



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

LUNIZA CARVALHO DO NASCIMENTO

**A JURIDICIZAÇÃO DO CONCEITO CONTÁBIL DE RECEITA NO
DIREITO TRIBUTÁRIO**

Salvador

2017

LUNIZA CARVALHO DO NASCIMENTO

**A JURIDICIZAÇÃO DO CONCEITO CONTÁBIL DE RECEITA NO
DIREITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia como requisito para obtenção do grau de bacharela em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Harrison Ferreira Leite

Salvador

2017

LUNIZA CARVALHO DO NASCIMENTO

**A JURIDICIZAÇÃO DO CONCEITO CONTÁBIL DE RECEITA NO
DIREITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia como requisito para obtenção do grau de bacharela em Direito sob orientação do Professor Doutor Harrison Ferreira Leite.

Banca Examinadora

Harrison Ferreira Leite – Orientador _____
Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).
Universidade Federal da Bahia

Helcônio de Souza Almeida _____
Doutor em Direito Público pela Universidad Autonoma de Madrid (UAM).
Universidade Federal da Bahia

Larissa Peixoto Valente _____
Doutoranda em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia (UFBA).

À Valdeir, por quem tudo
À Rejane, para quem tudo
À Fernanda, com quem tudo

AGRADECIMENTOS

Gratidão aos dois pilares de minha vida, a quem devo tudo que sou: a minha mãe, Rejane, por ter me mostrado que os sacrifícios mais dolorosos serão por aqueles que amamos e por conta disso eles valerão a pena, exemplo de garra e resiliência; e a minha avó, Valdeir, pelos ensinamentos e apoio incessante, exemplo de honestidade e sabedoria.

Agradeço à Fernanda por ser meu suporte, minha cúmplice e maior incentivadora.

Ao professor Harrison Leite, meu sincero agradecimento, pelo norte na orientação e nas aulas de monitoria, verdadeira inspiração na docência e na advocacia.

À professora Vanessa Rahal Canado, agradeço pela orientação crítica e pelo impulso à pesquisa entre Direito e Contabilidade.

À Larissa Valente, obrigada pela ajuda constante, por me despertar e motivar ao estudo do Direito Tributário.

Por último, e mais importante, agradeço a Deus pelo amor imenso e pela graça imerecida. As palavras sempre serão insuficientes para agradecer as vitórias que tem me proporcionado.

Se o que eu sou
É também o que escolhi ser
Aceito a condição

(Los Hermanos)

NASCIMENTO, Luniza Carvalho. A Juridicização do Conceito Contábil de Receita no Direito Tributário. 2017. 83 f. Monografia (Bacharelado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017.

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de propor a incorporação pelo Direito Tributário do conceito contábil de receita. Trata-se de pesquisa teórica exploratória, de caráter não exaustivo, que examina a compatibilidade do conceito contábil de receita com as normas presentes na Constituição Federal de 1988. A receita além de ser hipótese de incidência de contribuições que financiam a seguridade social, é ponto de partida para a tributação do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Não obstante sua importância no Sistema Tributário Nacional, este instituto sempre foi negligenciado pelo legislador ordinário que, em nome da arrecadação, subverte a sua natureza essencial. Assim, baseado em uma análise das exigências constitucionais à escolha de hipóteses de incidência de tributos, em atenção especial à capacidade contributiva e da inserção da linguagem contábil no ordenamento jurídico, realizou-se cotejo entre os conceitos legal e contábil tendo como parâmetro o conceito já delimitado pela Suprema Corte Brasileira. Diante da maior correspondência entre o conceito contábil e o constitucional, em face do legal, propõe-se, ao final, a normatização do signo contábil, sempre em atenção aos limites constitucionais impostos ao poder tributário.

Palavras-Chave: Capacidade Contributiva. Receita. Conceito Contábil. Juridicização. Direito Tributário.

NASCIMENTO, Luniza Carvalho. The Juridicization of the Accounting Concept of Revenue in Tax Law. 2017. 83 f. Monograph (Bachelor) – Law Faculty, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017.

