinação do lucro real, permite a compensação de prejuízos fiscais anteriores, até o limite de 30% (trinta

---

<sup>187</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 451. No mesmo sentido, vale a lembrança de que os artigos 217 e 218 do Decreto 76.186/75, com fundamento no artigo 56 do Decreto-lei 5.844/43 e no artigo 24 da Lei 2.862/56, permitiam que as pessoas jurídicas que se dedicassem à atividade de empreitadas de construção civil optassem por reconhecer a totalidade dos resultados ao final da obra, em balanço final relativo ao período de construção. Tais dispositivos vigentes até a implementação da sistemática de correção monetária, com o advento do Decreto-lei 1.598/77, assim se apresentavam: “Art. 217 – Em casos como os de empreitadas de construção de estradas e assemelhadas, a tributação abrangerá a totalidade dos resultados apurados em balanço final, relativo ao período de construção. Art. 218 – Os empreiteiros de construção de estradas e semelhantes, que apurarem lucro em balanço anual, poderão, também, pagar o imposto em cada exercício financeiro, com base nesse lucro.”

por cento) do lucro líquido ajustado, ou seja, do lucro líquido após as adições e exclusões permitidas na apuração do lucro real.

Anteriormente a essa regra, prevista nos artigos 409 e 410 do RIR/99, o prejuízo fiscal passível de compensação era aquele apurado nos quatro exercícios anteriores à apuração do lucro real. Com a nova regra de limitação de 30% (trinta por cento), não há mais prazo decadencial à compensação de prejuízos fiscais.

É fato que as sociedades empresariais contemporâneas melhor são caracterizadas pelo seu objetivo de lucro do que pela escolha específica de determinado empreendimento, a exemplo do que ocorria nas sociedades pretéritas.

Assim, em atenção a esse objetivo, parece razoável que se estabeleçam limites à sua mensuração em determinado tempo, uma vez que a existência de uma sociedade empresarial na realidade contemporânea, em especial nas grandes corporações econômicas, possui uma expectativa muito além da vida natural, admitida à pessoa humana.

A limitação de um ano, de três ou de quatro anos parece ser um limite mais objetivo à determinação do lucro empresarial do que uma regra de compensação de prejuízos anteriores. Todavia, se um ano é um limite objetivo e não dois, ou três, não há razão para se admitir que a compensação de prejuízos anteriores é medida necessária à apuração da realidade do lucro percebido na pessoa jurídica.

Daí que a limitação à compensação de prejuízos em nossa opinião não consiste em direito do contribuinte. Ao determinar um período de um ano à determinação do lucro, a legislação fiscal agiu com proporcionalidade, estabelecendo um tempo a fim de medir o resultado auferido pela exploração da atividade econômica.

A compensação de prejuízos de exercícios anteriores limitada a um percentual do lucro tributável apurado no período ou, ainda, o direito de compensação de prejuízos, desde que limitados a determinados exercícios, que prestigia a consideração dinâmica à compreensão do tipo tributário, não pode ser interpretada como medida necessária à determinação da materialidade da renda nas pessoas jurídicas.

#### 4. Conclusão

O lucro é um fenômeno sócio-econômico constituído no desenvolvimento das relações sociais e que tem sua fonte no exercício da atividade empresarial.

As teorias econômicas clássicas identificam o lucro como um tipo de renda, a renda do empresário. As teorias econômicas contemporâneas não olvidaram ser o lucro espécie de renda do empresário, mas se preocuparam em buscar uma determinação conceitual do fenômeno, a partir de aspectos inerentes a sua percepção.

Tais teorias permitiram a conclusão de que o lucro deve ser compreendido a partir da construção de um tipo de renda, valorado pelos estudos fornecidos pela teoria econômica, que permita aproximá-lo, o máximo possível, do ideal de renda, informado pelos estudos desenvolvidos a partir dessas teorias.

Esses estudos permitem a compreensão de que o lucro apurado nas sociedades empresariais não pertence a essas entidades. A personalidade atribuída a essas sociedades prestigia a finalidade contratual que tem no lucro, o objetivo de seus sócios e a razão de ser dessa personalidade.

