

VINICIUS BENTOLILA DE ALMEIDA

**A DESQUALIFICAÇÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS OBTIDAS
PELAS PESSOAS JURÍDICAS EM FASE PRÉ-OPERACIONAL COMO
CRITÉRIO MATERIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO
IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Trabalho de Conclusão do Curso de
Pós-Graduação *lato sensu* em
Direito Tributário, IBET – Instituto
Brasileiro de Direito Tributário

Rio de Janeiro

2008

*A meus pais, Suely e Cláudio, fonte primária das virtudes, sempre ao meu lado;
A meu irmão, Leandro, pela paciência e compreensão, por dormir com a luz acesa;
A minha esposa, Élida, os outros 90º de um horizonte em comum, por aqueles olhos;
Através destes, diante de mim, perfaz-se a mais singela das paisagens;
- é que o amor se faz matéria.*

AGRADECIMENTOS

Ao amigo Cássio, companheiro de sala de aula, no IBET, desde a inscrição, em junho de 2006, no horário do almoço, na Av. Rio Branco, até a entrega do trabalho de conclusão do curso, em outubro de 2008, um pouco depois do horário de almoço, na mesma Av. Rio Branco.

Ao *coach*, Júlio Oliveira, por ter indicado o IBET, e me ensinado nada é *muito jurídico*, na esquina da Rua da Candelária com a Rua Teófilo Otoni.

Aos professores Rodrigo Lourega, Fábio Nogueira e Witoldo Hendrich Júnior, pelas preciosas lições (que muito contribuíram para a realização deste breve estudo), não apenas em sala, como também durante os intervalos para o café da manhã de sábado, na Rua Farani, em respeito ao Princípio do Pão de Queijo.

À Dra. Frana Mendes, nossa coordenadora, e à toda a equipe responsável por viabilizar a disseminação da doutrina do professor Paulo de Barros de Carvalho, na Maravilhosa Cidade de São Sebastião do Rio de Janeiro.

Garoto: Não tente entortar a colher. É impossível. Em vez disso, apenas tente ver a verdade.

Neo: Que verdade?

Garoto: A colher não existe.

Neo: A colher não existe?

Garoto: Então você verá que não é a colher que entorta, é você mesmo.

(*The Matrix*, EUA, Austrália. 1999 cor 136 min. Andy and Larry Wachowsky)

RESUMO

Este trabalho objetiva indicar o devido tratamento tributário a ser dispensado às pessoas jurídicas em fase pré-operacional que venham a reconhecer receitas decorrentes de aplicações financeiras, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda. Até o advento da Lei 9.249/95, havia um dispositivo expresso (IN 54/88) que permitia o reconhecimento contábil das receitas financeiras por parte das empresas pré-operacionais em conta de ativo diferido, o que afastava a tributação. Ocorre que, a Referida Lei 9.249/95, extinguiu a chamada correção monetária de balanço, cujo efeito fiscal era determinado pela IN 54/88. Com isso, a Instrução perdeu seu fundamento de validade, e o Fisco passou a orientar que as ditas receitas pré-operacionais passassem a ser tributadas. No entanto, a desqualificação das receitas financeiras da determinação do IR jamais esteve autorizada exclusivamente pela mencionada norma complementar. A metodologia utilizada neste trabalho está baseada na análise da estrutura normativa que regula o Imposto Sobre a Renda e sua relação com o Princípio da Capacidade Contributiva, como elemento determinante para se verificar a ocorrência de acréscimo patrimonial. Dialeticamente também se investigará a incoerência do tratamento pretendido pelo Fisco exclusivamente em seara infraconstitucional. O trabalho está dividido em quatro capítulos. O Capítulo 1 trata da Capacidade Contributiva como Princípio Informador do Imposto Sobre a Renda. No capítulo 2 a Regra-Matriz de Incidência Tributária do imposto é analisada. O Capítulo 3 investiga o adequado tratamento contábil que devem receber tais receitas. Por fim, no Capítulo 4 é apresentado o correto tratamento tributário que as empresas pré-operacionais devem dar às receitas financeiras auferidas.

Palavras-chave: Imposto de Renda, Capacidade Contributiva, Fase Pré-Operacional, Contabilidade.

SUMÁRIO

Introdução.....	7
Capítulo 1- A Capacidade Contributiva como Princípio Informador do Imposto sobre a Renda.....	9
Capítulo 2 – A Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre a Renda.....	16
Capítulo 3 – O Tratamento Contábil na Fase Pré-operacional.....	24
Capítulo 4 – A Não-tributação da Receita Financeira Auferida Pelas Empresas Pré-Operacionais.....	28
Conclusão.....	33
Referências.....	37

INTRODUÇÃO

Dentre todos os tributos que integram o sistema jurídico, o Imposto sobre a Renda é o que alcança o maior número de contribuintes. Isso ocorre porque o seu aspecto material exterioriza o fato econômico mais peculiar de riqueza humana: a renda. Com efeito, nem todos os indivíduos se dedicam à prestação de serviços, ou se classificam como industriais. Da mesma forma, podemos passar toda uma vida sem importar ou exportar diretamente uma só mercadoria, como também realizar uma operação de câmbio, contratar um seguro, adquirir um automóvel, ter propriedade rural etc.

No entanto, é intrínseca à manutenção de uma vida digna, a percepção de *renda e/ou proventos de qualquer natureza*, seja através do trabalho, herança ou aplicação do capital, a fim de que possam ser convertidos nas mais variadas necessidades humanas tais como alimentação, saúde, cultura. E por isso mesmo, a subtração de parcela dessa riqueza através da tributação pelo Imposto sobre Renda deve ser cercada de muita cautela, sob pena de impossibilitar a manutenção da integridade do contribuinte. Sob essa perspectiva, exsurge o Princípio da Capacidade Contributiva como o valor atrelado à idéia justiça fiscal com a pretensão de resguardar a integridade do contribuinte quando atingido pela incidência tributária.

Os chamados Princípios em Direito têm papel de destaque no sistema jurídico nacional, pois comportam uma elevada carga axiológica que exerce influência determinante na construção das demais normas jurídicas, sobretudo aqueles explicitamente insculpidos no texto constitucional. E, como no Brasil, os alicerces do Sistema Tributário encontram-se amplamente positivados na Constituição da República, por meio de minuciosa discriminação de competência e demarcação dos respectivos fatos geradores, é de se esperar a

decisiva influência dos princípios constitucionais no estudo das incidências tributárias.

Com essas premissas, o presente estudo se inicia, para desenvolver nos dois primeiros capítulos os conceitos e extensão de *princípios jurídicos*, *supremacia da constituição no sistema de Direito Positivo Brasileiro* e da *Regra-Matriz de Incidência Tributária* do Imposto sobre a Renda. Isso porque acreditamos que a ausência da sedimentação desses institutos, e de sua utilização na Ciência do Direito implica em um risco tremendo quando se estuda o Imposto sobre a Renda. A interpretação do IR sem o auxílio da Teoria Geral do Direito e do Direito Constitucional, tende a obscuridade, ao mar de incerteza jurídica em face de significativa produção normativa que o tributo envolve no patamar infraconstitucional¹.

