

João Sandro Paolin

A REALIZAÇÃO DA RENDA EM SEU ASPECTO DINÂMICO

Trabalho elaborado como requisito para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário pela Instituição de Ensino “Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET”, em Florianópolis – Santa Catarina.

Florianópolis/SC

Março de 2014.

ÍNDICE:

Resumo.....	III
Abstract.....	IV
Introdução.....	01
1. Breve Histórico do Imposto de Renda.....	03
2. Dos Conceitos de Renda, Patrimônio e Acréscimo Patrimonial como Elementos Determinantes da Hipótese de Incidência Tributária do Imposto de Renda.....	07
3. O Princípio da Realização da Renda.....	14
4. O Reconhecimento de Crédito e o Acréscimo Patrimonial.....	19
5. Considerações Finais.....	25
6. Obras Consultadas.....	28

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto o estudo da Hipótese de Incidência Tributária do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, sua natureza, elementos envolvidos e teorias que buscam justificar sua incidência para, a partir desta análise, confrontar práticas contábeis com a legislação do mencionado imposto e, a partir daí extrai a possibilidade, ou não, da exigência da exação a partir de meras presunções do acréscimo patrimonial (realização jurídica da renda) e a possibilidade de correção destes equívocos pelo aplicador da norma.

ABSTRACT

This paper's purpose is to study the hypothesis Tax Incidence of the Corporate Income Tax, nature, elements involved and theories that bus-cam to justify its incidence, from this analysis, confronting accounting practices with the rules of that tax and thereafter extracts the possibility, or not, the requirement of exaction from mere presumptions of equity increase (legal realization of income) and the possibility of correcting these misconceptions by the standard applicator.

Introdução:

A esmagadora maioria das nações civilizadas se organiza através de um poder, um controle central, que gere a vida dos membros que a compõe. Para desempenhar este fim precisa arrecadar recursos para fazer frente aos seus gastos, no objetivo precípua satisfazer as necessidades coletivas básicas de seus cidadãos.

Desde os primórdios, a forma precípua identificada para tanto foi a de fazer com que todos os cidadãos geridos pelo poder contribuíssem para tanto, para atingimento do bem comum. A forma que vem sendo praticada no mundo atual é a de cobrança de tributos. Diversas são as forma como estes vem sendo exigidos, sendo alguns incidentes sobre determinadas atividades e operações, sobre o patrimônio, determinados atos, a propriedade, a transferência de bens, dentre outras. Interessa-nos aqui uma modalidade particular e específica, que incide sobre a renda do contribuinte, seja pessoa física ou jurídica.

Dada à grandiosidade do regramento e das particularidades desta modalidade arrecadatória, que poderia induzir a pesquisa na busca de uma caminho sem fim, optou-se aqui por proceder a uma pesquisa específica, sobre uma determinada situação prática, que em nosso entendimento vem assolando nosso cotidiano jurídico contábil. Assim, advirta-se desde já, o presente estudo se pautará apenas ao regramento aplicado às pessoas jurídicas para exigência do Imposto de Renda, notadamente àquelas que se valem, ou estão obrigadas, a utilizar a forma mais complexa de apuração (lucro real).

A partir da edição da Lei n. 11.638/07, vem se tentando implantar uma nova filosofia contábil no país, a qual presa pela clareza e precisão na avaliação do patrimônio das entidades. Os impactos e dificuldades na implantação deste novo regramento é objeto de infindáveis estudos na doutrina pátria. Também se identifica um esforço tremendo por parte dos entes legislativos no sentido de conferir factibilidade e praticidade a estas novas diretrizes, sem que impactem diretamente no sistema arrecadatório das empresas e do próprio governo.

Mas, por maiores que sejam os esforços implementados, o que se percebe em algumas situações específicas é que a resolução dos entraves não necessita de alterações legislativas, mas sim, de uma alteração de mentalidade, de consciência, aplicando-se com maior coerência os regramentos hoje existentes, ou então, com sutis alterações.

Uma destas situações, que será objeto do presente estudo, refere-se à possibilidade de provisionamento de créditos de alta solvabilidade pelas entidades (pessoas jurídicas), antes mesmo de seu recebimento, afastando esta operação do conceito de “realização jurídica” da renda, o que a conduziria o contribuinte a ter que proceder ao recolhimento do imposto, por competência, sobre uma realidade fictícia, que acaba por desnaturar a exigência e ofender princípios Constitucionais inibidores do direito de arrecadar.

Para a correta compreensão do tema, procedeu-se a divisão do presente estudo em quatro capítulos distintos. Primeiramente traça-se um breve histórico do Imposto de Renda, suas origem e motivação. Embora possa parecer despiciente, tal estudo afigura-se útil no presente caso com forma de direcionar o estudo e interpretação das normas referente ao caso.

Passo seguinte se procede a uma breve análise, com foco sobre as teorias prevalentes, acerca dos conceitos de renda, patrimônio e acréscimo patrimonial, elementos estes indispensáveis para a correta interpretação do tema.

No terceiro capítulo há uma análise acerca do princípio da “realização da renda”, das suas modalidades, e das opções do legislador pátrio. Tal estudo afigura-se imprescindível pois nortearão as conclusões a que se pretende alcançar sobre o tema principal.

Por fim, a par dos conceitos estudados nos capítulos anteriores é realizada uma confrontação entre os princípios norteadores da atividade arrecadatória, e uma determinada situação prática que pode conduzir a uma injustiça fiscal, vilipendiando o próprio patrimônio do contribuinte, afrontando mandamentos Constitucionais.

O método de abordagem de pesquisa é o dedutivo, valendo-se o presente trabalho de pesquisa teórico-bibliográfica, buscando o posicionamento doutrinário sobre o assunto, bem como as previsões legais que vem ao encontro do assunto, e sempre que possível ilustrando com casos concretos para um melhor esclarecimento sobre o tema.

É certo também que o presente estudo não se afigura conclusivo ou exauriente, mesmo porque tal pretensão na abordagem de um tema tão complexo seria imperdoável, além de conduzir o estudo certamente à inutilidade. O que se pretende basicamente é comprovar que a evolução e o desenvolvimento requerem não apenas alterações legislativas, como também, alterações de compreensão sobre determinados eventos econômicos¹. Pretende-se de-

¹ Adverte Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 140): “O desprestígio da chamada interpretação literal, como critério isolado de exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando arguir que prevalecendo como método interpretativo do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a elaborar as substâncias das ordem legislativas, edificando as proporções do significado da lei.”

monstrar que a interpretação gramatical, ou literal, das normas pode conduzir a incoerência que devem ser corrigidas pelos interpretes e aplicadores do direito.

É o que se tentará demonstrar a seguir no presente trabalho.

1. Breve Histórico do Imposto de Renda:

Inobstante o Imposto de Renda se caracterize como uma das maiores fontes arrecadatórias modernas na grande maioria das Nações, a sistemática hoje vigente, que presa pela mensuração do acréscimo patrimonial em determinado tempo, não se afigura assim tão antiga.

A dificuldade de instituição da aludida exação decorria do fato de que os sistemas econômicos se estavam baseados na troca (escambo), o que dificultava a mensuração do efetivo acréscimo patrimonial. Mesmo após a monetarização das operações, a instituição da aludida exação sofreu resistências, pois se tinha a noção de que a referida exigência estaria a tributar o próprio trabalho, ou seu resultado² o que parecia inconcebível a princípio.

Conforme Memorial da Receita Federal do Brasil (extraído do site da RFB), a origem mais remota do imposto de renda alude ao século XV, quando, em Florença, fora instituído o “decima scalata”, o qual visava tributar, de forma gradual e progressiva, a renda auferida nas operações comerciais. Na verdade, como o próprio nome sugeria a referida exigência não visava à renda, mas a utilizava como medida para apurar o acréscimo patrimonial.

Na formatação atual, o Imposto de Renda surgiu na Inglaterra³. Em 30 de novembro de 1766, quando o então Primeiro Ministro “William Pitt”, sedento por recursos para fazer frente aos desembolsos decorrentes dos embates travados com Napoleão Bonaparte, sugeriu a criação de um “empréstimo de lealdade”. A ideia, que não progrediu, impunha aos mais abastados a obrigação de emprestar recursos à Inglaterra.

Segundo o referido Memorial, derrotado em sua proposta inicial, Pitt alterou seu projeto em 1777, e passou a exigir uma maior contribuição, na forma de imposto, daqueles que realizassem gastos que denotassem indícios de riqueza. Usavam-se como base de cálculo diversos parâmetros, como a criadagem, carros, cavalos e até mesmo relógios, cães e janelas.

² Sintetiza Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 13) que: “Em parte, a repulsa pode ser explicada à luz do liberalismo que então imperava. Reflexo do voluntarismo, o pagamento do imposto não poderia surgir senão de uma manifestação de vontade, por parte do contribuinte. Cabia a ele decidir-se pelo pagamento, incorrendo, então, no respectivo fato gerador. Assim, por exemplo, ao consumir um produto, o contribuinte tomava a decisão de pagar os tributos decorrentes daquele seu ato; a renda, por outro lado, não poderia servir de base de tributação, justamente por lhe faltar o caráter voluntário. Ademais, a cobrança do imposto de renda exigia tamanha intromissão das autoridades fiscais nos negócios dos particulares, que Adam Smith chegava a questionar se seria razoável aquela tributação. Diante de tal resistência, as circunstâncias da guerra acabaram por criar o ambiente adequado para que a oposição se amainasse, já que não seria aceitável que os mais ricos ficassem fora do esforço da guerra que, afinal, protegia suas propriedades e privilégios”.

³ Segundo Victor Borges Polizelli (2012, p. 61): “A própria determinação do momento exato em que tenha surgido historicamente o imposto de renda já é uma tarefa que pressupõe a adoção de alguma definição prévia do que se entenda por renda. Na Grã-Bretanha, por exemplo, o imposto criado em 1797 incidia sobre as despesas do indivíduo e, embora estas afetem uma grandeza econômica que corresponda à noção de renda aclamada por alguns autores, convencionou-se identificar como marco inicial o imposto de Guerra, porque se procura uma noção de renda semelhante àquela adotada hoje na maioria dos países.”

Diante da crescente necessidade de recursos, o referido modelo foi alterado pelo próprio Pitt, sendo aprovado pelo Parlamento em 1798, transformando o imposto sobre as despesas em uma tributação real, sobre a renda.

Mas o referido imposto teve vida curta. Tendo em vista que a exigência sofria severas críticas, ao argumento principal de que influenciaria na vida particular. O referido imposto foi extinto em 1802, ao primeiro sinal de paz entre Inglaterra e França, e a demissão do Primeiro Ministro “William Pitt”.

Mas, logo em 1803 o referido imposto ressurgiu repaginado por “Addington”. Suas principais características eram: 1. Rendimentos classificados e tributados por categoria, de acordo com sua origem; 2. Implantação e cobrança na fonte; 3. Isenção para pequenos rendimentos; 4. Dedução para encargos de família.