ABSTRACT

The present work aims to propose the incorporation of the accounting concept of revenue by the Tax Law. This is a non-exhaustive theoretical exploratory research that examines the compatibility of the accounting concept of revenue with the norms present in the Federal Constitution of 1988. The revenue, besides being a hypothesis of the incidence of contributions that finance social security, is the starting point for the taxation of Income Tax and Social Contribution on Net Profit. Notwithstanding its importance in the National Tax System, this institute has always been neglected by the ordinary legislator who, in behalf of tax collection, subverts its essential nature. Thus, based on an analysis of the constitutional requirements to the choice of hypothesis of tax incidence, with special attention to the ability to pay and the insertion of accounting language in the legal system, a comparison was made between legal and accounting concepts based on the concept already delimited by the Brazilian Supreme Court. In the face of the greater correspondence between the accounting concept and the constitutional concept, in view of the legal, it is proposed, at the end, the standardization of the accounting sign, always in consideration of the constitutional limits imposed on the tax authority.

Keywords: Ability to pay. Revenue. Accounting Concept. Juridicization. Tax Law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

EC – Emenda Constitucional

FCONT – Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

ICMS-ST – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação sujeito à substituição tributária

IASB – International Accounting Standards Board

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFRS – International Financial Reporting Standards

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

LSA – Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76)

PIS – Programa de Integração Social

RTT – Regime Tributário de Transição

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E AUFERIMENTO DE RECEITA COMO SIGNO PRESUNTIVO DE RIQUEZA	15
2.1 A CAUSA DA TRIBUTAÇÃO.....	15
2.2 O CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	16
2.2.1 Dimensões Subjetiva e Objetiva	18
2.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	19
2.3.1 Capacidade Econômica vs. Capacidade Contributiva	20
2.3.2 A expressão “Sempre que Possível”	21
2.3.3 Abrangência da Capacidade Contributiva	22
2.4 ÍNDICES DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	24
2.5 AUFERIMENTO DE RECEITA COMO SIGNO PRESUNTIVO DE RIQUEZA	27
3 A JURIDICIZAÇÃO DA CONTABILIDADE	29
3.1 A CONTABILIDADE	29
3.1.1 Conceito e Desenvolvimento	29
3.1.2 Princípios Contábeis Geralmente Aceitos	31
3.1.3 Contabilidade como Representação Adequada a Demonstrar a Realidade Econômica	33
3.1.4 Aproximação aos Padrões Internacionais	35
3.1.4.1 A Primazia da Essência sobre a Forma.....	37
3.1.4.1.1 O Falso Dilema entre a Primazia da Essência sobre a Forma e o Direito.....	40
3.1.4.2 Neutralidade Tributária no Processo de Convergência Contábil	41
3.2 A JURIDICIZAÇÃO DA CONTABILIDADE: O DIREITO CONTÁBIL	43
3.2.1 Juridicização da Linguagem Contábil nas Hipóteses de Incidência Tributárias	44
4 OS CONCEITOS DE RECEITA	48
4.1 CONCEITOS E TIPOS	48
4.2 BREVE HISTÓRICO DO CONCEITO LEGAL DE RECEITA	50
4.3 O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RECEITA.....	54

4.4	O CONCEITO LEGAL DE RECEITA.....	56
4.4.1	A Receita Bruta	56
4.4.2	Demais Receitas	59
4.5	O CONCEITO CONTÁBIL DE RECEITA	60
5	BENEFÍCIOS E LIMITES À JURIDICIZAÇÃO DO CONCEITO CONTÁBIL DE RECEITA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	62
5.1	BENEFÍCIOS.....	62
5.2	LIMITES IMPOSTOS.....	64
5.2.1	Legalidade	64
5.2.2	Competência	65
5.2.3	Igualdade	66
5.2.4	Anterioridade	66
6	CONCLUSÃO	68
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	72

1 INTRODUÇÃO

Auferir receita é a hipótese de incidência tributária prevista na Constituição para o custeio da seguridade social, mais especificamente da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e do Programa de Integração Social, e é também ponto de partida para a apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A receita foi introduzida no sistema constitucional brasileiro como possível base tributável apenas em 1998, com o advento da Emenda Constitucional n.º 20. Contudo, a discussão em torno do termo e de sua significação, mesmo que indiretamente, antecede esse período.

Desde a conceituação de faturamento pela Lei Complementar nº. 70 de 1991 como a “receita bruta da venda de mercadorias, mercadorias e serviços e serviços”, cuja equiparação entre faturamento e receita feita legislador gerou fortes discussões doutrinárias e jurisprudenciais, a receita é alvo de modificações e adaptações ao longo dos anos. Parece bem óbvio, mas o legislador ordinário é limitado pelo que prevê a Constituição Federal de 1988 (CF/88), bem como pelos conceitos nela inseridos.