Analisados os pressupostos constitucionais e examinada a Regra-Matriz de Incidência é que nos sentimos preparados para demonstrar que as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas em fase pré-operacional não informam o critério material do IR, seja por afronta direta ao Princípio da Capacidade Contributiva, seja pela ilegalidade do procedimento ao não se ajustar ao Princípio Contábil da Competência.

Por fim, apresentamos o ponto de vista da Receita Federal do Brasil, que vinha se manifestando equivocadamente por vincular o reconhecimento de receitas financeiras em conta de ativo diferido somente em um cenário inflacionário, mas que, felizmente a partir do final do ano de 2007 iniciou o processo de retificação de seu posicionamento, o qual culminou com a publicação da Solução de Divergência COSIT n. 32 de 21 de Julho de 2008 (enquanto ainda se escrevia esse trabalho), que orienta o reconhecimento do resultado financeiro das empresas pré-operacionais no ativo diferido. Ficamos agora na expectativa da publicação do ato declaratório que venha uniformizar o entendimento da Receita Federal do Brasil.

¹ Vide, p.ex., o Regulamento do Imposto de Renda (Dec. n. 3.000/99), que sintetiza a legislação ordinária do IR e comporta 1.001 artigos.

CAPÍTULO 1

A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO INFORMADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

1.1 O Direito Positivo enquanto sistema e a Supremacia da Constituição da República

Premissa básica que assumimos para discorrer sobre o tema ora apresentado, desde as primeiras linhas até seu deslinde é a de que o Direito Positivo deve ser compreendido enquanto um sistema normativo, produto da cultura humana, que consiste em um conjunto de normas² jurídicas, qualificadas como *proposições enunciativas que visam regular condutas humanas*. Recorrendo às lições NORBERTO BOBBIO³, tais regras pertencem à categoria geral das proposições prescritivas.

Com efeito, o Direito Positivo, enquanto sistema, é resultado da composição de vários subsistemas, que se relacionam por meio de uma estrutura hierarquicamente definida, onde regras de menor *status* buscam sua justificação, os chamados fundamentos de validade, em regras *superiores*. Nesse sentido,

² I - Achamos oportuno ressaltar que a presente monografia tem forte influência da Escola Analítica do Direito Tributário Brasileiro, regida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, com *nascente* na PUC/SP e *afluentes* Brasil à fora, através dos Cursos de Especialização em Direito Tributário do IBET. Por essa razão, não olvidamos das relevantes lições de semiótica e da distinção entre os elementos da linguagem: (i) signo, (ii) significado e (iii)significação, e sua relação com os conceitos de (i) suporte material; (ii) enunciado e (iii) norma. Em apertadíssima síntese: ***o legislador expede o enunciado; o intérprete produz a norma***. Ocorre que, por questões de estilo, para que sejam evitadas repetitivamente expressões como “proposições prescritivas” ou “enunciados”, utilizaremos o termo “norma” como sinônimo daqueles. Assim, aqui não concebemos norma como a significação (a construção mental da proposição prescritiva), mas sim como o próprio o enunciado. II - Conforme lição do professor Luís César Souza de Queiroz, o termo analítico decorre da importância que se atribui à linguagem na construção e descrição do Direito Positivo, método que é informado pela denominada Filosofia Analítica (que utiliza a linguagem como importante instrumento para adquirir e transmitir conhecimento). O termo normativo é usado em função do que se considera que sejam as unidades do sistema jurídico: as normas jurídicas (in *Imposto Sobre a Renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional*. 1ª ed. Editora Forense. Rio de Janeiro, 2003. p. 13.)

³ Norberto Bobbio, *Teoria da Norma Jurídica*, Edipro, 2003, p. 23.

TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM⁴ revela que o Direito Positivo estrutura-se em uma hierarquia de veículos introdutórios, em virtude da hierarquia de seu órgão produtor, em cujo cume encontramos a Assembléia Constituinte, na condição de órgão-fonte superior, descendo verticalmente a ladeira do direito positivo até aos órgãos encarregados de expedir os derradeiros comandos normativos.

Recorrendo recorreremos às lições de LOURIVAL VILANOVA⁵, que assim descreve a estrutura hierárquica do Direito Positivo:

“o sistema consta de proposições normativas; uma proposição normativa tem sua origem (reason of validity) em outra proposição normativa; uma proposição normativa só pertence ao sistema se podermos reconduzi-la à proposição fundamental do sistema. Cada norma provém de outra norma e cada norma dá lugar, ao se aplicar à realidade, a outra norma. O método de construção de proposições normativas está estipulado por outras normas.”

O retorno à norma fundamental, indicado pelo ilustre jusfilósofo pernambucano, está alinhado com o pensamento de KELSEN, para quem a *Grundnorm* é fonte primeira de todo o ordenamento jurídico, que atribui validade a todo o direito. E o precursor da “Escola de Viena”, confere à Constituição esse status inaugural do Direito Positivo, por se tratar da norma absoluta que não se refere a nenhuma outra⁶.

No sistema jurídico brasileiro, as normas contidas na Constituição Federal ocupam o grau hierárquico máximo. A partir, principalmente, da análise dos dispositivos elencados no Capítulo I – *Do Sistema Tributário Nacional*, do Título VI – *Da Tributação e do Orçamento* da Carta Magna, que se prestaram a positivizar determinados princípios gerais em matéria tributária, bem como indicar as limitações ao poder de tributar, discriminar as competências tributárias às pessoas políticas, além de versar sobre a repartição das receitas tributária, estão os

⁴ Târek Moysés Moussallem. *Fontes do Direito Tributário*. Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 1ª ed. Saraiva, 2005. p.113.

⁵ Lourival Vilanova. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, Noeses, 2005 p.154

⁶ Conforme lição de Paulo Dourado de Gusmão in *Introdução à Teoria do Direito*. Freitas Bastos, 1962. P. 248.

pilares para a elaboração, aplicação e interpretação do Direito Tributário no Brasil.

1.2 Princípios Constitucionais Tributários

Conforme acabamos de aduzir, a Constituição da República é a norma fundamental do Direito Positivo, posto que todo o sistema tem como alicerce o Texto Constitucional de 1988. Nesse sistema há, contudo, determinadas normas que contém um campo gravitacional extremamente abrangente. Tais proposições têm um alcance muito mais poderoso que as demais regras, e, por isso mesmo, apresentam certo grau de indeterminação. Tratam-se dos Princípios Jurídicos.

Tendo em vista a amplitude dessas proposições, MIGUEL REALE⁷, indicando que, de tão relevantes para o sistema, determinados princípios encontram-se textualmente insculpidos nos ordenamento jurídico, inclusive no plano constitucional, propõe:

“Alguns deles se revestem de tamanha importância que o legislador lhes confere força de lei, com a estrutura de modelos jurídicos, inclusive no plano constitucional, consoante dispõe nossa Constituição sobre os princípios de isonomia (igualdade de todos perante a lei), de irretroatividade da lei para proteção dos direitos adquiridos etc.”

Na Lição de ROQUE CARRAZZA⁸, o Princípio Constitucional é o “enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

⁷ Miguel Reale. *Lições Preliminares de Direito*. Saraiva, p. 300.

⁸ Roque Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Malheiros Editores. P, 39.

1.3 O conceito de Capacidade Contributiva

Se o conceito de Direito, invariavelmente, passa pela reflexão do sentido de justiça, é de se esperar que análise do quinhão *adequado* da riqueza que o súdito *deve* ofertar à autoridade, em forma de tributo, seja tão antiga e intrigante⁹ quanto à própria história do Direito.