O imposto foi extinto novamente em 1816, em decorrência da derrota de Napoleão no ano anterior, mas ressurgiu em 1842, por determinação do então Primeiro Ministro “Robert Peel”, como forma de enfrentar a aguda crise que assolava a Inglaterra⁴.

Em decorrência de seu sucesso arrecadatório, o referido imposto passou a ser adotados noutros países da Europa, destacando-se dentre eles a Itália (1864); França (1904); Alemanha (1920). Dentre os países desenvolvidos, o que apresentou maior resistência foi os Estados Unidos, o qual levou a discussão acerca da tributação real à Suprema Corte que a julgou inconstitucional. O referido julgamento motivou a edição da Emenda n. 16 (1913) daquele país, editada exclusivamente para permitir a tributação da Renda.

No Brasil, o Imposto de Renda percorreu um longo trajeto até a sua aprovação. Conforme Elidie Palma Bifano (2008, p. 115), a Matriz Constitucional se encontrava na Carta Constitucional de 1824 (art. 179) que “previa a contribuição de todos para as despesas do Estado, na proporção de seus haveres”. Porém, conforme Memorial da Receita Federal do Brasil, em termos legislativos, seu embrião foi a Lei Orçamentária de 1843, que impunha uma taxa progressiva sobre as rendas auferidas dos cofres públicos. Mas logo se verificou a necessidade de sua expansão, como forma de fazer frente aos elevados gastos da época (por exemplo, guerra do Paraguai).

⁴ Tal histórico é perfeitamente resumido por Henry Tilbery (2011, p. 374): “O país-berço do imposto de renda foi a Grã-Bretanha, onde seus precursores foram no 18º século diversas formas de imposição sobre a renda consumida, por exemplo sobre a posse de carruagens, cavalos, homens empregados domésticos, casas, janelas e relógios. O imposto de renda na sua concepção clássica teve sua origem em 1799, quando foi instituído por William Pitt para contribuir ao financiamento da Guerra contra a França. Em seguida foi várias vezes revogado, reintroduzido e prorrogado – em resumo desde 1842 continua em vigor, embora que passou por muitas alterações de acordo com a história social, econômica e política desse país.”

Conforme Elidie Palma Bifano (2008, p. 117), o imposto teve como um dos seus maiores defensores Rui Barbosa, em 1891, então Ministro da Fazenda. Defendia este que se afigurava como um imposto justo, visto que apenas onerava aquele que realmente auferisse ganhos, preservando a sobrevivência do cidadão.

Mas sua implantação se afigurava difícil, especialmente em razão da organização econômica do país, que concentrava os recursos na mão de uma pequena minoria, que não estava disposta a arcar com mais este encargo. Também se alegava que sua implantação seria inviável, visto o baixo retorno que proporcionaria, frente a grande estrutura arrecadatória que seria exigida para a sua implantação.

Conforme Memorial da Receita Federal do Brasil, somente em 1922 o Imposto de Renda veio a ser instituído no país, decorrente de projeto do então deputado Antônio Carlos, que propôs a substituição diversos impostos então vigentes, por uma exigência centralizada, que tinha matriz propriamente na Renda, nos moldes atuais.

Há uma tendência mundial em expandir a sua utilização, visto que se afigura um tributo efetivamente justo e isonômico, que detém uma Hipótese de Incidência precisamente definida e se afigura de fácil controle, valendo-se para tanto de diversos instrumentos conhecidos e de longa utilização, além de seu destaque como fonte de arrecadação da União⁵.

Inobstante não se possa traçar nenhuma crítica aos comentários citados, deve-se recordar que a repartição das competências tributárias se constitui em matéria altamente controversa no Brasil, que afeta não apenas a soberania, mas a própria sobrevivência dos entes menores da federação (Estados e Municípios), de forma que por aqui, a proposta de expandi-lo para beneficiar entes federativos mentores, se afigura de difícil caracterização num futuro próximo. Isto porque, o que se tem percebido nos últimos anos no Brasil é um movimento em sentido contrário, ou seja, uma centralização da arrecadação pelo poder central (União), opção esta que parece transcender os ideais financeiros e econômicos, atingindo verdadeiramente uma conotação política que busca a submissão dos entes menores ao poder central.

Outrossim, parece improvável que a exação em estudo sobre alterações no curto espaço de tempo, mantendo-se seu desenho vigente há quase um século.

⁵ O referido aspecto é referenciado com precisão por Domingos Martins Eusébio, citado por Elidie Palma Bifano (2008, p. 119): “[...] a escolha e a prevalência dada a cada uma das modalidades econômicas de impostos, que divide entre rendimentos, despesa e capital, está condicionada à estrutura e ao grau de desenvolvimento econômico e social de cada país, sendo opinião unânime entre os tratadistas que ao imposto sobre o rendimento deve ser dado o lugar mais relevante no conjunto dos sistemas tributários. Afirma que os fatores que determinam esta escolha são os seguintes: (i) tributos sobre o capital destroem a riqueza, fonte de rendimentos; (ii) tributos sobre a despesa têm feição regressiva; (iii) tributos sobre o rendimento, especialmente se progressivo, representam imposto perfeito, justo e social. Considerando esse último aspecto admite, em futuro mais ou menos próximo, a exclusão de qualquer outra modalidade de tributação, pois além de colocar em evidência o contribuinte direto, permite realizar a igualdade de sacrifício com reduzido custo de cobrança.”

2. Dos Conceitos de Renda, Patrimônio e do Acréscimo Patrimonial como Elementos Determinantes da Hipótese Abstrata de Incidência Tributária do Imposto de Renda Pessoa Jurídica:

Na medida em que o presente estudo busca avaliar hipótese determinada como evento desencadeador da incidência fática do aspecto material hipoteticamente descrito para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, afigura-se imprescindível aqui a fixação e esclarecimento de determinados conceitos, tais como renda, patrimônio e acréscimo patrimonial, visto que diretamente ligados à materialização do fato jurídico tributário em apreço.

Inicialmente, quanto ao conceito de “renda”, muito se controverteu acerca de sua abrangência. Isto porque se trata de conceito naturalmente econômico, sendo que os estudiosos ao longo da história, ao definir “renda”, não detinham uma preocupação eminentemente fiscal⁶. Desta forma, embora sirvam como objeto de conhecimento, os conceitos econômicos afiguram-se incompletos e imprecisos para fins tributário-fiscais.

As teorias econômicas sobre renda podem ser sintetizadas basicamente em duas:

(a) *Renda Produto*: como o próprio nome denota, para esta teoria renda seria o produto, ou resultado do capital, do trabalho ou da combinação deles. Seria esta o resultado da combinação dos fatores de produção, que não afetasse o capital inicial, e que fosse periódico.

⁶ Bernardo Lima Vasconcelos Carneiro (2012, p. 36/8) assevera que: “Feita à pesquisa, constata-se que diversas teorias se propõem, ou já se propuseram ao longo da história, a formular o tal conceito. Elegendo as mais ilustrativas, poderíamos fazer menção às abaixo listadas. Explicitemos, de forma bem resumida, como cada uma destas teorias vislumbrava o fenômeno “renda”: a) Teoria da renda como resultado da exploração da terra – teoria fisiocrata: Para esta teoria, elaborada ainda antes do florescimento da revolução industrial, a geração de riqueza e, conseqüentemente, a geração de renda teria sua fonte na exploração da terra, considerada esta em termos genéricos, como o sentido de recursos naturais. b) Teoria da renda como produto do capital – Teoria capitalista: Com a ascensão nascente da burguesia, classe que emerge com grande e súbito poder nos séculos XVKK e XVIII, tendo em vista o volume de capital acumulado (e ainda ocioso) que detinha, passa-se a entender que a renda teria sua origem, substancialmente, no próprio capital, mesmo que não industrialmente empregado. c) Teoria da renda como resultado do trabalho – Teoria do valor-trabalho: A tese, inicialmente elaborada por David Ricardo e posteriormente encampada por Karl Marx, defende que o valor de todos os bens e, por conseguinte, a renda daí resultante, equivale à quantidade de trabalho (manual ou intelectual) necessário para produzi-lo. Seria o trabalho humano direto a fonte única geradora de riqueza. d) Teoria da renda como a soma dos rendimentos pagos aos fatores de produção organizados: Com o desenvolvimento do capitalismo e o surgimento das grandes corporações industriais e grupos econômicos, passa-se a defender que além dos três tradicionais fatores de produção (terra, capital e trabalho), existiria um outro extremamente relevante e essencial para a criação de riqueza e renda: a ‘organização nacional’ daqueles outros fatores. A renda, então, surgiria como retorno financeiro daquela organização, empresarial. e) Teoria da renda poupada: Para esta teoria, a primeira entre as quais listadas que deixa de analisar a fonte geradora da renda para passar a se preocupar em propriamente conceitua-la, somente poderia ser considerada como tal a renda poupada, ou seja, a renda não consumida, não gasta com a aquisição de bens ou serviços necessários ou úteis à vida. f) Teoria da renda consumida: Já para esta teoria, como o próprio nome deixa antever, o conceito de renda se revelaria por uma lógica inversa da utilizada pela concepção anterior. Aqui, a renda consistiria apenas naqueles rendimentos efetivamente usufruídos pelo seu titular. A parcela da riqueza poupada converter-se-ia em capital, perdendo a natureza de renda. g) Teoria da renda como totalidade dos ingressos: A presente teoria possui uma visão mais ampla de renda, uma vez que, na sua ótica, consistiria aquela na totalidade dos ingressos (movimentações positivas) verificados em relação a uma determinada pessoa, desconsiderando-se para a delimitação do conceito os gastos (movimentações negativas) ou eventuais sobras (excesso). Como se nota, a renda aqui equivaleria à soma da ‘renda poupada’ e da ‘renda consumida’, conforme os conceitos adotados pelas duas teorias anteriores. h) Teoria do incremento patrimonial: Para esta corrente, somente pode-se dizer ter havido renda caso haja um efetivo acréscimo de patrimônio da pessoa. O relevante aqui é o saldo positivo entre as receitas e despesas. A presente teoria pode ser dividida em duas vertentes, a saber, a teoria do incremento patrimonial estático e a teoria do incremento patrimonial dinâmico. Para a primeira, o aumento patrimonial revela-se através de cada ato representativo da riqueza nova, cada um considerado de *per si*, independentemente dos demais. Assim, por exemplo, seria tido como renda cada fato gerador de incremento patrimonial, tal como o recebimento de salário em certo mês, a obtenção de lucro em uma específica negociação comercial ou o recebimento de uma doação. Tudo isto mesmo que ao final de certo período as despesas ou prejuízos do sujeito superassem aqueles acréscimos. Já para a segunda vertente, que leva em consideração o fluxo contínuo de receitas e despesas, somente poderia ter-se como ocorrido o incremento patrimonial ao final de determinado lapso temporal e apenas na hipótese de se verificar saldo positivo entre os lucros/receitas e os prejuízos/despesas. i) Teoria do conceito legalista de renda: Por fim, esta teoria defende que o vocábulo ‘renda’ não possui um significado inerente, natural, a priori, do modo que deve ser considerado renda aquilo que a lei diga que o é. Para Rubens Gomes de Souza, adepto à teoria legalista, ‘não seria, portanto, exagerado ampliar a definição para dizer que o imposto de renda é aquele que incide sobre o que a lei define como renda.’”