Dado que a seguridade social deve ser financiada por todos os cidadãos, de acordo com o art. 195 da CF/88, a escolha do fato econômico “auferir receita” como base tributável das contribuições sociais foi um acerto do constituinte. Essa situação, por revelar manifestação de riqueza, reflete capacidade contributiva, que é fundamento para a tributação das contribuições no Estado Brasileiro. Obter receita demonstra capacidade contributiva do contribuinte e, portanto, pode ser utilizada como hipótese de incidência dessas contribuições.

A última alteração do termo receita foi introduzida no ordenamento por meio da Lei nº. 12.973 de 2014, a qual serviu de instrumento para a convergência entre a legislação tributária e as alterações estruturais pelas quais a contabilidade havia passado. As modificações na contabilidade, por mais que não se intencione, acabam por influenciar a tributação, na medida em que a contabilidade além de mecanismo hábil para a demonstração da realidade fática é meio para a apuração de tributos.

Nesse sentido, a aproximação da contabilidade brasileira aos padrões internacionais modificou a estrutura interna e externa desta ciência, de modo que princípios, regras, técnicas de apuração, conceitos etc. foram modificados. A contabilidade, enquanto ciência e técnica, sofreu transformações substanciais; e em

decorrência disso, percebeu-se como necessária a alteração das regras tributárias para que os impactos decorrentes dessas adaptações tendesse à neutralidade tributária.

Foi por isso que o conceito de receita foi também remodelado pelo legislador infraconstitucional. Com a inclusão de novas situações de fatos, o conceito ficou ainda mais complexo e, em vez de simplificar a sua identificação pelo contribuinte gerou ainda mais controvérsias. Além disso, viola a capacidade contributiva, pois considera como receita o que, em verdade, não é.

A proposta desse trabalho, contudo, é a normatização do conceito contábil de receita, o qual retrata mais fidedignamente a manifestação de riqueza auferida pelo contribuinte. Isto porque uma das funções da contabilidade é representar a realidade patrimonial de quem dela se utiliza, ressaltando ainda que o conceito está em consonância com as normas internacionais de contabilidade.

Tal concepção foi desenvolvida a partir de uma interseção existente entre Direito Tributário e Contabilidade. A relação entre as duas áreas e, não raro, a existência de identidades quanto ao objeto de estudo foi o ponto de partida para a pesquisa em torno do termo “receita”, do seu tratamento e consequências do uso. Foi a imprecisão do conceito tributário, construído e reconstruído desde a sua implementação na CF/88, que levou à alternativa de utilização do conceito existente na ciência contábil.

Isto posto, e tendo em vista que tais áreas do conhecimento são interligadas e o estudo conjunto de disciplinas proporciona uma melhor visualização da realidade social, o trabalho se voltou a uma pesquisa interdisciplinar. Direito e Contabilidade se interligam não apenas nas situações em que esta serve de comprovação aos fatos relevantes daquele, mas também nos casos em que uma é parâmetro para a construção de significados da outra.

A hipótese inicial do trabalho, que foi confirmada após o seu término, era a de que o conceito contábil revela melhor capacidade contributiva do que o conceito tributário trazido pela Lei 12.973/14. Considerando que a capacidade contributiva é critério constitucional para a eleição fatos econômicos, que servirão de base para a normatização de hipóteses de incidência de tributos não vinculados, a sua análise foi determinante para visualizar a receita contábil como melhor expressão de riqueza do aquela trazida pela recente alteração legislativa.

O objetivo principal a ser alcançado com a pesquisa realizada foi verificar a possibilidade de juridicização do conceito contábil de receita, sem perder de vista a independência entre as ciências contábil e jurídica, as limitações de cada uma, bem como a compatibilidade do signo contábil com aquele previsto no ordenamento jurídico

brasileiro.

O trabalho se conduziu por meio de estratégias metodológicas de cunho qualitativo, priorizando uma análise teórica exploratória, sem a pretensão de exaurir as questões atinentes ao tema. No segundo capítulo deste trabalho foi realizado um estudo acerca da capacidade contributiva, seu conceito, abrangência, aspectos e de que modo influencia/influenciou a escolha das hipóteses de incidência dos tributos. Após isso, no terceiro capítulo, fez-se um amplo panorama da Contabilidade, enquanto técnica e ciência, seu desenvolvimento, funções e transformações recentes no Brasil. Em seguida, no quarto capítulo, partiu-se para análise dos conceitos constitucional, legal, e contábil e a verificação da compatibilidade dos dois últimos com o primeiro. Por último, no quinto capítulo, diante da constatação de que o conceito contábil é equivalente ao conceito constitucional, expuseram-se os benefícios e as limitações que a juridicização do conceito está submetida.