Os princípios contábeis consistem em instrumentos de construção do lucro, enquanto tipo de renda percebido a partir do ideal de renda informado pela teoria econômica.

Essa assertiva também se aplica ao direito tributário. Considerando que “o direito foi feito para a vida e não a vida para o direito”, o conteúdo jurídico do lucro deve ser compreendido a partir das relações sócio-econômicas que o constituíram e não, exclusivamente, da estrutura jurídica positiva.

As transformações ou conformações do lucro como fenômeno econômico ao tipo jurídico tributário é medida que se impõe, a fim de que o ideal de justiça, orientado em direito tributário pelo princípio da capacidade contributiva, seja prestigiado.

Na conformação do lucro, enquanto tipo jurídico tributário, o legislador complementar, em atenção à materialidade “renda” fornecida pela norma de competência tributária, destacou o acréscimo patrimonial, elemento indissociável da idéia de renda e de lucro, enquanto espécie de renda do empresário.

A lei complementar, por razões de objetividade e praticidade não distingue o lucro, propriamente dito, dos ganhos de capitais. A compreensão do tipo jurídico normativo é informado pela idéia de disponibilidade econômica e jurídica de acréscimo patrimonial.

A mensuração do acréscimo patrimonial é tarefa atribuída ao legislador complementar que, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, elege diferentes critérios a alcançar a disponibilidade econômica de renda: o lucro real, o lucro presumido e o lucro arbitrado.

O lucro real é aquele apurado com base nas demonstrações contábeis da sociedade, de acordo com a legislação comercial e com os princípios de contabilidade geralmente aceitos. Trata-se de metodologia que melhor se aproxima do ideal de realidade informado pela teoria econômica e mensurado pela contabilidade e, por essa mesma razão, o legislador denominou tal metodologia de lucro real.

As regras restritivas à dedução de despesas no lucro real ora reafirmam os princípios contábeis utilizados à mensuração do lucro econômico, ora direcionam o tipo jurídico normativo ao ideal de justiça tributária, em atenção ao princípio da capacidade contributiva.

As regras de competência dos exercícios, existência e comprovação, reafirmam princípios contábeis utilizados à apuração do lucro econômico, atribuindo-lhes eficácia jurídica.

A regra da necessidade, não obstante também inspirada por valores econômicos e princípios contábeis, a exemplo do princípio da entidade, possui conteúdo jurídico próprio, orientado no sentido de restringir a dedução de despesas que não se identifique com a finalidade da personalidade atribuída às pessoas jurídicas.

A teoria dos atos anormais de gestão fornece importante subsídio à análise da necessidade das despesas, à medida que impõe uma relação de causalidade entre a despesa e o lucro, como objetivo precípua das sociedades empresariais.

O lucro, perseguido no exercício da atividade econômica, deve ser valorado pela promoção da justiça social através do desenvolvimento econômico. Logo, a legitimação de determinadas restrições à dedução de despesas não pode ser realizada tão somente em atenção a sua relação de pertinência com a finalidade lucrativa da entidade.

A razoabilidade impõe um dever de congruência entre a norma restritiva de dedução da despesa e o fim por ela pretendido. A materialidade do lucro tributário é informada não só pela expressão econômica de riqueza, mas também por seu valor instrumental de concretização dos objetivos fundamentais do Estado de Direito.

A proporcionalidade estabelece um dever de promoção dos direitos fundamentais. De modo que a regra de restrição, orientada pelo princípio da capacidade contributiva, não pode se mostrar desproporcional ao direito de propriedade e a liberdade de exercício da atividade econômica.

Na razoabilidade, a capacidade contributiva considerada é a capacidade absoluta ou objetiva, ou seja, uma riqueza apta a ser tributada. Na proporcionalidade, a capacidade contributiva é a subjetiva ou relativa, no sentido que determina a análise da capacidade do contribuinte, em face de condições individuais, como critério de graduação e limite do tributo.