Ou seja, seria um Plus, um acréscimo decorrente dos mencionados fatores, combinados ou isolados.

(b) *Renda Acréscimo Patrimonial*: para esta teoria, a renda seria aferida a partir de sua mensuração em dois momentos subsequentes. Assim, a renda apurava-se através de uma simples equação matemática, podendo ser assim representada: Renda = Patrimônio em T2 - Patrimônio em T1.

Conforme Mary Elbe Queiroz (2004, p. 68): “A teoria econômica, que visualiza a renda como uma riqueza nova derivada de fonte produtiva, considerando-se como tal a renda líquida (renda bruta menos despesas para a produção dos rendimentos), sendo que para alguns ainda é essencial que haja o consumo da renda.”

Para fins jurídico-tributários, por estarem voltadas eminentemente para os fatores de produção (objeto precípua de estudo da economia), estas teorias não detêm grande valia e utilidade, pois desconsideram outros elementos que precisam ser alcançados por este imposto (p. ex.: não há previsão para tributação de ganhos eventuais, tais como os decorrentes de loterias e jogos, nem tampouco permitiria a tributação dos ganhos de capital, por não ser um fruto do capital anterior), até mesmo como forma de evitar a discriminação de determinadas atividades dentro do contexto econômico.⁷

No âmbito jurídico, sobrelevam-se três teorias, quais sejam: (i) Teoria da Fonte ou da Renda-Produto; (ii) Teoria da Renda-Acréscimo patrimonial; (iii) Teoria Legalista. Importa observar que, inobstante as denominações conferidas às teorias jurídicas assemelhem-se as teorias econômicas, estas são absolutamente diversas em seus conteúdos.

Tais teorias são desatacadas por Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 671)⁸:

- a) ‘teoria da fonte’, para a qual ‘renda’ é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;
- b) ‘teoria legalista’, que considera ‘renda’ um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e
- c) ‘teoria do acréscimo patrimonial’, onde ‘renda’ é todo ingresso líquido, em bens materiais, de caráter oneroso ou gratuito, que importe em incremento líquido do patrimônio líquido de determinado indivíduo, em certo período de tempo.

⁷ Embora tal entendimento seja o prevalecente, não se afigura unísono, conforme se extrai do comentário de Miguel Delgado Gutierrez (2014, p. 95): “Para os economistas, todos os acréscimos patrimoniais constituem renda. Assim, as heranças, os legados e as doações, que aumentam o patrimônio dos herdeiros, legatários ou donatários, constituiriam renda e, portanto, seriam passíveis de tributação”.

⁸ As teorias citadas por Paulo de Barros Carvalho também são referidas por Mary Elbe Queiroz (2004, p. 68/9) e por Henry Tibery (2011, p. 377).

Quanto a Teoria da Fonte, esta toma como premissa dois aspectos básicos, quais sejam a “periodicidade” da obtenção da renda e a “manutenção da fonte produtora” desta mesma renda. Por aproximar-se muito das teorias econômicas, e também por não abarcar todas as hipóteses que se pretendia alcançar, esta teoria foi logo abandonada.

Segundo Victor Borges Polizelli (2012, p. 75/6):

Como dito, combinando-se, assim, os critérios de periodicidade, manutenção da fonte e produtividade, obtém-se uma noção simplificada do que se consagrou chamar de ‘teoria das fontes para determinação da renda’. [...] Trata-se, no entanto, de uma concepção bastante restrita de renda, vários degraus abaixo na escala de amplitude e bastante afastada da formulação ideal.

Assim, a teoria das fontes logo foi abandonada na Alemanha, ou melhor, complementada quando da edição da Lei do Imposto de Renda do Reino de 1920, reconhecendo-se que, embora facilitasse a identificação da renda tributável tanto pelo contribuinte quanto pela administração, a teoria das fontes oferecia uma definição deficiente, não exaustiva e incapaz de acompanhar a rápida evolução das relações econômicas. [...]

No Brasil, a Teoria da Fonte tem relevância na tributação das pessoas físicas, visto que para estas a legislação determina a forma de apuração da renda a partir da dedução de alguns itens, considerados presumivelmente como custos. Já para as pessoas jurídicas, para a qual se aplica a Teoria do Acréscimo Patrimonial, esta grandeza é apurada a partir de levantamentos periódicos de resultados⁹ apurados nas demonstrações contábeis da mesma⁹.

Quanto à teoria legalista, cuja defesa no Brasil é imputada a Rubens Gomes de Souza¹⁰, circunscreve-se ao raciocínio de que não haveria limitações teóricas à fixação do conceito de renda, estando assim o legislador absolutamente livre para a fixação do conceito.

Outrossim, em nosso ordenamento jurídico atual, prevalece a “Teoria do Acréscimo Patrimonial” “como evento desencadeador e suficiente para a implementação da hipótese de incidência do Imposto de Renda e o correlato dever arrecadatário.

⁹ Henry Tibery (2011, p. 393/4) explica que: “Para a tributação das pessoas físicas aplica-se a teoria da fonte. A lei ordinária fornece uma enumeração taxativa das várias espécies de rendimentos tributáveis, agrupados conforme as fontes nas células. Embora a Lei Ordinária contenha uma definição geral do rendimento bruto, remete-a aos rendimentos descritos na lei. O que prevalece não é uma definição, mas a enumeração taxativa. [...] Por outro lado, a tributação pelo Imposto de Renda das pessoas jurídicas obedece ao sistema do acréscimo patrimonial. O imposto de renda das empresas incide sobre o lucro apurado pelo balanço comercial, promovendo-se determinados ajustes para chegar ao lucro fiscal. O lucro é computado de acordo com a ‘teoria do balanço’, isto é, comparação do patrimônio no início e no fim do ano-base, incluindo qualquer aumento do patrimônio líquido, independentemente da fonte.”

¹⁰ Segundo Hugo de Brito Machado (2009, p. 10): “A ideia de que o legislador pode fixar livremente o conceito de renda tem invadido a doutrina e a jurisprudência, graças à autoridade indiscutível de Gomes de Sousa, cuja doutrina muitas vezes é invocada, a nosso ver, indevidamente. Já tivemos dúvida se Gomes de Sousa admitiu mesmo o conceito legalista de renda. Por isto escrevemos: ‘Essa doutrina, resultante de afirmação feita em momento de rara infelicidade pelo Mestre e pioneiro dos estudos do Direito Tributário no Brasil, ou de interpretação inadequada de suas lições, tem exercido influência no judiciário, como se pode ver do decisório do antigo Tribunal Federal de Recursos, proferido na AMS n. 114.287-RJ, da qual foi relator o eminente ministro Ilmar Galvão e segue exercendo nociva influência na jurisprudência, que tem admitido à liberdade do legislador ordinário para formular a definição de renda’. Hoje estamos convencidos de que houve grave equívoco na interpretação das afirmações de Gomes de Sousa. Parece que os equívocos na interpretação da doutrina jurídica, tal como ocorrem com as mentiras, espalham-se divulgando-se muito mais do que as lições corretas e consistentes. É lamentável que isto tenha ocorrido com o conceito legalista de renda, que Gomes de Sousa realmente referiu, mas nunca adotou nem defendeu.”

Além do conceito de renda, para a compreensão desta teoria, afigura-se imprescindível a fixação do que vem a ser “Patrimônio” para fins do Imposto de Renda, visto que é este acréscimo que determina o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência¹¹.

Na medida em que o direito tributário não pode alterar os conceitos e definições de outros ramos do direito, por força do disposto nos arts. 109 e 110 do CTN¹², certo é que o conceito prevalecente é aquele fixado pelo próprio Código Civil¹³.

Segundo Cezar Fiúza (2004, p. 184) “Patrimônio é considerado um complexo de direitos e obrigações de uma pessoa, suscetível de avaliação econômica, integra a esfera patrimonial das pessoas, sejam elas naturais ou jurídicas”.

Desta forma, a partir da variação, positiva ou negativa é que se apurará, ao cabo de determinado período, é que se aferirá o dever do contribuinte pessoa jurídica em proceder, ou não, os recolhimentos a título de Imposto de Renda. A imposição fiscal não deve atingir, de forma alguma, ao menos idealmente, a fonte produtora do incremento de renda, sob pena de estar a tributar o próprio patrimônio, embora a própria sistemática de arrecadatória possa conduzir a algumas incongruências (Por Exemplo: impossibilidade de compensação de prejuízos na venda de ativo imobilizado com eventuais lucros operacionais, conforme restrição constante do art. 31 da Lei n. 9.249/95).

Quanto à adoção da referida Teoria, esta é intuitiva, e parece emergir da Lei¹⁴, conforme destaca Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 41), a comentar o art. 43 do CTN, quando explica que:

É a dicção do inciso II que chama atenção para a integração do conceito de patrimônio no fato gerador do imposto de renda, pois ela demonstra que a existência de acréscimo patrimonial deve estar sempre presente para que esse imposto possa ser cobrado.

Realmente, se proventos de qualquer natureza são entendidos como ‘os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior’, isto significa que tanto renda

¹¹ Conforme Aliomar Baleeiro (2009, p. 305): “Se razões de ordem técnica ou jurídico-econômica impõem uma nítida separação entre venda e patrimônio nos mais diversificados sistemas jurídicos, pode-se dizer que, no Brasil, a importância da diferenciação se aguça a seu ponto máximo. É que não apenas a capacidade contributiva e a proibição do confisco são limites à tributação do patrimônio como se renda fosse, mas também a discriminação rígida de competência tributária veda a tributação e a invasão de competência, e exige a edição de lei complementar para a criação de imposto sobre grandes fortunas, empréstimo compulsório ou tributo novo, não expressamente previsto no Texto Constitucional.”

¹² Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

¹³ Observa Victor Borges Polizelli (2012, p. 191): “Este é o espírito do arts. 109 e 110 do CTN, que retiram do legislador tributário a competência para definir os institutos, conceitos e formas do Direito Privado, particularmente aqueles que se mostrem presentes (ainda que implicitamente) na distribuição da competência promovida pela Constituição Federal de 1988.”

¹⁴ Existem opiniões divergentes quanto à prevalência desta teoria no ordenamento jurídico Brasileiro, destacando-se a opinião de Victor Borges Polizelli (2012, p. 168/9): “Pois bem, pode-se realmente afirmar que a essência da definição de renda desenhada pelo CTN consiste no acréscimo patrimonial. Porém, não se pode obscurecer a presença do conceito de renda-produto na legislação Brasileira, pois ele é importante, sobretudo, para justificar a tributação de rendimentos que, decorrentes do capital ou do trabalho, fluem regularmente para o patrimônio do indivíduo e podem não ser alcançados pelo conceito de renda-acréscimo pelo simples fato de terem sido consumidos no período, ou por se sujeitarem à tributação em regime apartado”.

quanto proventos de qualquer natureza são fatores de produção de acréscimo patrimonial, os proventos por esta sua própria definição contida no inciso II do art. 43, que lhe dá a característica (efeito produtor) de serem ‘acrécimos patrimoniais’, ao passo que as rendas também têm a mesma característica (o mesmo efeito produtor) porque o inciso II alude aos proventos como sendo os ‘demais acréscimos’ não provenientes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (isto é, não provenientes da renda, tratada no inciso I), o que significa (em virtude da palavra ‘demais’) que não somente os proventos, mas também os produtos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (portanto, a renda), são fatores de acréscimo patrimonial.