Após um minucioso diagnóstico das diversas mudanças ocorridas na legislação que delimita o conceito de receita, o trabalho proporá, de uma vez por todas, a convergência dos conceitos, tributário e contábil, tendo em vista uma maior concretização de capacidade contributiva e segurança jurídica.

2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E AUFERIMENTO DE RECEITA COMO SIGNO PRESUNTIVO DE RIQUEZA

2.1 A CAUSA DA TRIBUTAÇÃO

Baseado nos estudos sobre a causa das obrigações civis, o desenvolvimento da matéria no Direito Tributário teve destaque quando da percepção de que como em qualquer outra obrigação, a tributária também deveria ter uma causa¹. Não obstante a isso, a ideia de causa na tributação encontrou grandes dificuldades de expansão no Direito Brasileiro. Embora, a Constituição Federal tenha expressamente atribuído nexo causal entre alguns tributos a determinados serviços e despesas, a expansão dessa linha de estudo permaneceu sem grandes avanços².

No que diz respeito à obrigação civil, a causa da obrigação é o motivo externo de quem se obriga a uma prestação decorrente de um negócio jurídico, ou seja, a causa seria a finalidade a ser alcançada com o negócio e a obrigação seria o meio³.

Diante da comparação entre a causa na obrigação tributária e na civil, emerge a crítica no sentido de que, diferente da obrigação civil que resulta da mera vontade dos sujeitos envolvidos na relação contribuindo para a existência de um motivo externo à obrigação, na obrigação tributária, o dever surge da lei e, neste caso, não há o que se falar em outros fatores que não este ato normativo⁴.

Luís Eduardo Schoueri rebate esta ideia, quando argumenta que a causa é a justificativa para a lei, não sendo possível aceitar que uma obrigação *ex lege*, oriunda da lei, tenha como causa, fundamento, a sua mera prescrição. Daí se entender a causa como justificativa (função) buscada para a regulamentação da matéria em lei⁵.

O aludido professor afirma que é no Princípio da Igualdade que está a importância

¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. – 7ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2017, 185.

² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar** / Aliomar Baleeiro. – 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro : Forense, 2010, p. 1145.

³ CANTO, Gilberto de Ulhoa. **Causa da obrigação tributária**. In CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Temas de Direito Tributário – Volume Primeiro*. Rio de Janeiro : Alba, 1964, p. 287.

⁴ BARROS, Maurício. **Tributação no Estado Social de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias**. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo / Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2010, p. 50.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. - Rio de Janeiro : Forense, 2005, p. 136.

da busca de uma justificação para as normas tributárias, vez que este princípio impõe uma fundamentação para a diferenciação entre os contribuintes; sendo esta fundamentação a própria justificação. Diante disso, a procura pela justificativa da tributação indicará que existem diversas justificações para cada espécie tributária, o que contribui também para a diferenciação de cada tributo⁶. Portanto, para entender o papel de cada dispositivo tributário, faz-se necessário indagar-se sobre a sua causa e a sua razão de ser.

A Constituição prevê que o fundamento para o surgimento das espécies tributárias está de acordo com a finalidade buscada, de modo que é possível a avaliação do nexo lógico entre as causas de suas instituições e suas estruturas normativas. Se a intenção é o custeio das necessidades gerais do Estado, a autorização constitucional é para a instituição de imposto. Se o que se visa é a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, estes só poderão ser financiados por taxa⁷.

Para o caso das contribuições sociais, importante para este trabalho, a sua justificativa é imediata: elas servem para atender os clamores da Ordem Social, e por isso é coerente a aplicação do Princípio da Solidariedade. Esta ideia é corroborada pelo caput do artigo 195 da Constituição Federal, o qual afirma que toda sociedade financiará a seguridade social; e se toda sociedade financia a seguridade social, nada mais coerente do que cada cidadão custeá-la na medida de sua capacidade contributiva⁸. Assim, a tributação para o financiamento da seguridade social deverá estar centrada no princípio da capacidade contributiva, a qual determina que cada cidadão arcará com uma parcela de contribuição.

Note-se que somente se estiver lastreado constitucionalmente e de acordo com os princípios tributários é que o dever de recolher tributos será legítimo⁹.