É assim que, desde o Egito Antigo, posteriormente não escapando ao crivo dos filósofos gregos, e aperfeiçoando-se a partir da Idade Moderna, com a contribuição decisiva de ADAM SMITH, a produção intelectual acerca da idéia de Capacidade Contributiva, veio, ao longo dos séculos, se desenvolvendo para, a partir do início do século XX passar a ser amplamente discutido e recepcionado como Princípio Constitucional¹⁰.

No Direito Brasileiro, foi em 1946 que o Princípio ganhou *status* constitucional, na mesma esteira de várias Cartas do Mundo¹¹, conforme disposto do art. 202 do texto constitucional:

“Art. 202. Os tributos Terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforma a capacidade econômica do contribuinte.”

Ao arrepio da tendência mundial, tanto por ocasião da Emenda Constitucional 18/65, quanto na Constituição de 1967, o Princípio da Capacidade Contributiva deixou de ser veiculado pelo Sistema Constitucional Brasileiro de

⁹ Sobre o conceito de justiça e sua relação com o Direito, recomenda-se a leitura dos vários ensaios de Kelsen reunidos na obra *O que é Justiça?*, a qual tivemos acesso por meio da 3ª edição, de abril de 2001, publicada no Brasil pela Editora Martins Fontes. Vale aqui citar a seguinte reflexão do autor: “Nenhuma outra questão foi tão passionalmente discutida; por nenhuma outra foram derramadas tantas lágrimas amargas, tanto sangue precioso; sobre nenhuma outra, ainda, as mentes mais ilustres – de Platão a Kant – meditaram tão profundamente. E, no entanto, ela continua até hoje sem resposta. Talvez por se tratar de uma dessas questões para as quais vale o resignado saber de que o homem nunca encontrará uma resposta definitiva; *deverá apenas tentar perguntar melhor.*” (destaque nosso).

¹⁰ Conforme as lições de Fernando Aurélio Zilveti, ao tratar da evolução histórica do Princípio da Capacidade Contributiva na obra *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, Quartier Latin, 2004. p.145.

¹¹ Em acurado estudo do direito constitucional comparado, Regina Helena da Costa, esclarece que após a Segunda Guerra Mundial houve uma tendência generalizada em se exaltar as questões de sociais na ordem econômica. A Professora de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, esclarece que várias nações no mundo, encamparam o Princípio da Capacidade Contributiva, influenciadas, sobretudo, pela Constituição de Weimar, cujo art. 134 estabelecia que todos os cidadãos, sem distinção, contribuiriam, na proporção de seus próprios meios (*mittel*), a todos os ônus públicos, em conformidade à lei (in *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª edição, Malheiros Editores, 2003. p.20.)

forma explícita, voltando a integrar o texto constitucional somente com o advento da Carta de 1988¹².

Entre nós, um dos maiores estudiosos da repercussão da Capacidade Contributiva foi ALFREDO AUGUSTO BECKER¹³, que, em verdade, criticou a positivação do princípio na Constituição de 1946. Para o mestre gaúcho, o legislador constituinte teria se equivocado ao transpor textualmente uma “genuína regra de Direito Natural”, dotada de “notável ambigüidade”, por tratar-se de “um recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos”, embora contando com “um mínimo de certeza e praticabilidade que revela a sua natureza jurídica e fixa sua restrita eficácia jurídica”.

A esse respeito, ousamos discordar do mestre gaúcho, sob a escolta LUIS ALBERTO WARAT¹⁴ que, a partir de estudos de filosofia da linguagem, assim se manifesta sobre as incertezas significativas e definições:

“Na prática, os critérios mediante os quais se pretende explicar o significado dos termos gerais da linguagem natural não permitem decidir, na totalidade dos casos, os limites precisos para sua denotação, devendo os usuários decidir pragmaticamente se incluem ou não determinadas situações, objetos ou subclasses de termos dentro da denotação.”

Nesse sentido, apoiando-nos da doutrina de LUIS CESAR QUEIROZ¹⁵, podemos afirmar que o fenômeno de indeterminação dos conceitos é intrínseco e peculiar não só à linguagem jurídica, como a qualquer espécie de linguagem. Todo o conceito, dessa forma, será passível de certa indeterminação,

¹²Conforme disposto no §1º do art. 145, da Constituição da República: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão regulados segundo a *capacidade econômica* do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (grifos nossos).

¹³ Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*. p. 509 e SS.

¹⁴ Luis Alberto Warat. *O Direito e sua Linguagem*. 2ª Versão. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995. p.76

¹⁵ Imposto sobre a Renda...p.27

cabendo ao intérprete, mediante utilização do método que lhe prouver enfrentar na busca da identificação do objeto.

Reforçando tal idéia, REGINA HELENA COSTA¹⁶ esclarece:

“O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça de ambigüidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”.

Para GERALDO ATALIBA E CLÉBER GIARDINO¹⁷ "a capacidade econômica corresponde a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza de lastro à tributação".

Curiosamente, PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁸, ao tratar dos Princípios constitucionais tributários, no seu Curso de Direito Tributário, não confere à capacidade contributiva o status de princípio constitucional explícito. No entanto, deixa claro que:

“No Brasil, o sistema do direito positivo exhibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância do princípio da capacidade contributiva absoluta, uma vez que os fatos escolhidos denotam signos de riqueza...Sobremais, o §1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988 é incisivo ao determinar que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”

Não resta dúvida que a Capacidade Contributiva constitui verdadeiro princípio insculpido textualmente em nossa Constituição. A propósito, o legislador constitucional foi extremamente feliz ao inserir textualmente a

¹⁶ Princípio..., p. 107.

¹⁷ Intributabilidade das correções monetárias, RDT n. 47

¹⁸ Curso de Direito Tributário. p 144 ss. Na mesma obra o Mestre afirma que “ apesar de não constar mais de nossa Carta Magna aquele imperativo, o princípio da capacidade contributiva persiste no direito brasileiro, não como formulação expressa, porém implícito nas dobras do primado da igualdade.”

representação do princípio no o §1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988, e o fez com vistas a afastar qualquer ameaça de lesão à integridade da fonte produtora da riqueza primeira do Estado, o tributo.

1.4 A irradiação da Capacidade Contributiva no Imposto sobre a Renda

Adiantamos que por força da discriminação constitucional da competência tributária conferida à União para instituir o imposto sobre (art. 153, III) a renda não deve escapar à influencia do Princípio da Capacidade Contributiva, insculpido no §1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988.

O legislador constituinte originário indicou como o *signo presuntivo de riqueza*¹⁹ do IR “renda e proventos de qualquer natureza”, em cumprimento ao disposto na alínea inciso III, do art. 145 da Constituição da República. Tais elementos pois, devem ser o suporte factual exteriorizador de riqueza que se relevado dada circunstâncias de tempo e espaço, implicará na identificação da parcela devida ao Estado como forma de tributo.

Assim, a liberdade do legislador infraconstitucional através de lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária e as definições de fato gerador, base de cálculo de contribuintes do imposto sobre a renda fica balizada pelo respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva.

Dessa forma, a identificação da renda enquanto alvo da tributação deve passar pelo crivo da análise da correta proporção entre o disponível às suas necessidades para a manutenção da fonte produtora.