Em suma, acréscimo patrimonial é o próprio objeto de incidência do imposto de renda, segundo a norma complementar definidora do seu fato gerado, de modo que o patrimônio se apresenta como parte integrante e essencial desta hipótese de incidência tributária, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação.

Na mesma toada, Roque Antônio Carrazza (2008, p. 109), observa que:

Renda é a disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos, é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as Leis que com ela se afinam permitem fazer. [...] tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza presumem ações que revelem mais valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa, é que podemos falar juridicamente em renda ou provento de qualquer natureza.

Adverte ainda o citado autor:

Não é qualquer entrada de dinheiro nos cofres de uma pessoa (física ou jurídica) que pode ser alcançada pelo IR, mas, tão-somente, os acréscimos patrimoniais, isto é, "a aquisição de disponibilidade de riqueza nova", como averbava, com precisão, Rubens Gomes de Souza.

Tudo que não tipificar ganhos durante um período, mas simples transformação de riqueza, não se enquadra na área traçada pelo art. 153, III, da CF. É o caso das indenizações. Nelas, não há geração de rendas ou acréscimos patrimoniais (proventos) de qualquer espécie. Não há riquezas novas disponíveis, mas reparações, em pecúnia, por perdas de direitos". (IR-Indenização-in RDT 52/90).

Os comentários traçados pelo citado doutrinador revela toda a complexidade do tema, visto que, para fins de imposto de renda pessoa jurídica, não apenas o ingresso de recursos monetários revela-se como capaz de acarretar a incidência da norma à hipótese.

Desta forma, na medida em que a disposição Constitucional que insere a exação em nosso ordenamento jurídico (art. 153, III da CF/88) não traduz um conceito uníssono para a “Renda”, surgiram questionamentos quanto à amplitude da liberdade de conceituação do

legislador ordinário. A referida questão afigura-se ainda mais complexa na medida em que, conforme observado acima, a previsão de adoção da Teoria do Acréscimo Patrimonial encontra assento na legislação ordinária (CTN), conforme observado por Ricardo Mariz de Oliveira.

Tal discussão assombrou o conceito de “Renda” por muito tempo, visto que esta impactaria diretamente no âmbito de incidência do referido imposto, o que aproximaria nosso sistema à Teoria Legalista de Renda.

Porém, hoje não mais subsiste tal discussão, prevalecendo de forma uníssona em nosso ordenamento jurídico o entendimento de que o conceito de “renda” encontra-se pressuposto no texto constitucional, devendo ser interpretado a partir dos critérios da generalidade, universalidade e da progressividade (art. 153, §2º, I da CF/88).

Explica Marilene Talarico Martins Rodrigues (2010, p. 421/2):

O conceito jurídico de renda deve ser entendido a partir do texto constitucional que atribuiu competência à União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, CF/88), não podendo a lei ordinária alargar o conceito de renda para alcançar parcelas não caracterizadas como renda.¹⁵

Observa Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 596) que:

[...], é mister que o editor na norma jurídica geral e abstrata respeite a diretriz suprema, porque Constitucional, da capacidade contributiva relativa, que pode ser expressa na exigência do tributo nos estritos termos em que a hipótese estipular a base de cálculo dimensionar. Transcendendo esses limites, ou o Poder Público estará abrindo mão do imposto ou extrapolando suas prerrogativas, exigindo riqueza que não lhe é devida pelo administrado.

Se a exação alcança a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, entendida esta como o resultado do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, claro está que ali onde não houver a disponibilidade econômica ou jurídica não haverá a plataforma sobre que incida a regra-matriz do imposto.

[...]

A definição do conceito de "renda", no Brasil, é construída no plano da legislação complementar (arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional), porém com supedâneo em referência constitucional expressa, patamar normativo onde se encontram estabelecidos seus pressupostos (art. 153, III, da CR).

Conforme se extraiu de seu histórico, e até mesmo das discussões travadas até a fixação de um critério uníssono e norteador do conceito de renda para fins da incidência tribu-

¹⁵ Neste sentido, ressalta José Artur Lima Gonçalves (2001, p. 70): “É necessário que se diga e repita - quantas vezes for necessário - que o conceito de renda não está à disposição do legislador infraconstitucional. (...) O conceito de renda é pressuposto pela Constituição e implica, inexoravelmente, o confronto entre certas entradas e saídas - dentro de um período de tempo -, do qual (confronto) resultará, ou não, um saldo positivo (renda). (...) A dedutibilidade das saídas - despesas - necessárias à efetivação das entradas relevantes não é favor do legislador infraconstitucional (essa dedutibilidade é exigência sistemática da Constituição). O mesmo se dá com prejuízos, que devem ser considerados, por exigência implícita da Constituição, que, ao referir à renda, pressupõe 'plus' patrimonial líquido.”

tária, muitas foram às discussões travadas, sendo que ao longo deste percurso se foi de um extremo ao outro, afastando-se a conceituação jurídica da econômica como forma de aumentar a base arrecadatória, via de regra.

Importa ressaltar também que a “Teoria do Acréscimo Patrimonial” importa em uma delimitação temporal para apuração do efetivo ganho da pessoa jurídica¹⁶, conforme já salientado nos comentários acima destacados. Isto porque seria impossível deixar-se para apurar o efetivo ganho somente ao final da vida da pessoa jurídica, visto que estas entidades são norteadas pelo “Postulado da Continuidade”. Ademais, não há como se ignorar que a necessidade de recursos pela União para fazer frente as suas obrigações é constante.

É por estas razões que o efetivo acréscimo patrimonial da pessoa jurídica é apurado anualmente, período este em que, presumivelmente, encerra-se um ciclo produtivo. Em termos legais, a fixação do regime anual é hoje fixada pelo art. 1º da Lei n. 9.430/1996.

Paulo Ayres Barreto (2005, p. 779) também extrai esta leitura da Constituição:

O Texto Constitucional, em seu art. 165, §8º, determina ser anual a lei orçamentária. O §9º. Desse mesmo artigo, por sua vez, estabelece que cabe à lei complementar definir o exercício financeiro. Ao lado disso, o art. 150, III, 'b', da Constituição estabelece a vedação à cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Desta forma, interpretando-se sistematicamente os dispositivos Constitucionais, pode-se concluir ser de um ano o período adequado para se aferir se houve ou não acréscimo patrimonial.

Não sendo objeto deste estudo se imiscuir na conceituação de renda, ao final, o que é preciso ter em mente é que, no ordenamento jurídico Brasileiro, a definição do aspecto material e quantitativo do Imposto de Renda afigura-se ligado ao acréscimo, ao incremento patrimonial, medido em um determinado espaço de tempo, e que este se encontra pressuposto no texto Constitucional, a partir da leitura sistemática de suas disposições, não havendo liberdade plena para o legislador ordinário, quando menos para o interprete e aplicador da lei, para a aplicação da hipótese de incidência, sob pena de transmudar-se sua natureza para imposto sobre o patrimônio, conflitando assim com outras exações Constitucionalmente previstas.

¹⁶ Conforme Victor Borges Polizelli (2012, p. 152): “Passando a discorrer sobre o princípio da apuração periódica, anota-se que este é também um elemento infestável do conceito Constitucional de Renda, sendo praticamente impossível falar-se de renda como sinônimo de acréscimo patrimonial sem que se tenha em mente uma dimensão temporal para comparar o patrimônio no início e no fim deste período. Segundo Mariz de Oliveira, este elemento do conceito de renda figura como corolário do princípio da universalidade. Normalmente se pondera que o ideal seria que este período coincidissem com o tempo de vida de uma pessoa, pois, com isso, evitar-se-ia o inconveniente de se tributar indevidamente os resultados positivos de caráter meramente transitórios. Todavia, razões mais preponderantes, sobretudo de ordem prática, demandaram que a apuração da renda (ou mesmo dos resultados de um negócio ou atividade) fosse dividida e demonstrada em períodos temporais menores.”

3. O Princípio da Realização da Renda:

Fixada a premissa que prevalece em nosso ordenamento jurídico, no sentido da adoção da “Teoria do Acréscimo Patrimonial” como evento desencadeador da materialização da Hipótese de Incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – objeto do presente estudo -, há que se elucidar aqui o momento no tempo e a forma como esta hipótese de materializa.

A fixação de tal premissa se impõe na medida em que mesmo o “acréscimo patrimonial” é norteado por subjetividade e imprecisão. Isto porque, como é sabido, o valor patrimonial dos contribuintes, notadamente das empresas, se afigura extremamente volátil e variável. Já se presenciou diversos exemplos em nosso cotidiano empresarial em que verdadeiros impérios que vieram abaixo em questão de dias ou semanas, até mesmo por fatores exógenos à corporação. Por outro lado, também há exemplos no sentido contrário, em que o valor patrimonial sofre vertiginoso acréscimo, quer seja por mudanças conjunturais ou sociais.

É certo que numa concepção literal, a Teoria do Acréscimo Patrimonial importaria que se procedesse a um ajuste contínuo no patrimônio do contribuinte, tanto positivo quanto negativo. Mas, obviamente que tal procedimento seria impraticável¹⁷, não apenas em face da monstruosidade dos controles que seriam necessários para tanto, mas também porque (não há como fechar os olhos para esta realidade) às necessidades do ente arrecadador são constantes e lineares, não podendo ficar a mercê de sazonalidades. Para o sistema, o risco da sazonalidade e variações econômicas é da entidade, ou do contribuinte, visto que pode este desenvolver meios de se precaver contra estas oscilações.

Por outro lado, também é certo que a tributação do acréscimo patrimonial, sem a efetiva aquisição de “renda”, importaria (ao contribuinte) uma diminuição de sua disponibilidade, afetando até mesmo sua sobrevivência, e, por consequência o princípio do não confisco e do mínimo existencial.¹⁸

Nas palavras de Fernando Aurélio Zilveti (2003, p. 299): “Considerando que qualquer tributo pode ser pago somente com a renda do contribuinte, a capacidade para pagá-lo depende obviamente de sua obtenção.”

¹⁷ Victor Borges Polizelli (2012, p. 147) chama a atenção para o princípio da “praticabilidade”, sustentando que: “Destarte, na tarefa de definir a base tributável, o legislador se vale de conceitos fornecidos pela Ciência das Finanças, mas, em vista dos limites impostos pelo princípio da praticabilidade, ele deve decidir se há condições de adotar tal ou qual conceito em sua integridade, ou se, de outro modo, melhor seria acolhê-lo parcialmente ou deformá-lo.”