Sempre que a regra de restrição se mostrar como um meio inadequado ou seus efeitos restringirem direitos fundamentais do contribuinte deve ser afastada, em prestígio à compreensão de uma unidade da ordem jurídica tributária estruturada no sentido de cumprir os fundamentos do Estado Democrático de Direito, entre eles a justiça social e a cidadania.

## 5. Bibliografia

AMARO, Luciano da Silva. Imposto de renda: regimes jurídicos. In: Martins, Ives Gandra (Coord.). *Curso de direito tributário*. V. 1, 4ª ed. Belém: Ed. Cejup, 1995.

ANDRADE FILHO, Edimar de Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros. 6ª ed., 2000.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

AVI-YONAH, Reuven S. Pessoas jurídicas, sociedade e o estado: uma defesa do imposto das pessoas jurídicas. In: Costa, Alcides Jorge. Schoueri, Luís Eduardo. Bonilha, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). *Revista de Direito Tributário Atual*, V. 21, p. 12-60. São Paulo: IBDT e Dialética, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos da teoria do direito*. Barueri, São Paulo: Manole, 2007.

BONAVIDES, Paulo Paes de Andrade. *História constitucional do Brasil*. Brasília: OAB Editora, 2004.

BRASIL. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma do imposto de renda no Brasil*. Coordenador Benedicto Silva. Rio de Janeiro: setor de documentação do Ministério da Fazenda, 1966.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Resolução CFC 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. *DOU*, Brasília, DF, 31 dez. 1993 e 07 dez. 1994.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988*. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL. Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 30 nov. 1964.

\_\_\_\_\_. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *DOU*, Brasília, DF, 17 dez. 1976.

\_\_\_\_\_. Lei 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. *DOU*, Brasília, DF, 27 dez. 1995.

\_\_\_\_\_. Lei 10.835, de 08 de janeiro de 2004. Institui a renda básica de cidadania e dá outras providências. *DOU*, Brasília, DF, 09 jan. 2004.

BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>>. Acesso em: 01 mar. 2007.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Imposto de renda pessoa jurídica: perguntas e respostas*, 2000.

BRAUNER, Yariv. Revisitando a (in)sensatez do imposto de renda das pessoas jurídicas. In: Costa, Alcides Jorge. Schoueri, Luís Eduardo. Bonilha, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). *Revista de Direito Tributário Atual*, V. 21, p. 61-102. São Paulo: IBDT e Dialética, 2007.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei das sociedades anônimas: Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. São Paulo: Saraiva, 1998.

CATURELI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do imposto sobre a renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

COELHO, Fábio de Ulhôa. *Curso de direito comercial*. V. 2: Direito das empresas. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

COMPARATO, Fábio Konder. *Direito empresarial*. São Paulo: Saraiva, 1990.

COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O Poder de Controle na Sociedade Anônima*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: \_\_\_\_\_. *Estudos sobre o imposto de renda: em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 27.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

COSTA, Regina Helena. *Praticidade e justiça tributária: Exeqüibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DEAN, Joel. *Economia das empresas*. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1962.

DERSI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.

DÓRIA, Antonio de Sampaio. *Direito constitucional*. 4ª ed. rev., V. 1. São Paulo: Max Limonad, 1958.

EDGARD, Edward O.; BELL, Phillip W. *The teory and measurement of business income*. Berkeley e Los Angeles: University of California Press, 1961.

FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. São Paulo. Dialética, 2001.

FERREIRA, Waldemar. *Tratado das sociedades mercantis*. V. 5. 5ª ed. Rio de Janeiro: Editora Nacional, 1958. p. 1662.

FISHER, Irving. *A teoria do juro: determinada pela impaciência de gastar renda e pela oportunidade de investi-la*. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

FRANÇA. Lei 185-697, de 11 de Julho de 1985. Disponível em: <[http://www.igf.minfinancas.pt/inflegal/bd\\_igf/bd\\_legis\\_geral/leg\\_geral\\_docs/DL\\_248\\_86](http://www.igf.minfinancas.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/leg_geral_docs/DL_248_86)>. Acesso em: 18 fev. 2008

GALVEZ, Carlos. *Manual de economia política atual*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e tributação. In: Greco, Marco Aurélio; Godoi, Marciano de Seabra (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

HAIG, Michel. Corporation tax. In: *Revenue Law: Principles and Practice*. London: Tottel publishing, 2006. p. 975.