¹⁹ Não podemos deixar de render nossas homenagens ao prof. Alfredo Augusto Becker, precursor no Direito Pátrio na expressão “fato presuntivo de riqueza”. Teoria Geral do Direito Tributário, p.533

CAPÍTULO 2

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

2.1 Considerações Iniciais

Muitas são as expressões utilizadas pela doutrina para designar o que aqui vem apresentado como critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária. Fala-se em elementos da relação jurídica substancial²⁰, elementos da obrigação tributária²¹, elementos do fato gerador²², aspectos da hipótese de incidência²³.

O professor Paulo de Barros Carvalho²⁴ ao abordar o tema, parte da noção de “cópula deôntica”, que consiste na associação de uma hipótese e seu conseqüente que se prestam a definir a incidência fiscal. A partir desse princípio, assim apresenta os critérios da regra-matriz e incidência:

“Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência (prescriptor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”²⁵.

Identificar seus critérios, e, a partir daí, construir a regra-matriz de incidência como propõe a questão posta, implica em determinar os atributos

²⁰ Dino Jarach, O Fato Imponível, Ed. Ver. Trib., 2ª ed., São Paulo, 2004, p. 92.

²¹ Ruy Barbosa Nogueira, José Bushatsky Ed., São Paulo, 1964, p. 70.

²² Luciano da Silva Amaro, Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, São Paulo, 2003, p. 254.

²³ Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária, Malheiros Ed. São Paulo, 2002, p.76.

²⁴ Curso..., p. 242.

²⁵ Ibidem, cit., p. 243.

contidos na norma jurídica que revelam os fatos aptos a fazer nascer a obrigação tributária, a qual designa a relação jurídica tributária. Adiante, traçaremos tal análise sob a perspectiva do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

2.2 Critério Material

Ao atribuir competência à União para instituir o IR, a Constituição da República informa que o tributo deverá ser instituído sobre “renda e proventos de qualquer natureza”. O legislador infraconstitucional, a seu turno, com fundamento no disposto na alínea “a”, do inciso III, do art. 146 da Constituição, tratou de refinar o conceito constitucional, estabelecendo que o Critério Material da RMIT do imposto consiste na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de:

- a) renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e
- b) proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior.

Desta forma, é mister que sejam abordadas as definições de (i) *aquisição de disponibilidade econômica e jurídica*, (ii) *renda*, (iii) *proventos de qualquer natureza*, além do sentido de (iv) *acréscimo patrimonial*, aspectos de suma importância na análise do Imposto sobre a Renda.

Quanto aos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, recorreremos à lição de MODESTO CARVALHOSA²⁶, que definiu disponibilidade econômica como “o efetivo recebimento em dinheiro ou em bens do acréscimo patrimonial” e disponibilidade jurídica como “a outorga efetiva de direitos creditícios, que representam acréscimo patrimonial”.

Com efeito, não é só o recebimento efetivo dá vez à realização do fato jurídico tributário descrito no antecedente a RMIT (*regime de caixa*), mas

²⁶ *Apud* Luis César de Souza Queiroz, Imposto... p. 338.

também, e principalmente²⁷, os fatos que revelam o direito ao recebimento (*regime de competência*) em função da transferência de riscos e dos benefícios da propriedade.

LUIS CEZAR Q QUEIROZ²⁸ em muito contribuiu com a Doutrina mais recente sobre a análise da construção do conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza, sobretudo, com a publicação da obra *Imposto Sobre a Renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional*, resultado de sua tese de doutorado defendida na PUC/SP.

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

São considerados “proventos” os resultados obtidos de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos, como os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadorias²⁹.

Embora o conceito de renda possa adquirir várias feições, todas acabam por convergir para a idéia de **acréscimo patrimonial**, sendo essa a

²⁷ A Lei n 6.404, de 15 de Dezembro de 1976, elegeu o Regime de Competência como o critério contábil a ser adotado pelas Sociedades no registro de suas mutações patrimoniais, conforme disposto em seu artigo 177. A Legislação do Imposto de Renda estabeleceu como regra geral a adoção do mesmo regime, conforme se depreende do §5º, art. 6º do Decreto-Lei n. 1.598/77 e art. 273 do RIR/99. Nesse sentido, consultar os Pareceres Normativos CST n. 57/79 e n. 26/82.

²⁸ *Imposto...*, 338.

²⁹ Luciana Rosanova Galhardo, *Rateio de Despesas no Direito Tributário*, p. 159

mesma percepção do STF, que através do Acórdão no Recurso Extraordinário nº 89.791-RJ, de 03/10/1978, proferida pela 1ª Turma conclui que “na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: a renda é sempre um ganho ou acréscimo de patrimônio.”

2.3 Critério Espacial

O aspecto espacial do antecedente da RMIT apresenta as coordenadas de espaço da situação hipotética descrita na norma. Trata-se do local indicado pelo legislador onde se ocorrida a situação fática do antecedente se desdobrará a relação jurídica apontada no conseqüente.

Dito isso, a partir da conjugação do princípio da Universalidade com as leis 9.249/95; 9.430/96; 9.532/97 e a LC 104/01A, que inseriu os §§ 1º e 2º ao art. 43 do CTN podemos afirmar que a legislação pátria adotou o critério da renda mundial para a tributação das pessoas jurídicas. Isso faz com que, além da incidência sobre rendimentos auferidos no Brasil, também serão tributados os rendimentos percebidos por empresas brasileiras no exterior, como os auferidos por entes estrangeiros em relação a fontes brasileiras.

2.4 Critério Temporal

Na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO³⁰, o fato jurídico tributário é constituído por um enunciado protocolar, denotativo, relatando um evento pretérito que se **consolidou** numa **unidade de tempo** e num ponto do espaço social. (g.n.) Da expressão “unidade de tempo” podemos extrair a noção de limite, que pressupõe início e fim; na língua de Gaio, o *a quo* e o *ad quem*.

³⁰ Curso..., p. 406

Transcorrido o tempo, o verbo que indica o aspecto material da RMIT, do infinitivo flexiona-se para o pretérito perfeito, quando relatado o fato jurídico tributário.

Aspecto bastante discutido pela Doutrina³¹ refere-se ao momento de ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda. Classificação doutrinária clássica indica que o processo de formação dos fatos geradores pode ser instantâneo, continuado ou complexivo. Em síntese, poderíamos dizer que na primeira hipótese o fato gerador se dá com a ocorrência de um único fato. E a cada novo fato, uma nova obrigação tributária se consolidará. Os fatos geradores continuados ou periódicos pressupõem situações aparentemente estáticas onde são os ciclos de tempo que determinariam a ocorrência do fato gerador e o nascimento de obrigações tributárias. Já nos tributos complexivos há uma conjunção dos dois primeiros, onde fatos geradores se formam e realizam-se ao longo do tempo, mas se reputam completamente realizados no final de determinado período.