¹⁸ Também importa aqui recordar que, conforme adverte Luciano Amaro (2010, p. 387), o imposto de renda não se sujeita apenas aos princípios Constitucionais gerais (legalidade, irretroatividade, anterioridade, igualdade, etc.), mas também a princípios específicos (generalidade, universalidade e progressividade), podendo-se concluir a partir daí que há que prevalecer diretrizes outras no balizamento da exigência da exação em análise. O imposto de renda pessoa jurídica não pode ser visto como um fim em si só, comprometendo, por consequência, a própria sobrevivência dos entes produtivos.

Alcides Jorge Costa, citado por Natanael Martins (2010, p. 266), explica que:

Não basta, apenas, que seja adquirido o direito de auferir o rendimento (sua titularidade). É necessário que a aquisição desse direito assume a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a simples tomada de iniciativa ou a prática do ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre apenas com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do que isso, configurada somente quando seu recebimento em moeda ou quase moeda dependa somente do contribuinte.

O que se quer dizer é que o simples “acréscimo patrimonial” não denota renda, não podendo assim compor ou caracterizar o evento desencadeador a hipótese de incidência tributária. É preciso que este acréscimo até então hipotético, se materialize no mundo real, ou, como determina o princípio que ora se estuda, é preciso que este acréscimo se “realize”.

O referido princípio (“Realização da Renda”) se caracteriza necessariamente pela “separação”, o isolamento do acréscimo do valor patrimonial, até mesmo a fim de evitar que a hipótese de incidência venha a atingir algo distinto de seu objeto, ou seja, o patrimônio.

Explica Elidie Palma Bifano (2008, p. 129): “A realização da renda somente ocorre quando o contribuinte tem condições de considerar, como separado de seu patrimônio, o bem ou direito cuja realização lhe dará condições de assegurar a riqueza objeto da tributação”.

Com total propriedade, esclarece Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 374):

Enfim, a realização significa que um acréscimo patrimonial se tornou efetivo, sempre instantaneamente, embora muitas vezes as causas geradoras do aumento tenham se formado antes, num único instante ou ao longo do tempo.

Por exemplo, quando se adquire um bem por valor inferior ao que ele efetivamente vale no mercado, a compra assim feita acrescenta um valor ‘escondido’ (latente, não declarado nem contabilizado) de acréscimo patrimonial, que se diz ‘não realizado’ porque, para se tornar efetivo, depende da realização de um novo negócio pelo qual aquele ganho potencial se tornará efetivo e ‘realizado’, isto é, o acréscimo patrimonial depende de uma venda por valor superior ao da ‘aquisição’.

Neste caso, o ganho de capital ocorrido e ‘realizado’ nesta segunda operação já estava latente e potencial no patrimônio da pessoa desde o ato da compra do bem, mas dependia, primeiramente, de não haver uma reviravolta na sua cotação no mercado, e, em segundo lugar, da sua efetivação (concretização atual) pela venda a preço maior do que o da compra, ocorrência esta sujeita a vários fatores aleatórios, como, no mínimo, a não perda do bem por perecimento ou outras causas, o encontro de um pretendente ao bem, a negociação com este de um preço superior ao de compra, à conclusão satisfatória do negócio.

Assim, somente pela venda e pela aquisição da disponibilidade jurídica sobre o ganho, embutido no preço de venda, ocorre a realização da renda. E, antes disso, não há o que tributar.

A referida premissa, ou princípio, encontra matriz em nosso ordenamento jurídico tributário no art. 43 do CTN. Tal norma enuncia que a materialização da hipótese de incidência abstratamente descrita somente se implementa a par da aquisição de disponibilidade “econômica” e/ou “jurídica” da renda.

Conforme já explicado no capítulo anterior, a realização econômica se constitui no efetivo ingresso de recursos no patrimônio do contribuinte¹⁹, tratando-se de modalidade voltada mais para as pessoas físicas, já que para as pessoas jurídicas, o acréscimo patrimonial é mensurado a partir dos registros e lançamentos contábeis da entidade.

No que se refere à disponibilidade “jurídica”, este oferece maior dificuldade, visto que se constitui verdadeiramente em uma abstração, uma criação, uma suposição²⁰. A par desta modalidade, a mera e potencial ocorrência de acréscimo patrimonial já se afigura suficiente para ensejar o dever de recolher ao ente arrecadador sua parcela, independentemente do ingresso efetivo destes recursos no patrimônio do contribuinte.

Conforme Zuudi Sakakihara (2011, p. 199): “A disponibilidade jurídica, por seu turno, pressupõe que o adquirente tenha a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que acrescem o seu patrimônio.”

Embora os enunciados contidos no art. 43 do CTN, evidenciem que o próprio “Princípio da Realização da Renda” comporte subdivisões entre renda efetivamente realizada, a qual estaria ligada a noção de “disponibilidade econômica”, e a “separação” da renda, a qual se refere propriamente à “disponibilidade jurídica”²¹, é preciso que se compreenda que esta separação, embora necessária, não é determinando do acréscimo patrimonial. Ou seja, por si só não é capaz de gerar a obrigação tributária.

Conforme adverte Victor Borges Polizelli (2012, p. 167):

¹⁹ Conforme Mary Elbe Queiroz¹⁹: “Entende-se por disponibilidade econômica a percepção efetiva da renda ou provento. A aquisição se dá pelo fato material, independentemente da legalidade, ou não, do modo de obtenção. Portanto, a disponibilidade pode ocorrer de forma não acolhida pela ordem jurídica. A interpretação doutrinária e jurisprudencial que vem sendo dada à matéria é a de que a disponibilidade e a respectiva tributação alcançam, inclusive, os ganhos decorrentes de contravenções penais, como rendimentos percebidos de atividades de jogo do bicho, prostituição, corrupção, desvio de recursos etc.”

²⁰ A referida distinção sofre severa crítica da Luciano Amaro (2010, p. 291): “Em suma, o problema não está em distinguir o econômico do jurídico, tarefa de resto impossível, se posta no plano do Direito, onde só se pode distinguir entre fatos jurídicos diversos, e não entre fatos jurídicos e fatos econômicos. Nem se pode negar, no plano da economia, a economicidade do fato renda (ainda não percebida), supondo-se que esse atributo pudesse restringir-se ao fruto colhido, negando-lhe relação com o fruto pendente. O problema reside, sim, em definir se, juridicamente, pode-se tributar apenas a renda já percebida pelo titular, ou se basta, para a gênese do gravame, a produção da renda, embora ainda não entregue ao titular.”

²¹ Apenas a título ilustrativo, cumpre aqui transcrever o exemplo citado por Seligman, citado por Fernando Aurélio Zilveti (2003, p. 315): “A tese de SELIGMAN que chama a atenção para este estudo, parte do exemplo de uma fazenda: o produto dos nascimentos de gado está realizado e separado, constituindo renda. Por outro lado, se na mesma fazenda, não se tem gado, mas sim árvores, que crescem mas não são cortadas, seu bosque pode aumentar de valor, o que consiste num aumento de capital, porém sem haver separação, de modo que não há renda. Assim, para haver renda não basta o incremento no capital, é necessário dar-se a separação, de modo que a renda verdadeira é aquela realizada.”

Ademais, também o conceito de renda separada do capital costuma ser suscitado com frequência (normalmente implicitamente), não só pela jurisprudência, mas também pelos textos doutrinários que procuram enfatizar o elemento separação da renda, ou citar a metáfora do fruto e da árvore para aplicar o momento temporal da realização.

O que se pretende com tal entendimento é verdadeiramente alargar o conceito de “acréscimo patrimonial” até mesmo para atingir elementos extrínsecos à relação, tais como, meros acréscimos patrimoniais decorrentes da valorização de ativos. O que é pior, até mesmo os acréscimos de valor na matéria confeccionada poderia vir a ser considerada com acréscimo patrimonial, tributando-se até mesmo o estoque de produtos de uma indústria, por exemplo.

Ademais, tal conceituação afigura-se falha, na medida em que não atinge todos os acréscimos patrimoniais possíveis. Diversas são as hipóteses em que não se percebe uma variação patrimonial apartada do patrimônio, inobstante seu conteúdo conjuntural sofra efetivo acréscimo, como ocorre nas hipóteses de tributação do ganho de capital, em que o acréscimo se afigura verdadeiramente como acessório do principal (capital).

É por isso que Fernando Aurélio Zilveti (2003, p. 315/6) enfatiza que:

Com efeito, sob o ponto de vista fiscal, é necessário fazer a distinção entre a realização, que se traduz pela realização econômica da riqueza e a separação, que se traduz na disponibilidade jurídica. A realização e não a separação deve constituir o fato gerador do imposto, pois a simples disponibilidade jurídica (*accrual basis*) não significa disponibilidade efetiva, que somente se traduz no instante em que o contribuinte dispõe efetivamente da riqueza, momento em que se admite a tributação.

Também Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 385) é enfático ao afirmar:

Explicando a razão para esta segunda afirmação tendo-se em conta que, segundo a concepção de separação, na visão de alguns autores, ela ocorreria nos simples acréscimos de valores de bens do patrimônio, derivados de efetiva valorização no mercado ou de reavaliações por outros critérios.

Assim, se a separação fosse elemento definitivo e suficiente para o nascimento da obrigação tributária, através dela seria possível tributar o simples acréscimo do valor do próprio ativo.

Todavia, o que impede a incidência neste caso é o conceito de ‘realização’, que não se conforma com a ideia de simples acréscimo ao ativo, requerendo que esse acréscimo potencial se transforme em realidade por algum negócio ou ato jurídico de alienação, ou seja, pela ocorrência de algum fato real de mutação patrimonial. Como já foi dito, não havendo a alienação, não há a realização do bem e da reavaliação, sendo esta fiscalmente neutra, ao passo que, com a alienação, há a realização tanto do bem quanto da mais valia até então apenas potencial.

Em suma, a separação é elemento que se visualiza na produção de algumas rendas, mas não em todas, assim com não em todos os casos de proventos de qualquer natu-

reza. Portanto, não é fator intrínseco e necessário ao fato gerador, e muito menos é suficiente para este existir.

Na verdade, o que denota o princípio da realização da renda, notadamente na sua realização jurídica, é o seu efetivo desprendimento, sua realização no sentido de mudança de titularidade e mensurabilidade capaz de gerar riqueza. A definição do critério jurídico esta mais ligada ao “Princípio Contábil da Competência” que ao efetivo acréscimo patrimonial²².

Conforme explica Victor Borges Polizelli (2012, p. 157/8):

Em termos teóricos, é possível afirmar que o princípio da realização é uma diretriz geral de alocação temporal dos ingressos (receitas) e egressos (despesas), que procura atribuir tais elementos ao período-base em que são verificados os fatos substanciais que os geraram (condição de materialidade) sempre e quando exista um certo grau de objetividade na sua mensuração (condição de objetividade) e segurança na sua concreção (condição de prudência).

Uma excelente síntese do princípio da realização foi dada pelo saudoso Bulhões Pedreira, para quem o princípio da realização do lucro se caracteriza pelos seguintes elementos: (a) sua conversão em direitos que acresçam ao patrimônio da empresa; (b) processamento desta conversão mediante troca no mercado, (c) cumprimento, pela empresa, das obrigações que decorram dessa troca, e (d) mensurabilidade e liquidez dos direitos recebidos na troca.