2.2.0 CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Pode-se compreender a capacidade contributiva como a potencialidade do sujeito passivo da obrigação tributária de acrescentar, ao patrimônio e necessidades financeiras

⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. – 7ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2017, p. 191.

⁷ BARRETO, Paulo Ayres Barreto. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo : Noeses, 2011, p. 45.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op. Cit.**, p. 231.

⁹ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 157.

públicas, valores que não afetem a própria possibilidade de produzi-los¹⁰, sob o risco de a imposição tributária transformar-se em confisco, como também de afetar o mínimo existencial do contribuinte. Significa a idoneidade econômica do contribuinte para sustentar, sem sacrificar o que é indispensável para a manutenção da dignidade humana, determinada fração do custo total dos serviços públicos¹¹.

Na lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, a capacidade contributiva é a possibilidade econômica de o contribuinte pagar tributos (ability to pay)¹². Este instituto relaciona-se com os princípios do Estado Social de Direito e Justiça Fiscal¹³, vez que todos devem custear as despesas estatais, baseado nas suas possibilidades de contribuir, mesmo que não sejam beneficiários dessas despesas.

Em outras palavras, este princípio significa que todos devem pagar tributos de acordo com a capacidade disponível para o seu pagamento. A capacidade contributiva consiste na manifestação econômica, cujo reconhecimento é feito pelo legislador como signo presuntivo de riqueza apto a justificar a tributação¹⁴. Quando mais alto o poder econômico do contribuinte, mais sujeito à tributação deve ser, de modo que se atenda a Igualdade e a Justiça Fiscal.

Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez distinguem três possíveis significações para a capacidade contributiva, quais sejam: i) a do plano jurídico-positivo, cuja legislação tributária vigente definirá a capacidade e seu âmbito; ii) a do plano ético-econômico, que se relaciona com a aptidão econômica que o sujeito tem de suportar a carga tributária, e; iii) a do plano técnico-econômico, o qual se leva em consideração regras, categorias e princípios relacionadas com a eficácia e operatividade arrecadatória dos impostos¹⁵. Para o campo do Direito, interessa, principalmente, o plano jurídico-positivo, o qual se encontra limitado pelos planos ético-econômico e técnico-econômico. Logo, mesmo que o Direito crie uma acepção própria de capacidade contributiva, ela não pode desvirtuar o sentido posto nos outros dois planos.

Ao considerar que a noção adequada de capacidade contributiva traduz-se num

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. - 2. ed. revista e atual. - São Paulo : LTr, 1998, p. 51.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. – 18ª ed. ver. E atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. – Rio de Janeiro: Forense, 2012, p.339.

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. - 14ª. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro : Forense, 2015, p. 71.

¹³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 28.

¹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ, n. 18, 2010. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>. Acesso em 23/08/2017.

¹⁵ AYALA, Prez; GONZALEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributario**, 2ª. Ed, tomo I, p. 163-166 apud COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 24-25.

limite de ordem constitucional à imposição de prestações tributárias, Pasquale Russo apresenta os seguintes corolários desse instituto¹⁶:

“A) O pressuposto fático e a base tributável, considerados unitariamente, devem ser fatos ou entidades que possuem valor econômico preciso e inequívoco, de tal sorte que seria seguramente inconstitucional um tributo cujo encargo foi suportado pelos solteiros ou pelos núbeis. (...) B) Os recursos econômicos que não revelem capacidade para contribuir, e por isso não são destinados à realização da prestação tributária porque indispensáveis ao atendimento das necessidades fundamentais do sujeito passivo vírgula não podem ser submetidos a tributação. (...) C) o limite da capacidade contributiva opera também com respeito a prestação tributária essencialmente em função da alíquota aplicável, e somente no sentido desta última está proibida de atingir níveis tão elevados de modo a transformar o fenômeno tributário, a ponto de despojar o contribuinte da capacidade econômica atingida pelo tributo em tudo ou quase tudo;. D) Por último, a individualização do sujeito passivo do tributo fica circunscrita aquele que, detendo a titularidade jurídica das fontes de riquezas sujeitas a cobrança, pode delas dispor em vista do concreto cumprimento da prestação tributária.”