Analisemos, pois, a figura abaixo:

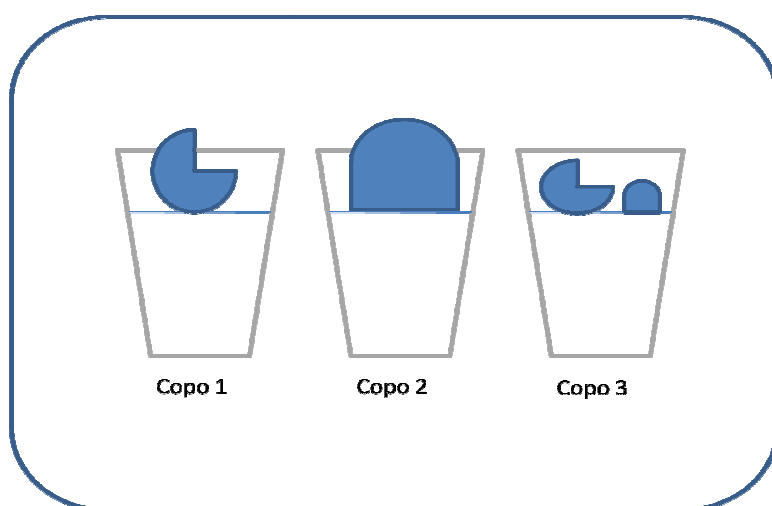


Fig. 1

³¹ Para a Antônio Roberto Sampaio Dória “o fato gerador do imposto de renda brasileiro sobre as pessoas físicas é de natureza dos complexivos, cujo processo de formação se aperfeiçoa após o transcurso de unidades sucessivas de tempo, resultando de um conjunto de fatos, atos ou negócios renovados durante o ano civil imediatamente anterior àquele em que o imposto é devido”. (artigo in “Cadernos de Direito Tributário”, RDP 18/362). Contrários à noção de fato gerador complexivo, liderados por Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Paulo Ayres Barreto e Luciano Amaro.

No copo 1, vemos uma bolha que acabou de estourar, foi o fato relatado provocando a incidência, trata-se de aspecto temporal instantâneo. No copo 2 a situação fática é estática, e caberá ao tempo desencadear a incidência. Já no copo 3 temos os dois fenômenos simultaneamente.

No caso do imposto de renda, o aspecto material se concretiza em um ciclo de tempo denominado período de apuração, que pode ser denominado de período de formação de renda tributável. Nesse tempo se confrontam receitas, custos e despesas, que ao final implicarão na equação matemática que revelará se houve ou não acréscimo patrimonial, base imponible sobre a qual incidirá a alíquota do imposto.

Determinar o tributo é olhar para trás de um único momento, ainda que seja o de encerramento de uma sucessão de situações independentes entre si, mas que a lei houve por bem considerá-las num só conjunto. O aspecto temporal, portanto, só deve ser instantâneo na medida em que somente a partir do termo é que se infere efetivamente “o realizado”.

2.5 Critério Pessoal.

Não há maiores dúvidas, pois conforme preconizado pela Constituição Federal, o imposto sobre a renda é de competência da União Federal.

Sujeito passivo é a pessoa (física ou jurídica) de quem se exige o cumprimento da prestação, a qual pode ser pecuniária ou dever instrumental. Nos casos em que o sujeito passivo da obrigação tributária tem relação pessoal e direta com o aspecto material da RMIT é chamado de Contribuinte. Pode, contudo, a lei estabelecer que terceira pessoa por possuir vínculo com o contribuinte passe à condição de sujeito passivo, esse é o caso da responsabilidade tributária. Mas nesse caso não estaremos diante de uma relação jurídico tributária, trata-se de uma sub-rogação subjetiva ou de norma primária punitiva³².

³² Luis César Souza de Queiroz, Sujeição Passiva Tributária, p. 199.

2.6 Critério Quantitativo.

2.6.1 Base de cálculo

Como já tivemos a oportunidade de mencionar, o antecedente da RMIT revela um fato exteriorizador de riqueza ou uma atividade estatal em determinado ponto no espaço-tempo. O conseqüente desenha uma relação jurídica: comportamento e objeto. Esse último é o tributo, cuja base de cálculo é a medida da riqueza exteriorizada ou a prestação estatal que associados à alíquota caberá ao sujeito passivo entregar ao sujeito ativo. Com efeito, "a base de cálculo é uma proposição prescritiva que se instala no cerne da estrutura relacional do conseqüente normativo."³³

PAULO AYRES BARRETO³⁴, brilhantemente, decompõe a base de cálculo do Imposto sobre a Renda, demonstrando o resultado que a base imponível deve revelar, a partir de seus elementos intrínsecos:

“É dizer, compõe-se a base de cálculo deste imposto pelo entrelaçamento de diversos enunciados lingüísticos que se referem às receitas, com aqueles relativos aos custos e despesas. Assim, da conjugação de todos os fatos-receitas, fatos-custos, e fatos-despesas exsurge o acréscimo patrimonial, base de cálculo do imposto sobre a renda.”

A legislação de regência do IRPJ admite três possíveis regimes de apuração (determinação da base de cálculo x aspecto temporal) do IRPJ, quais sejam, Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado.

O Lucro Real consiste no lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por lei. Quanto ao aspecto temporal, pode ser trimestral ou anual.

³³ Paulo de Barros Carvalho, Base de Cálculo como Fato Jurídico e a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais, Revista Dialética n. 37. p. 125.

³⁴ Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica, p. 783

Alternativamente, a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000 e não seja obrigada a tributar o IRPJ com base no Lucro Real³⁵ poderá optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido. Esse regime de apuração consiste na determinação da base de cálculo mediante a aplicação de percentuais fixados por lei, a depender da natureza da receita e do ramo de atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida em cada trimestre.

Caso a pessoa jurídica não conte com escrituração comercial ou esta encontre-se imprestável, a determinação da base de cálculo do IRPJ será apurada mediante aplicação de percentuais determinados em lei sobre a receita bruta, quando conhecida (Lucro Arbitrado). Entretanto quando nem a receita bruta for conhecida, há oito diferentes formas de se apurar a base de cálculo tomando-se por base, e.g., soma dos ativos, patrimônio líquido e a compra de mercadorias.

2.6.2 Alíquota

Para as pessoas jurídicas, 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, além do adicional de 10%, aplicável sobre o lucro excedente a R\$ 20.000 mensais, R\$ 60.000 trimestral ou R\$ 240.000 anual.

A alíquota se presta a indicar a parcela (quota) da base imponible que deverá ser encaminhada aos cofres públicos. É a conjunção desses dois elementos que determina o valor do tributo. E, quando este tem por característica a progressividade, uma das técnicas utilizadas consiste exatamente na aplicação de diferentes alíquotas sobre uma mesma forma de se determinar a base imponible.

³⁵ Há uma série de regras que implicam na obrigatoriedade na apuração do IRPJ pelo Lucro Real.

CAPÍTULO 3

O TRATAMENTO CONTÁBIL NA FASE PRÉ-OPERACIONAL³⁶

3.1 O Princípio Contábil da Competência e o Conceito de Ativo Diferido

A Resolução n. 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade positivou os chamados “Princípios Fundamentais de Contabilidade”, determinando, inclusive a obrigatoriedade de sua observância. Senão vejamos:

“Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade consoante o entendimento predominante no universo científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objetivo é o patrimônio das entidades.”

No art. 1º, § 1º da mesma Resolução temos:

“A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.”