Outrossim, como se vê, a conceituação de “Realização Jurídica da Renda” importa não apenas na “separação” do acréscimo ao patrimônio, mas também de elementos outros, que evidenciem que esta separação transmuda-se em uma riqueza nova para a entidade, sempre positiva, pois, obviamente, não há “acréscimo patrimonial” numa operação realizada com prejuízo (abaixo do preço de custo da operação, ou custo histórico).

Para fins do presente estudo, é preciso que se compreenda que a “Realização da Renda” não está ligado ao acréscimo patrimonial, mas sim, a mensurabilidade e certeza desta nova riqueza que, por fatores diversos, ingressa na esfera patrimonial da pessoa jurídica, conferindo-lhes condições objetivas para suportar a incidência do tributo sem que seu patrimônio original venha a ser diminuído.

²² Segundo Sérgio de Iudícibus (2010, p. 47): “Por outro lado, temos ‘ganho’ uma receita significa podermos reconhecê-la ou realizá-la, mas, mais profundamente, significa que temos direito de fazê-la, porque realizamos uma troca, porque realizamos uma parcela substancial de um compromisso com clientes, porque realizamos uma parcela pré-combinada de um contrato de longo prazo com um cliente, ou porque existem condições objetivas de atribuir um valor de saída ao nosso estoque de produtos, mesmo sem ter sido vendido. Temos direito, devido a um desses fatores, de reconhecer um aumento em nosso ativo e um correspondente aumento do patrimônio líquido em uma conta de receita. O princípio da realização da receita e da confrontação da despesa, conforme geralmente entendido, considera como ponto usual de reconhecimento da receita (e, como vimos, de todas as despesas associadas) o ponto em que produtos ou serviços são transferidos ao cliente, coincidente, muitas vezes, com o ponto de venda.”

4. O Reconhecimento de “Crédito” e o Acréscimo Patrimonial:

Fixados os conceitos e parâmetros que norteiam os eventos desencadeadores da obrigação tributária atinente ao imposto de renda da pessoa jurídica (acréscimo patrimonial e realização da renda), cumpre aqui proceder a uma breve análise de uma situação prática.

De início, cumpre alertar que a situação em análise afigura-se extremamente controvertida, detendo opiniões vacilantes tanto na doutrina e jurisprudência Pátria. Mas, como já dito, neste ponto, a par dos conceitos traçados nos capítulos anteriores, busca-se defender aquele que se afigura como a hipótese mais razoável e congruente com o sistema.

Trata-se aqui da possibilidade de reconhecimento contábil pela pessoa jurídica de um crédito devido contra um ente federativo (União, Estado ou Município), em momento posterior ao reconhecimento de seu direito, por sentença judicial transitada em julgado, mas antes mesmo do seu recebimento. Estas situações são verificadas em diversas hipóteses, tais como, o reconhecimento de uma indenização para ressarcimento de prejuízos incorridos por atos de império do ente administrativo, ou até mesmo por desequilíbrio econômico em contratos, ou ainda em ações judiciais que buscam o ressarcimento de tributos pagos indevidamente.

Para as pessoas jurídicas, o provisionamento destes créditos se afigura de fundamental importância, visto que confere um incremento patrimonial a mesma, impactando na sua possibilidade de atração de investimento e redução das taxas de juros perante órgão de financiamento. Tal premissa afigura-se congruente até mesmo com as novas normas contábeis, que privilegiam a exatidão da informação contábil para a tomada de decisão, tanto pelos administradores, quando pelos investidores externos²³.

Diante deste novo contexto, deveria o legislador pátrio sopesar os valores que estão sendo contrapostos, quais sejam, a impossibilidade de registro de um crédito em favor da contribuinte, em razão do risco de vir este a ser interpretado como um “Acréscimo Patrimonial”, mesmo nada tendo sido recebido até então, ou a prevalência da natureza jurídica do direito (princípio da competência, confrontação de débitos e créditos), correspondente a um crédito cujo recebimento se afigura provável, ante a presunção de solvabilidade do ente público.

²³ Conforme explica Alessandro Broedel Lopes (2011, p. 15): “O novo ordenamento contábil brasileiro difere do antigo não somente pela adoção de normas e critérios contábeis distintos. O modelo contábil emanado pelo IFRS preza inicialmente pela representação da essência econômica e não da forma jurídica. Em segundo lugar, a mensuração dos ativos dá lugar à visão econômica que reflete a recuperabilidade dos ativos. Grupos de ativos como o diferido não mais tem lugar nessa nova abordagem. Finalmente, o processo contábil é ainda impactado por uma ênfase maior na evidenciação das informações em detrimento de um modelo de *disclosure* mais pobre na abordagem anterior. [...] Nesse novo cenário, as demonstrações financeiras têm como destinatário principal os investidores em mercados financeiros organizados. Nessa nova disciplina, é essencial que as demonstrações reflitam a realidade econômica subjacente de modo a orientar investidores e demais usuários da informação acerca do desempenho das companhias.”

Como já dito acima, muito embora este crédito ainda não tenha sido recebido, ele é constituído contra um ente que detém presunção de solvabilidade²⁴, bem como deve prevalecer à presunção de que as decisões judiciais serão cumpridas. Ou seja, há uma presunção reforçada de recebimento do crédito, cuja provisão de recebimento trará diversos benefícios ao credor (pessoa jurídica), de forma que, nesta hipótese especificamente, em nosso entendimento, deveria prevalecer o regime de caixa, ou realização econômica do bem para a tributação do evento²⁵.

Porém, advirta-se desde já que a utilização deste procedimento não é recomendável, visto que, valendo-se de uma visão absolutamente conservadora, pode o ente arrecadador interpretar tal registro como efetivo reconhecimento de acréscimo patrimonial e, em razão do princípio da competência (receitas e despesas devem ser registradas na mesma época), exigir o tributo incidente sobre esta variação.

Mas este entendimento não detém razão de ser, como se explicará a seguir.

Isto porque, conforme visto no capítulo acima, somente a efetiva realização da renda, de forma eficaz, e não apenas potencial é capaz de induzir ao acréscimo patrimonial. Ou seja, é necessário que esteja caracterizado um evento suficientemente capaz não apenas de denotar o acréscimo, mas também de conferir a devida capacidade ao contribuinte de suportar este encargo, o que não ocorre nos casos acima descritos.

Conforme ressalta Luciano Amaro (2010, p. 393): “[...], não obstante as discussões que pudesse haver sobre os discutidos adjetivos (jurídico e econômico), parece que o substantivo (disponibilidade) sempre expressou a qualidade daquilo que é disponível, ou o atributo daquilo de que se pode dispor.”

Ao tratar dos conceitos de renda “realizada” e “auferida”, José Antônio Minatel (2005, p. 195) evidencia com precisão que o atendimento ao princípio contábil da competência não se alinha ao conceito de “renda realizada”, conforme se extrai:

²⁴ [...] O pagamento dos débitos judiciais do Município, ente federado, pessoa jurídica de direito público interno, está disciplinado no artigo 100 da Constituição Federal de 1988 e o respectivo rito processual descrito no artigo 730 do Código de Processo Civil. De acordo com os referidos dispositivos, o Município não está sujeito a ter seus bens penhorados para a garantia do juízo, tendo em conta a presunção de sua solvabilidade, com seus pagamentos sendo efetivados por meio de precatório judicial, respaldada pela impenhorabilidade de seus bens. [...]. (AC 00115818320014036102, DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ LUNARDELLI, TRF3 - PRIMEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 04/07/2013. FONTE REPUBLICAÇÃO).

²⁵ Importa recordar que a referida sistemática de tributação (Regime de Caixa) já vem sendo admitida para operações realizadas com órgãos públicos, visto que, historicamente, estes tem se afigurado como maus pagadores, como destaca José Antônio Minatel: “[...] para as operações com o poder público, mais recentemente, vem o art. 7º da Lei 9.718/98 espantar todas as dúvidas sobre a necessidade desse tratamento diferenciado, generalizando o diferimento para alcançar, também, a apuração das bases de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, inclusive nas operações que forem subempregadas ou subcontratadas.” (Processo n: 10640.001263/96-15 - Recurso n: 15.641 - Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL — Ex.: 1995 - Recorrente: ORGANIZAÇÃO JOSÉ DOS SANTOS LTDA - Recorrida: DRJ - JUIZ DE FORA/MG - Sessão de: 17 de março de 1.999 - Acórdão n: 108-05.636 – Relator: José Antônio Minatel).

Nestes termos, pode-se dizer com segurança que receita realizada não é indicativo suficiente para qualifica-la como auferida, pois só atesta estarem os negócios jurídicos que lhe deram origem consumados e, portanto, a receita já pode ser escriturada não para ali identificar uma capacidade contributiva autônoma, mas unicamente com o objetivo de servir de suporte para mensuração do resultado dos negócios jurídicos entabulados, operação que pode contribuir para chegar ao conceito de lucro no âmbito da pessoa jurídica. Todavia, só a receita efetivamente auferida, no sentido de ingressada, portanto disponível, reúne prerrogativas suficientes para, de per si, suportar o impacto da regra de incidência em cada evento, por revelar conteúdo material dotado da capacidade contributiva pressuposta pelo constituinte.

Poderia até mesmo se afirmar que a “provisão” do eventual crédito fosse viável para caracterização do acréscimo patrimonial, vez que com este haveria ganho secundário à entidade (*p. ex.: acesso a crédito mais barato; maior atração de investimentos; elevação dos ganhos potenciais da entidade; elevação de sua cotação, quando tiver suas ações negociadas em bolsa, via mercado aberto*). Mas não parece ser este o sentido utilizado pelo Legislador ao prever a “Realização Jurídica da Renda”. Esta requer mais²⁶.

Na verdade, em nosso entendimento há aí uma contraposição de interesses. A entidade contribuinte interessa o provisionamento deste recebimento, embora não tenha recebido um centavo sequer. Por outro lado, para o Fisco Federal, titular do crédito decorrente do acréscimo patrimonial, o registro, pelo regime de competência, evidencia capacidade contributiva.

Porém, assim não parece ser. Isto porque a ciência contábil detém sua autonomia e independência, criando suas próprias realidades. A Contabilidade não constitui em um instrumento meramente fiscal, como se tem entendido no Brasil. Este registro busca apenas retratar com exatidão a situação patrimonial da entidade, o que é seu objetivo maior.