HEILBRONER, Robert L. *A formação da sociedade econômica*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1974.

HICKS, John R. *Uma teoria de histórica econômica*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1972.

HICKS, John R. *Valor e capital: estudo sobre alguns princípios fundamentais da teoria econômica*. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 33ª ed., São Paulo: IR publicações, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBECKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

LAMBERTON, D. M. *A teoria do lucro*. Rio de Janeiro: Block, 1967.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4ª ed. Tradução de José Lamengo. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

LATORRACA, Nilton. *Direito tributário: imposto de renda das empresas*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

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

MARTINS, Natanael. Restrição à dedução de provisões e despesas: a propósito do art. 13 da Lei 9.249/95. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 149-162.

MARX, Karl. *Para a crítica da economia política. Salário, preço e lucro. O rendimento e suas fontes: a economia vulgar*. São Paulo: Abril Cultural, 1982.

MASSON, Charles Robbez. *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*. Paris: LGDJ, 1990.

MENDONÇA, J. X. Carvalho. *Tratado de direito comercial brasileiro*. V. 3. 5ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958.

MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, 2005.

NAPOLEONI, Cláudio. *Curso de economia política*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1981.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: RT, 1977.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz; LATORRACA, Nilton. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais (RT), 1972. V. 8, p. 135-144.

PALLARÉS RODRÍGUES, Rosário. Impuestos sobre sociedades. In: *Manual de derecho tributario*. Granada: Editorial Comares/Dodeca. 2002. p. 383.

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

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

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A razoabilidade das leis tributárias: direito fundamental do contribuinte. In: Fischer, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

PORTUGAL. Decreto-Lei 248, de 25 de agosto de 1985. Disponível em: <[http://www.igf.minfinancas.pt/inflegal/bd\\_igf/bd\\_legis\\_geral/leg\\_geral\\_docs/DL\\_248\\_86](http://www.igf.minfinancas.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/leg_geral_docs/DL_248_86)>. Acesso em: 18 fev. 2008

QUEIROZ, Luiz César Sousa. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

ROMERO GARCIA, Felipe. *El valor sistema tributário: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Madrid: Universidade de Cádiz – serviços de publicaciones, 2005.

SANTOS, Ariovaldo dos; FREIRA, Fátima; MALO, Bernardo François. *O balanço social no Brasil: gênese, finalidade e implementação como complemento às demonstrações contábeis*. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br>>. Acesso em: 15 nov. 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. V. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: Schoueri, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. V. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Alexandre dos Santos. *Análise das formas de reconhecimento da receita na contabilidade: um enfoque no conceito econômico de lucro*. Dissertação (Mestrado em controladoria e contabilidade)- Universidade de São Paulo, 2000.

SILVEIRA, Ricardo Maitto. O princípio da realização da renda no direito tributário brasileiro. In: Costa, Alcides Jorge. Schoueri, Luís Eduardo. Bonilha, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo: IBDT e Dialética, 2007. p. 320.

SOUSA, Rubens Gomes. A evolução do rendimento tributário. *Revista de direito público (RDP)*. V.14, p. 339-345. São Paulo: RT.

SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editoras Financeiras, 1960.

SOUSA, Rubens Gomes. Imposto de Renda. *Suplemento à 2ª ed. do Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1955.

SOUSA, Rubens Gomes. *Pareceres: I imposto de renda*. São Paulo: IBET e Resenha Tributária, 1ª ed., 1975. p. 70-117.

TIPKE, Klaus. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo, Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: Schoueri, Luís Eduardo; Zilveti, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

VIEIRA, José Luiz Conrado. *A integração econômica internacional na era da globalização: aspectos jurídicos, econômicos e políticos sob prisma conceitual e crítico*. 1ª ed. São Paulo: Letras & Letras, 2004.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)