³⁶ Em 28 de dezembro de 2007, a Lei n. 11.638 foi sancionada, promovendo diversas alterações, sobretudo de em relação às normas contábeis, na Lei n. 6.404/76. Assim, todas as citações que fizemos à Lei 6.404/76 deverão ser compreendidas já como o texto novo, com as alterações de dezembro de 2007. Ressaltamos que, no presente estudo, não tivemos a intenção de analisar os impactos advindos dessas alterações. Até porque, os conceitos contábeis por nós aqui investigados não sofreram significantes alterações com o advento da nova lei.

Nos termos do art. 177 da Lei n. 6.404, de 15 de Dezembro de 1976, a Legislação Societária elegeu o Regime de Competência como o critério contábil a ser adotado pelas Sociedades no registro de suas mutações patrimoniais.

Recorremos novamente à Resolução n. 750/93 temos que:

“O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em um aumento ou diminuição do patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.”

O Regime de Competência tem como objetivo determinar que as mutações patrimoniais sejam registradas no mesmo exercício dos fatos que lhes dão origem. Essa correspondência implica estabelecer a regra segundo a qual o resultado contábil referente a um determinado exercício social compreenda todas as receitas (Princípio da Realização das Receitas) e correlatas despesas (Princípio da Confrontação das Despesas com as Receitas) vinculadas aos fatos ocorridos nesse mesmo exercício.

Intimamente relacionado ao Princípio da Competência está a noção de ativo diferido. O conceito de diferimento de despesas nasce com a esperança de se obter receitas em períodos futuros que não se poderiam originar se as despesas diferidas não tivessem sido incorridas³⁷. Conseqüentemente, para adequar esse fenômeno ao Regime de Competência, o art. 179, V, da Lei no 6.404/76, dispõe que essas aplicações de recursos devam ser classificadas no ativo diferido “as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional”.

Nesse sentido, os professores da FIPECAF, FEA/USP ensinam que “os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais (ou aos custos), no período de tempo em que

³⁷ IBRACON - Normas e Pronunciamentos de Contabilidade – NPC VIII, de agosto de 79.

estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa”. Isso, com fulcro no art. 183, § 3o, da Lei no 6.404/76. (237)

3.2 A Necessidade da Aplicação dos Aportes de Capital e a contabilização das receitas financeiras para as empresas em fase pré-operacional

O período compreendido entre a constituição de uma pessoa jurídica e o início de sua fase produtiva é conhecido como pré-operacional. Nesta etapa todos os esforços estão voltados para a implantação do projeto. A partir da captação de recursos externos, uma série de gastos relacionados à organização e à administração da empresa, tais como salários, recrutamento, viagens, refeições etc. vão sendo incorridos, e registrados contabilmente como um ativo diferido, em respeito ao Princípio da Competência, conforme explicamos acima.

Tais dispêndios, como demonstrado no capítulo anterior, por força do Princípio da Competência deverão ser registrados contabilmente no ativo diferido da sociedade, somente vindo a ser reconhecidos no resultado por ocasião do início das atividades da empresa.

Nesse cenário, podem ocorrer situações em que, após o momento da captação do recurso externo, mas antes de sua aplicação direta aos gastos de implantação, a administração da empresa pré-operacional, por dever de diligência, recorra a instrumentos financeiros com o objetivo de proteger a parcela do capital investido e ainda não direcionado aos gastos de organização, e, com isso, obtenha com isso receitas financeiras.

A esse respeito, é bom esclarecer que o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, através de seu pronunciamento no VIII – DIFERIDO, buscando harmonizar o tratamento conferido à mutação do patrimônio das Sociedades em fase pré-operacional com o Regime de Competência, assim manifestou-se:

Um empreendimento em fase pré-operacional ou com projetos em implantação, como regra geral, **não deve gerar resultado** enquanto não estiver concluído ou em operação.

Balizado nas mesmas premissas, no Manual da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP – FIPECAFI é disposto que:

"Faz parte do Ativo Diferido qualquer resultado eventual obtido com uso de ativos, sendo utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento.

Por exemplo, se a empresa aplica seus recursos financeiros ainda não utilizados e obtém receitas financeiras (ou de variações monetárias), deve considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio diferido; se suplantá-las deve deduzi-las das outras despesas pré-operacionais. De qualquer forma, tais receitas devem estar em conta específica à parte, classificada como redução das despesas pré-operacionais.

(...)

Só não são tratados como redução (ou acréscimo) do Ativo Permanente os resultados derivados de fatores não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da empresa. Por exemplo, se ela vende um terreno que já possuía, sem relação com as obras em construção, não tratará o lucro ou prejuízo dessa alienação como integrante da fase pré-operacional.

Portanto, uma empresa em fase pré-operacional não deveria ter uma Demonstração de Resultado nesse período; no máximo teria uma Demonstração de Transações Eventuais ou Demonstração de Resultados Pré-operacionais, que serviria mais como evidenciação de valores acrescidos ao (ou deduzidos do) ativo diferido e da razão dessas alterações."

A fim de que o Regime de Competência seja observado, as receitas financeiras percebidas durante a fase pré-operacional devem ser classificadas no ativo diferido como contas redutoras das despesas pré-operacionais, e levadas a resultado via amortização a partir do início das atividades da Sociedade. Isso porque, durante a fase pré-operacional o Regime de Competência afasta a idéia de apuração de resultado

CAPÍTULO 4

A NÃO TRIBUTAÇÃO DA RECEITA FINANCEIRA AUFERIDA PELAS EMPRESAS NA FASE PRÉ-OPERACIONAL

4.1 O Devido Tratamento Tributário

Tendo em vista a situação descrita no capítulo anterior onde a empresa pré-operacional obtém determinados resultados financeiros, e conjugando-os com as disposições jurídico-contábeis também lá mencionadas, não há como conceber que tais fatos revelem acréscimo patrimonial. Sequer a sociedade deve apurar resultados, que somente deverão ser percebidos no momento em que forem iniciadas suas atividades. Ainda, a tributação da receitas financeiras das empresas pré-operacional configura verdadeira afronta ao Princípio da Capacidade Contributiva, posto que a riqueza que se espera obter só virá a partir da fase operacional, momento em que o ativo diferido deverá ser amortizado.

Pode parecer simplória a conclusão obtida acima, mas só temos condições de assumirmos posicionamento tão sintético considerando tudo o que já dito até esse momento. É realmente direta a conclusão que se obtém, se compreendidos corretamente todos os elementos integrantes (fatos) que compõem a obtenção de receitas financeiras por parte de entidades pré-operacional. Sem

operação, não há fato presuntivo de riqueza que revele a Capacidade Contributiva que deve ser observada em relação aos impostos, conforme preconiza o §1º do art. 145 da CF.

Não obstante, ainda para aqueles que possam não crer na interferência do Princípio da Capacidade Contributiva para fins de determinação do aspecto material do IR, apenas analisando a legislação infraconstitucional podemos chegar a mesma conclusão. Isso porque o Regime de Competência foi adotado o adotado peã legislação do IR para fins de apuração do lucro tributável, conforme preconizado pelo § 4o, art.6o , do Decreto-lei no 1.598/77. A própria Exposição de Motivos ao DL no 1.598/77 apresentada pelo Ministro da Fazenda confirma essa orientação:

“A lei de sociedades por ações redefiniu o lucro comercial (denominado lucro líquido do exercício), regulando mais pormenorizadamente do que a legislação anterior os critérios de classificação e avaliação do patrimônio, de elaboração das demonstrações financeiras e apuração de lucro. O Projeto adapta a definição da base de cálculo do imposto aos novos conceitos da lei comercial, inclusive quanto à adoção (no reconhecimento do lucro) do regime de competência.”