Por outro lado, a obrigação tributária somente pode se afigurar materializada, com a efetiva materialização no mundo concreto da hipótese descrita de forma abstrata na norma

²⁶ Em lição de Leandro Paulsen (2011, p. 758) acerca do art. 43 do CTN, extrai-se: “O vocábulo *disponibilidade* deriva do latim *disponere*, dispor, ou seja, bens e direitos livres de qualquer obstáculo à sua utilização. De igual modo a palavra *disponibilidade* encerra diversos significados, tais como: I) qualidade ou propriedade de quem está disponível; e II) qualidade ou propriedade do que está livre de encargos, gravames ou outros limites ao exercício. Encontramos como elemento semântico comum a todas essas acepções a noção de disponibilidade como poder de disposição do titular do patrimônio. Dessa forma, não basta a mera aquisição da renda, esta deve estar desembaraçada de ônus ou limitações, melhor dizendo, disponível. A disponibilidade será, assim, a qualidade daquilo que não possui impeditivos ao seu uso. Se existirem obstáculos a serem removidos, não haverá disponibilidade, mesmo que exista ação ou execução. Mesmo que exista um direito oponível ao devedor, não ocorrerá a situação capaz de permitir a incidência do imposto de renda. Não basta ser credor de renda indisponível, nem possuir ação, execução, expectativa de direito, promessa ou estar vinculado à condição suspensiva ou resolutiva. É absolutamente necessária a presença atual de disponibilidade de renda que se incorporou a título definitivo no patrimônio do contribuinte. Renda disponível é, portanto, renda realizada. [...] Designa-se por disponibilidade econômica a percepção efetiva de renda ou provento. Seria a possibilidade de dispor material e diretamente da riqueza sem a presença de nenhum impedimento. Como assevera Rubens Gomes de Souza, trata-se de ‘rendimento realizado, isto é, dinheiro em caixa’. Poder-se-ia entendê-lo sob a forma de utilização do regime de caixa. A disponibilidade jurídica configura-se, inicialmente, conforme Hugo de Brito Machado, como o crédito da renda ou proventos. Assim, a disponibilidade econômica é a riqueza realizada e efetiva, enquanto que a disponibilidade jurídica é aquela adquirida na qual o beneficiário tem título jurídico que ‘lhe permite obter a realização em dinheiro’. Ressalte-se que se trata de título definitivo, no qual a riqueza é adquirida de modo definitivo, porém ainda não efetiva. Não se confunde, contudo, com promessa, expectativa, probabilidade ou direito sujeito à condição ou encargo futuro. Se não houver existência de direito irretroatável, líquido e exigível, não haverá a disponibilidade da renda e, portanto, não será possível a incidência do Imposto de Renda (CALIENDO, Paulo. Imposto sobre a Renda Incidente nos Pagamentos Acumulados e em Atraso de débitos Previdenciários. Interesse Público 24/101, abr/04).”

jurídico-tributária. Ou seja, não é o lançamento tributário que determina a obrigação tributária, mas sim, a materialização da hipótese da exação, ou seja, o acréscimo patrimonial.

Neste sentido, novamente referência à Jose Antônio Minatel (2005, p. 197) se mostra imprescindível, quando esclarece que:

Evidente que não se pode atribuir aptidão ao registro contábil para qualificar ou desqualificar determinado evento como receita. Pelo contrário, a Ciência Contábil utiliza-se de linguagem própria para formalizar registros de fatos com repercussão econômica, seguindo metodologia própria para qualifica-los segundo a natureza implícita, tendo presente finalidade determinada: apuração de resultado. Vale dizer, é a contabilidade que se curva à natureza revelada pelos fatos, e não o contrário, cujo registro deve utilizar linguagem compatível que evidencie aquela natureza, tendo em conta seu peculiar objeto, isto é, exteriorizar em linguagem uniforme e competente o conteúdo da demonstração do resultado da entidade empresarial.

Outrossim, contrariamente do que se supõe, afigura-se inapropriado imaginar que a simples provisão de um futuro recebimento, sem qualquer recebimento efeito seja capaz de configurar o malsinado “acrécimo patrimonial” suficiente para desencadear o dever de recolhimento.

Importa observar que mesmo anteriormente à edição das novas regras contábeis – que em nosso entendimento afiguram-se como o mote para adoção de um novo entendimento sobre a matéria – já houve manifestações no sentido de postergação da tributação pelo Imposto de Renda, para o momento de sua realização econômica, em hipóteses de provisionamento de recebimentos decorrentes de decisão judicial, ou até mesmo de tributos a restituir.

Ao apreciar a situação do crédito decorrente de sentença judicial, transitada em julgada, ainda não recebida, o Conselheiro Celso Alves Feitosa do CARF, ao relatar do Acórdão n. 101-93.103, já decidiu que:

[...]

IRPJ – INDENIZAÇÃO – O fato gerador se dá no momento da disponibilidade jurídica, assim não podendo ser entendido o trânsito em julgado, mas sim a efetiva liquidação.

(Ac. 101-93.103, Rel. Celso Alves Feitosa, sessão de 12/7/2000).

Imprescindíveis às lições do Nobre Julgador Administrativo:

Acontece que a disponibilidade jurídica referida no artigo 43 do CTN, para ser considerada como fato gerador do imposto de renda, há de ser líquida e certa. Uma dis-

ponibilidade jurídica ilíquida, isto é, que dependa de concordância do devedor, ainda que decorrente de uma ação judicial, que possa ser resistida e eventualmente modificada em seu *quantum*, é certa quanto ao direito declarado, mas ilíquida quanto ao seu valor. Como o tributo devido incide sobre valor e não sobre direito em abstrato, declarado, reconhecido, resta evidente que em caso como o dos autos a disponibilidade jurídica eleita pelo legislador para reconhecer nascido o fato gerador do imposto de renda não nasce tão só com o trânsito em julgado da ação de conhecimento ainda que condenatória.

Como se vê, o registro da operação (provisão de recebimento futuro) apenas respeitaria a boa técnica contábil, evidenciando com a máxima exatidão a situação patrimonial da entidade. Na medida em que o direito está reconhecido, e que há uma maior garantia e certeza de recebimento desta verba, se confrontadas com operações entre particulares, parece-nos que seu provisionamento seria relevante para a entidade.

Por outro lado, há o direito ao crédito, o que poderia ensejar a realização jurídica, mas, na verdade, não há a disponibilidade de recursos para que se faça frente ao dispêndio, decorrente do pagamento do imposto, atingindo diretamente o “patrimônio” da entidade²⁷.

Em situação muito similar, em que se analisou a possibilidade de incidência do Imposto de Renda sobre créditos decorrentes de “tributos a restituir”, o Julgador do CARF José Antônio Minatel, relator do Acórdão n. 108-05.636, asseverou que:

RECUPERAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE — EFEITOS TRIBUTÁRIOS NA COMPENSAÇÃO: O tratamento fiscal a ser atribuído aos valores recuperados deve ser particularizado, caso a caso, em função da natureza de cada tributo, visando neutralizar os anteriores efeitos provocados pela regra original de incidência, cuja relação jurídica é desconstituída via restituição ou compensação. Nem sempre o valor recuperado deve ser submetido à tributação. Quando tributável, a inclusão do valor recuperado na base de cálculo de outras incidências deve operar-se no momento da efetiva realização do direito, via restituição ou compensação.²⁸

²⁷ Mais uma vez, oportuna a lição do preclaro Celso Alves Feitosa, ao julgar o processo 10166.018261/99-14 (Ac. 101-93.103): “Acrescente-se que embora com o trânsito em julgado tenha se criado o direito ao crédito da Recorrente, a sua liquidação dependia ainda, para se tornar líquido, a transformação em precatório, isto é: a requisição do juízo ordenando o pagamento, considerando que o precatório só tem nascimento imediato se não opostos embargos à execução (art. 730 do CPC), os quais, se acontecidos, leva a questão para o futuro, após sentença na ação incidental de conhecimento. Por outro lado já ficou decidido que a citação na execução da Fazenda Pública é para opor embargos à execução e não para pagar, mesmo porque a Fazenda Pública pode opô-los “sem a prévia segurança do juízo, em virtude do princípio da impenhorabilidade dos bens públicos”. (RTFR 121/185, 135/17, 136/13, 147/139). Eis mais uma vez presente a circunstância, a meu entender, da falta de disponibilidade jurídica capaz, segundo os princípios de incidência sobre a renda, de justificar o lançamento como efetivo. [...] Que a sentença judicial transitada em julgado corresponda a um direito da Empresa, é indiscutível, basta ver, nesses casos, a boa técnica contábil, encampada, inclusive, pela fiscal, recomenda a escrituração desse direito no Ativo Realizável a Longo Prazo, passível, caso previsto na sentença, de correção monetária. Tratando-se de um ativo realizável a longo prazo, logicamente, não há que se cogitar da sua tributação antes de sua realização, que ocorrerá no momento do recebimento, quando então deverá ser tributado. Quanto a tributação da correção monetária, comportaria outra discussão acerca do regime a que se submeterá, se de competência ou de caixa, o que não interessa ao deslinde do caso.”

²⁸ Do corpo do aludido acórdão extrai-se valiosos ensinamentos: “Na verdade, não há qualquer exagero em afirmar que tudo está contemplado pelo regime de competência, que se desdobra em duas vertentes para implementar a sua inteira efetividade: a) incorrência, para os gastos, vale dizer, os custos e despesas competem ao período em que se revelarem incorridos; e b) realização, para os ingressos, ou seja, o reconhecimento das receitas compete ao período em que efetivamente realizadas. No campo das transações comerciais com vendas de mercadorias — e também vendas de serviços - é pacífica a aplicação do vetor da realização, sendo incontroverso que a receita deve ser reconhecida quando a mercadoria é entregue ao adquirente, ou quando o serviço é efetivamente prestado, independentemente do momento do recebimento do preço, bastando que a operação confira ao vendedor, ou ao prestador do serviço, a titularidade de um direito passível de ser exercitado — disponibilidade jurídica. A característica da “troca”, por dinheiro ou por outro elemento do ativo, é determinante para que se considere a receita realizada. [...] Todavia, não me parece tão simples a aplicação deste mesmo princípio quando está em jogo a apropriação de um direito, como no caso sob exame que trata de levantamento de valores de tributos anteriormente pagos a maior, direito este contabilizado no Ativo a título de “Tributo a Compensar” O levantamento dos valores indevidamente pagos já configuraria receita integralmente realizada, no momento da sua apuração e quantificação por iniciativa do contribuinte? Teria o contribuinte à liberdade para decidir sobre o momento da realização dessa receita, antecipando ou postergando o registro da apuração

Fato é que o entendimento aqui manifestado, no sentido da impossibilidade de tributação pelo Imposto de Renda de rendimento cujo recebimento é reconhecido contabilmente, parece alinhar-se sobremaneira aos precedentes citados.

Ademais, em nosso entendimento, este procedimento sequer ofenderia o princípio contábil da competência. Isto porque, o objetivo precípua desta técnica é o de confrontar as receitas às despesas incorridas para sua geração num mesmo período. Na medida em que na situação tratada as despesas correspondentes ocorrem em momentos passados (por exemplo: num desequilíbrio econômico os custos e despesas já foram suportados pessoa jurídica), sequer há possibilidade técnica de perfeito respeito ao princípio da competência.