A própria Autoridade Fiscal chancela a adesão da legislação do IR ao princípio da competência, conforme podemos depreender da análise do Parecer Normativo CST, n. 26, de 09.12.1982:

EMENTA - As expressões "inexatidão quanto ao período-base de escrituração" e "inexatidão quanto ao período-base de competência", contidas no "caput" e no § 1º do art. 171. Do Regulamento do Imposto de Renda/80, significam inobservância do regime de competência contábil previsto no art. 177. Da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações). Às irregularidades continuadas, referentes a dedução de despesas de propaganda incorridas e não pagas no período-base da declaração de rendimentos, não se aplica o tratamento próprio de postergação de

imposto, mas sim o de dedução indevida; no caso para efeito de lançamento de ofício, deve-se compensar no período-base envolvido os valores pagos neste período -base e glosados no anterior.

A fim de que Regime de Competência seja observado e em obediência ao Princípio da Competência, as receitas financeiras percebidas durante a fase pré-operacional devem ser classificadas no ativo diferido como contas redutoras das despesas pré-operacionais, e levadas a resultado via amortização a partir do início das atividades da Sociedade. Isso porque, durante a fase pré-operacional o Regime de Competência afasta a idéia de apuração de resultado. Com efeito não se revela o aspecto material da RMIT do Imposto sobre a Renda.

4.2 O Posicionamento da Receita Federal do Brasil

Durante a vigência da Instrução Normativa no 54, de 05 de abril de 1988, que dispunha sobre os efeitos tributários decorrentes do lucro inflacionário, era permitido às empresas em fase pré-operacional apurar em conjunto o saldo das despesas e receitas financeiras, bem como as variações monetárias ativas e passivas e o resultado líquido da correção monetária de balanço, de forma que (i) se o saldo apurado fosse devedor seria acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar do ativo diferido; (ii) já o saldo credor seria diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base.

Entretanto, com o advento da Lei no 9.249/95 foi revogado o procedimento de correção monetária das demonstrações financeiras e seus desdobramentos, dentre eles o lucro inflacionário, e as normas contidas na IN 54/88 perderam eficácia.

A partir de então, as Autoridades Fiscais passaram a entender³⁸ que, com a revogação da IN 54/88, as receitas financeiras auferidas por pessoas

³⁸ Nesse sentido, Decisão n. 11-902/2000 (Recife); Ac. n. 12-5008/2004 (Rio de Janeiro); Ac. n. 10-4717/2004 (Porto Alegre); Ac. n. 08-6540/2005 (Fortaleza); Ac. n. 12-10000/2006 (Rio de Janeiro); Ac. n. 16-16718/2008 (São Paulo); Ac. n. 12-18989/2008 (Rio de Janeiro); Ac. n. 16-18973/2008. Sol. Cons. 86/2001; Sol. Cons. 83/2004; Sol. Cons. 45/2005; Sol. Cons. 94/2007. Sol. Cons. 108/2007.

jurídicas em fase pré-operacional passariam a compor o resultado tributável para fins da determinação da base de cálculo do IRPJ.

Não obstante a revogação da IN 54/88, as regras aplicáveis à escrituração comercial e o tratamento tributário conferido à mutação do patrimônio das Sociedades em fase pré-operacional mantêm-se íntegras, de forma que inconcebível deduzir que antes de iniciar suas atividades, no caso de saldo negativo do confronto das receitas financeiras com as despesas pré-operacionais, pode a empresa apurar resultado e ainda vir a sofrer tributação de Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro.

Soma-se ao que foi dito a opinião de CRISTIANO AZEVEDO e FREDERICO FONSECA³⁹:

“não se admite que uma norma complementar, pelo simples fato de ter sido revogada, tenha o condão de alterar a natureza dos atos praticados pelas empresas na fase pré operacional, que passariam a sofrer todas as conseqüências fiscais aplicáveis às empresas operativas, ou seja pagar tributos sem ter entrado em atividade”.

Felizmente, em 22 de agosto de 2007 e 01 de fevereiro de 2008 foram publicadas as Soluções de Consulta 289 e 44, ambas dispondo que o saldo líquido das receitas e despesas financeiras devem ser registradas no ativo diferido. E, tal conflito de conclusões levou a Receita Federal a se manifestar mais uma vez, através da Solução de Divergência COSIT n. 32/08, ratificando derradeiramente seu entendimento anterior, cuja ementa transcrevemos a seguir:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 32 de 21 de Julho de 2008

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre

³⁹ *Tributação das Receitas Financeiras Auferidas na Fase Pré-Operacional. In Imposto Sobre a Renda Pessoa Jurídica – Teoria e Prática, Quartier Latin, 2007.*

receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício. (Gedoc nº 7925/2007)

Estamos passando por uma fase de transição, onde o posicionamento da Receita Federal parece ter realmente alterado. No entanto enquanto não tivermos notícia de ato normativo que venha pacificar a questão não é de se descartar a possibilidade de posicionamentos desencontrados, como o recente Acórdão da 5ª Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo, que no Acórdão n. 16-18973, de 15.10.2008 ao arpejo da Solução de Divergência 32/08, manifestou-se pela tributação das receitas financeiras de empresas pré-operacionais.

CONCLUSÃO

O Direito Positivo deve ser compreendido enquanto sistema composto de normas jurídicas que se relacionam por meio de uma estrutura hierarquicamente organizada, e que tem como atribuição final regular a conduta humana. Nesse contexto, no sistema jurídico brasileiro as normas constitucionais ocupam o grau hierárquico máximo, servindo de fundamento de validade para todo o sistema.

Como parte integrante do Direito Positivo destacam-se os Princípios, que devem ser compreendidos como normas que contém uma carga axiológica elevada, exercendo influência sobre a aplicação das demais normas e eles vinculadas. Algumas dessas normas foram acertadamente positivadas legislador constituinte, dentre elas a capacidade contributiva, conforme disposto no §1º do art. 145 da CF.

O Princípio da Capacidade Contributiva deve ser compreendido como a medida do grau máximo do impacto tributário que um indivíduo pode experimentar em decorrência de suas riquezas.

O Legislador Constitucional, ao discriminar as competências tributárias dos entes federativos, tratou de limitar a liberdade da lei complementar para definir as normas gerais em matéria tributária. Com efeito, o signo presuntivo de riqueza do IR indicado constitucionalmente como o ato de auferir “renda e proventos de qualquer natureza” contém um conceito constitucional, que deve ser construído mediante a verificação da sintonia com o Princípio da Capacidade Contributiva.

No plano infraconstitucional, em decorrência do disposto na alínea “a”, do inciso III, do art. 146 da Constituição Federal, a Regra Matriz de Incidência tributária, norma jurídica que contém os elementos mínimos necessários à descrição da relação jurídico-tributária. A RMIT é composta pela

hipótese que indica que dado certo comportamento humano segundo determinadas coordenadas de tempo e espaço, deve nascer uma relação jurídica-tributária, cujos sujeitos e os valores envolvidos encontram-se apontados no conseqüente.