De todo modo, certamente transcorrerá longo tempo até que questões como estas venham a ser analisadas pelo Legislador Pátrio, o qual não tem presado pela agilidade na adequação da legislação às novas realidades que vem sendo impostas pela evolução dos conceitos, ideias e práticas econômicas, comerciais e empresariais.

dos valores pagos a maior? Penso que a resposta é negativa para as duas questões. Tenho para mim que, no campo exclusivo da apuração unilateral dos direitos, a contrapartida para os valores registrados no ativo como "Tributo a Compensar" traduz receita ainda a realizar, que só se materializa com o efetivo exercício do direito potencializado. Isto porque, o mero registro escritural do direito ainda não confere empresa qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de riqueza nova, porque ainda não auferida, não realizada, daí não ser possível enquadrar o simples registro escritural no conceito de renda previsto no art. 43 do CTN. Sensibiliza-me o argumento, embora de cunho estritamente econômico, das nefastas consequências se adotada a tese em sentido contrário. Com efeito, não parece razoável que se possa impor ao sujeito passivo obrigação de antecipar novo pagamento de tributo, calculado exatamente sobre os valores que ainda permanecem indevidamente em poder do Fisco, enquanto não disponibilizada a restituição dos valores pagos a maior, ou enquanto não exercitada a efetiva compensação. A efetiva utilização do direito para liquidar outra obrigação tributária registrada no passivo da empresa (compensação), esta sim, traduziria a mencionada "troca" que tipifica a realização daquele direito e demarcaria, no tempo, o período competente para o reconhecimento do ganho auferido com a extinção de obrigação sem desembolso financeiro. Se assim não for, estar-se-ia admitindo que o contribuinte poderia decidir, ao seu talante, quando e quanto oferecer à tributação, bastando que efetuasse levantamentos parciais dos valores indevidamente pagos, que seriam tributados à medida em que praticasse os registros dessas apurações parciais. A apuração parcelada poderia coincidir, por exemplo, com a exata necessidade de crédito para fazer face às obrigações que pretendesse extinguir via compensação. Se esse procedimento pode ser convalidado pelo Fisco, porque não há como restringir o direito do contribuinte a uma única apuração globalizada, é porque está confirmado que o simples registro escritural do direito ainda não lhe atribui o *status* de receita realizada, o que só ocorreria quando da sua "troca" por obrigação a ser extinta (efetiva compensação). [...] (Processo n: 10640.001263/96-15 - Recurso n: 15.641 - Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL — Ex.: 1995 - Recorrente: ORGANIZAÇÃO JOSÉ DOS ANTOS LTDA - Recorrida: DRJ - JUIZ DE FORA/MG - Sessão de: 17 de março de 1.999 - Acórdão n: 108-05.636 – Relator: José Antônio Minatel).”

5. Considerações Finais:

Ao longo do presente estudo restou evidenciado que historicamente o Imposto de Renda foi, e é até hoje, norteados de controvérsias e imprecisões semânticas que impedem sua aplicação de forma equânime, isonômica e estável.

Aparentemente, nem mesmo em sua concepção houve unanimidade, de forma que estas tensões que nortearam a criação e imposição do imposto de renda alastram-se até hoje. Basta ver que conceitos elementares que determinam sua incidência, tais como “renda”, “patrimônio” e a própria hipótese de incidência do tributo são, até hoje, objeto de discórdia na doutrina e jurisprudência (administrativa e judicial), embora venha sendo aplicada – salvo exceções expressas na legislação – a teoria do acréscimo patrimonial.

A complexidade da regulamentação da exação coloca em posições antagônicas o contribuinte que, na sua incansável saga pela sobrevivência, revolve constantemente o arcabouço legislativo na busca de identificar algumas hipóteses que possam minorar o impacto financeiro que lhe é imposto, e do outro lado, o ente arrecadador que, por razões óbvias, tenta impor a interpretação mais restrita possível aos eventos econômicos e tributários.

O que parece certo nesta espécie tributária é que esta somente pode incidir sobre a renda criada, que se desprende, que se individualiza do próprio patrimônio ou capital que a gerou, tornando-se passível não apenas de identificação, como também de mensuração (embora a teoria da “separação da renda” seja objeto de críticas, como visto no capítulo terceiro).

Sem que haja esta individualização desta renda acrescida, corre-se o risco de tributar o próprio patrimônio do contribuinte, o que, sob o ponto de vista econômico, poderia conduzi-la ao esgotamento e, sob o ponto de vista jurídico, ofenderia princípios Constitucionais elementares, como o não confisco, o mínimo existencial, o enriquecimento sem causa, além de conflitar com outras espécies tributárias que detém sua hipótese de incidência no patrimônio, na propriedade.

Diante desta realidade, bem como da conceituação jurídica dos eventos capazes e desencadeadores do dever de recolher tributo, percebe-se que se deve ter muita prudência na aplicação das regras, notadamente no que concerne ao reconhecimento de determinado evento como capaz de caracterizar o acréscimo patrimonial. Não pode o ente arrecadador valer-se de métodos e técnicas simplistas capazes de desnaturar o próprio tributo.

Outrossim, diante desta realidade, parece-nos intuitivo que o simples provisionamento contábil de um determinado crédito a receber, em momento futuro, ainda incerto, mas que elementos exógenos lhe conferem uma certeza de realização, não pode ser caracterizado como acréscimo patrimonial e, por consequência, passíveis de tributação pelo imposto de renda.

Na aplicação da lei tributária se deve sopesar os valores envolvidos, de forma que a atividade tributária prese não apenas pela arrecadação, como forma simplista, mas também, pela própria manutenção da atividade produtiva.

É por isso que se conclui que o mero reconhecimento contábil de um crédito a receber em determinadas situações não pode, segundo nosso entendimento particular, caracterizar-se como acréscimo patrimonial e, por consequência, impor a exigência da tributação correspondente (Imposto de Renda Pessoa Jurídica).

A referida conclusão baseia-se em duas premissas básicas: (a) o mero registro contábil, por estar pautado em premissas diversas da jurídica, não pode ser utilizada de forma fria e crua como evento desencadeador da hipótese de incidência tributária; (b) exigindo-se o imposto antes do recebimento do crédito, cujo termo ainda é incerto, acaba-se por tributar o próprio patrimônio do contribuinte, o que é inadmissível.

Ademais, não pode o ente arrecadador fechar os olhos para a nova realidade econômica, que exige uma evidenciação clara e consistente dos eventos econômicos, principalmente daqueles que afetam o patrimônio da entidade. A atração de recursos para o financiamento das atividades afigura-se hoje como vital para a sobrevivência dos agentes econômicos.

Como visto então, o que se pretende, na verdade, é que determinados eventos, cujo registro contábil pode evidenciar algo diverso daquilo que se pretende, podem sobre a incidência por técnica distinta daquela que seria curial.

O que se quer dizer é que a interpretação dos eventos econômicos pode conduzir a aplicação da tributação pelo regime de caixa para determinados eventos, como forma de preservar o patrimônio da entidade. Tal técnica sequer se constitui em alguma inovação, visto que já prevista legalmente para as operações de fornecimentos aos entes públicos, o que se caracteriza como um reconhecimento explícito de que o ente público é um mau pagador e que este mesmo ente vale-se de um procedimento contraditório e ambíguo.

Como lembra Luciano Amaro (2010, p. 394):

Nada impede, porém, que o legislador ordinário, diante de uma renda disponível (i.e., de que se pode dispor, jurídica ou economicamente) defina o momento em que ela será considerada como tal para efeito do imposto de renda. Poderá, por exemplo, dizer que ela só será disponível para esse efeito (ou seja, só será tributada) quando efetivamente percebida em dinheiro, ou quando creditada em conta do beneficiário, etc.

Desta forma, o que se propõe apenas é um esforço por parte dos agentes aplicadores da lei, no sentido da preservação da natureza e sentido dos institutos. Ou então, faltando à coerência e o bom senso ao aplicador da norma, que se proceda à regulamentação legal desta situação como forma de evitar as injustiças que hoje ocorrem no sistema.

6. Obras Consultadas:

- AMARO, Luciano da Silva. Imposto de Renda: Regime Jurídico. In “Curso de Direito Tributário”, Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2010, p. 391.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. ‘Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi’. 11ª Edição. 22ª Tiragem. Rio de Janeiro: Forense. 2009.
- BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a Renda - Pessoa Jurídica. in Curso de Especialização em Direito Tributário. Coordenador Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense. 2005.
- BIFANO, Elidie Palma. O Mercado Financeiro e o Imposto Sobre a Renda. São Paulo: Quartier Latin. 2008.
- BRASIL, Receita Federal. “Os Primórdios do Imposto de Renda no Brasil”. Texto extraído do site da Receita Federal do Brasil em 24/01/2014, no endereço: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosBrasil.asp>
- BRASIL, Receita Federal. “Os Primórdios do Imposto de Renda no Mundo”. Texto extraído do site da Receita Federal do Brasil em 24/01/2014, no endereço: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosMundo.asp>
- CARNEIRO, Bernardo Lima Vasconcelos. A Inconstitucionalidade do Limite de Dedução dos Gastos com Educação no Imposto de Renda Pessoa Física. In “Revista Dialética de Direito Tributário” n. 203. São Paulo: Dialética. Agosto de 2012.
- CARRAZZA, Roque Antônio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei n. 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. RDDT 154, jul/08, pág. 109.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 2ª Edição. São Paulo: Noeses. 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. 3ª Edição. São Paulo: Noeses. 2009.
- FIÚZA, Cezar. *Direito Civil: Curso Completo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

- GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto Sobre a Renda - Resultados auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladas e coligadas, RDDT n. 74, nov/01.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Perdão de Dívida e a sua Tributação pelo Imposto de Renda. In “Revista Dialética de Direito Tributário”. São Paulo: Dialética. N. 221. Fevereiro de 2014.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 10ª Edição. São Paulo: Atlas. 2010.
- LOPES, Alexsandro Broedel. “A Política de Balanço e o Novo Ordenamento Contábil Brasileiro das Companhias Abertas”. In Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). Coordenador: Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broedel Lopes. Volume 2º. São Paulo: Dialética. 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. Despesas Necessárias na Determinação da Base de Cálculo do Imposto de Renda. In “Revista Dialética de Direito Tributário” n. 162. São Paulo: Dialética. Março de 2009.
- MARTINS, Natanael. “A Realização da Renda como Pressuposto de sua Tributação. Análise sobre a Perspectiva da Nova Contabilidade e do RTT”. In Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). Coordenador: Roberto Quiroga Mosquera e Outro. São Paulo: Dialética. 2010.
- MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e regime jurídico para a sua tributação. São Paulo: MP Editora. 2005.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin. 2008.
- PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 13ª ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2011, p. 758.
- PLIZELLI, Victor Borges. O Princípio da Realização da Renda. Série Doutrina Tributária Vol. VII. São Paulo: Quartier Latin. 2012.
- QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Barueri/SP: Manole. 2004.
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Curso de Direito Tributário (Org. Ives Granda da Silva Martins. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2010, pág. 421/2.

- SAKAKIHARA, Zuudi. Código Tributário Nacional Comentado. Coordenador: Vladimir Passos de Freitas. 5ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2011.
- TIBERY, Henry. In “Comentários ao Código Tributário Nacional”. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. 6ª edição. Volume 1. São Paulo: Saraiva. 2011.
- ZILVETI, Fernando Aurélio. “O Princípio da Realização da Renda”. In Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Coordenador: Luiz Eduardo Schoueri. Volume 1. São Paulo: Quartier Latin. 2003.