Quanto ao antecedente, o critério material da RMIT do Imposto sobre a renda tem perfil constitucional, e, informado pelo Princípio da Capacidade Contributiva, deve, em última análise corresponder a efetivo acréscimo patrimonial. Já o critério espacial tem como principal característica a influência do princípio da Universalidade, e a tributação das pessoas jurídicas em bases universais. Assim, todo e qualquer acréscimo patrimonial indiscriminadamente auferido por empresa brasileira no Brasil ou no exterior, como também aqueles auferidos no Brasil por empresa não residente. O critério temporal do IR é instantâneo, e somente findo o lapso temporal legalmente definido é que se conhecerá a base de cálculo correspondente.

Em relação ao conseqüente, o IR tem como sujeito ativo a União, cabendo a sujeição passiva ao próprio contribuinte (que guarda relação pessoal e direta com a RMIT), ou a terceira pessoa nos casos de responsabilidade tributária. A base de cálculo do IRPJ pode ser (i) o lucro real (intrinsecamente relacionada com os fatos acréscimos e fatos decréscimos informados pela legislação comercial e pela contabilidade societária); (ii) lucro presumido, que se obtém a partir de margens de lucro convencionadas pela legislação e (III) lucro arbitrado, quando se apura a base imponible sem a legislação comercial correspondente. Por fim, as alíquotas do IRPJ devem ser informadas pelo princípio da progressividade, onde bases maiores devem corresponder a alíquotas também mais significativas.

Segundo o Princípio Contábil da competência, a mutação patrimonial, através da troca entre ativos e passivos, deve se dar no momento efetivo dos fatos que lhes dão origem. Sob o seu condão está o conceito de ativo diferido, que, embora relacionado a sacrifício de ativos, não receberá o tratamento de despesa até que a receita a qual esteja vinculado se realize, ou seja, até passe a colaborar efetivamente para a geração de resultado da empresa.

No período pré-operacional todos os dispêndios incorridos pela empresa são registrados em conta de ativo diferido. Pode ocorrer que, a

administração da sociedade recorra a instrumentos financeiros para proteger o capital investido e que dessa operação sejam percebidas receitas financeiras. Mas como a empresa pré-operacional não deve gerar resultado, tais receitas devem ser registradas juntamente com as despesas de implementação no ativo diferido. Isso é o que preceitua toda a legislação comercial e indica a doutrina mais especializada.

Analisando, pois, a situação em que a empresa pré-operacional obtém determinados não se verifica ter havido acréscimo patrimonial. Eis que sequer a sociedade deve apurar resultados, que somente virão no momento em que der início às suas atividades. Com efeito, a tributação da receitas financeiras das empresas pré-operacional configura verdadeira afronta ao Princípio da Capacidade Contributiva, posto que a riqueza que se espera obter só virá a partir da fase operacional, momento em que o ativo diferido deverá ser amortizado.

Ademais, mesmo para aqueles que não vislumbram haver um conceito constitucional de renda, a tributação ainda assim não deveria prosperar. Isso porque, o princípio da competência foi adotado pela lei fiscal, e não há dispositivo expresso que autorize o reconhecimento das receitas financeiras na fase pré-operacional.

Com efeito, as empresas em fase pré-operacional, de forma a atender o Regime de Competência, devem reconhecer as receitas financeiras decorrentes da aplicação dos ativos a serem destinados na implementação de sua infra-estrutura em subcontas do ativo diferido, levando-as ao resultado somente por ocasião do início de sua atividade operacional, momento em que haverá que se falar em acréscimo patrimonial, tudo isso com base na interpretação sistemática dos artigos 145, §1º; 146, III, a e 153, III da CF; 43, do CTN; 177, 179 e 183 § 3º da Lei no 6.404/76 c/c § 4º, art.6º, do Decreto-lei no 1.598/77.

Até o advento da Lei n. 9.249/95, que revogou o procedimento de correção monetária de balanço, havia um dispositivo expresso, a IN 54/88, que permitia o reconhecimento das receitas financeiras por parte das empresas pré-operacionais em conta de ativo diferido seria adequado. Posteriormente, por conta

da revogação da IN 54/88, o Fisco passou a entender que tais receitas deveriam ser tributadas, e com fundamento no próprio princípio da competência.

Ora, jamais há que se entender que a não tributação em comento se dava por força da IN 54/88. Em verdade, seja em razão da Capacidade Contributiva das empresas pré-operacionais, seja por força do princípio da competência admitido pela legislação do imposto de renda, as receitas financeiras não representam acréscimo patrimonial até que seja iniciada a operação.

Recentemente, a Receita Federal do Brasil retificou novamente seu entendimento para permitir novamente o diferimento das receitas financeiras auferidas pelas empresas pré-operacionais. No entanto, o posicionamento ainda não foi uniformizado internamente, posto que determinadas Delegacias da Receita permanecem exigindo o IR incidente sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas pré-industriais em flagrante ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, São Paulo, 2003

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, Malheiros Ed. São Paulo, 2002, p.76.

AVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

AZEVEDO, Cristiano Augusto Ganz Viotti de. FONSECA, Frederico de Almeida. *Tributação das Receitas Financeiras Auferidas na Fase Pré-Operacional*. In *Imposto Sobre a Renda Pessoa Jurídica – Teoria e Prática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo: Edipro, 2003

CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª edição. São Paulo: Malheiros Editores.

_____ *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros 2006.

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

_____ *Base de Cálculo como Fato Jurídico e a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais*, In *Revista Dialética* n. 37. p. 125

_____ *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5ª ed. Saraiva: São Paulo, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.20.)

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. in *Cadernos de Direito Tributário*. RDP 18/362).

FERRAGUT, Maria Rita. *Crédito Tributário, Lançamento e Espécies de Lançamento Tributário*. In *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Editora Forensense, 2005.

_____ *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005

GALHARDO, Luciana Rosanova. *Rateio de Despesas no Direito Tributário*, Quartien Latin, 2004.

GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto sobre a Renda Pressupostos Constitucionais*. 1ª ed. São Paulo: Melheiros, 2002.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução à Teoria do Direito*. São Paulo: Freitas Bastos, 1962.

IUDICIBUS, Sérgio e outros. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicáveis às demais sociedades / FIPECAFI*; 7ª Edição. São Paulo: Atlas, 2008

_____ *Contabilidade Introdutória*. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 1998.

JARACH, Dino. *O Fato Imponível*, Ed. Ver. Trib. , 2ª ed., São Paulo, 2004

KELSEN, Hans. *O que é Justiça?* 3ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª edição, 16ª Triagem. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MOSCHETTI, Francesco. El Principio de la Capacidad Contributiva. In Tratado de Derecho Tributario. Dir. Andrea Amatucci. Tomo Primero. Bogotá: Temis, 2001.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 1ª ed. Saraiva, 2005.

NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários*. A Nova Matriz da Cidadania Democrática na Pós-Modernidade Tributária. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. José Bushatsky Ed., São Paulo, 1964.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto Sobre a Renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003.

_____. *Sujeição Passiva Tributária*. 1ª ed. Rio de Janeiro Editora Forense, 1999.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1991.

SA, A. Lopes de. *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2007.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do Trabalho Científico*. 23ª ed. São Paulo: Cortez, 2007.

WARAT, Luis Alberto. *O Direito e sua Linguagem*. 2ª Versão. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

ZILVET, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.