As quatro delimitações à capacidade contributiva feitas pelo referido autor dizem respeito a nada mais nada menos do que: (i) as dimensões objetiva e subjetiva da capacidade contributiva, ou seja, este instituto como limite à escolha do legislador de fatos que revelem a aptidão de o contribuinte possuir riqueza, bem como a tributação gradual que leve em consideração características pessoais do sujeito passivo – esta diferenciação será melhor delimitada no item 2.2.1 –, (ii) aos limites mínimo e máximo para a tributação, quais sejam o respeito ao mínimo existencial e à vedação à tributação com efeito de confisco, e (iii) a imputação da tributação somente àquele que detenha a titularidade das riquezas submetidas à cobrança.

A capacidade contributiva se exterioriza quando realizado o fato tributário, previsto na norma de incidência tributária. Assim, esta atribuição revelará ao legislador quem se qualifica como sujeito passivo da relação tributária¹⁷.

2.2.1 Dimensões Subjetiva e Objetiva

Cabe agora diferenciar as duas dimensões da capacidade contributiva. É objetiva ou absoluta quando é parâmetro para a escolha de um fato que revela manifestação de

¹⁶ RUSSO, Pasquale. Os Princípios Fundamentais. Tradução de Dalton Dallazem. In.: FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 396 e 400

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. – 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1149.

riqueza, ou seja, é a própria eleição pelo legislador de situações que comprovem a aptidão de o contribuinte cooperar com as despesas públicas. É subjetiva ou relativa quando leva em consideração um sujeito individualmente considerado, ou seja, o sentido de que cada um deve contribuir na medida de sua capacidade¹⁸.

Ressalte-se que a dimensão objetiva é a diretriz que não pode se desvincular o legislador, na medida em que não é possível a escolha de eventos que não sejam reveladores de riqueza, ou seja, fatos que revelem aptidão para o custeio de despesas públicas¹⁹.

Direta ou Indiretamente, a capacidade contributiva é parâmetro para a escolha de signos presuntivos de riqueza, de maneira que ela se institui como razão jurídica, fundamento para a tributação. Isto posto, tem-se que a razão para o pagamento de tributo, que custeará despesas gerais do Estado, nada mais é do que a existência de capacidade contributiva que compele o cidadão, por meio dos fatos previstos na legislação, como capaz de pagar tributo, ou seja, o pagamento é consequência da causa “capacidade contributiva”²⁰.

2.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Conforme dito em linhas anteriores, a significação da capacidade contributiva que tem importância para o Direito é aquela delimitada pelas regras de competência de cada ordenamento jurídico. Embora limitado pela essência dos fatos, este instituto deve ser analisado em consonância com as normas jurídicas previstas na Constituição Federal.

O parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Brasileira prescreve que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”²¹. Muitas dúvidas surgem quanto ao conteúdo desta prescrição e por essa razão será miudamente analisado a seguir.

¹⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 26.

¹⁹ **Ibidem**, p. 26.

²⁰ BALEEIRO, Aliomar **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. – 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1148-1149.

²¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União - Seção 1 - 5/10/1988, Página 1.

2.3.1 Capacidade Econômica vs. Capacidade Contributiva

Inicialmente, para evitar distorções quanto ao entendimento da capacidade contributiva, é necessário que se faça uma diferenciação entre os termos capacidade econômica e capacidade contributiva, haja vista a inclusão daquele termo na norma constitucional em análise.

Antes da exposição da divergência, adotada para este trabalho, importante pontuar o posicionamento de Luciano Amaro²² e Ricardo Lobo Torres²³ que consideram os dois termos como expressões sinônimas. O entendimento de Torres se justifica pela prescrição do termo “capacidade econômica” na Constituição Federal.

Em que pese o dispositivo constitucional falar em “capacidade econômica”, o constituinte pretendeu, em verdade, referir-se à capacidade contributiva, pois o que importa é a capacidade de arcar com a obrigação tributária. Mesmo tendo igual núcleo comum, o qual implica na manifestação econômica do contribuinte, elas não se confundem²⁴.

Na lição de Ives Gandra, a capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte que se relaciona com a imposição do Estado, vinculando-se ao poder tributário, nos termos da legislação, ao passo que, a capacidade econômica é a exteriorização da riqueza, independentemente de ela estar vinculada a um poder tributário²⁵. Ou seja, para este professor, a diferença entre as duas reside na relação entre o detentor da riqueza e o poder tributante, de modo que, por exemplo, um turista em determinado país não se submeteria a sua tributação, pois, embora tenha capacidade econômica, não detém capacidade contributiva, não possui vínculo com aquele Estado.

Não é possível negar a coincidência dos fundamentos econômicos dos conceitos, contudo a capacidade contributiva relaciona-se com o excedente computado após a preservação de um mínimo vital que é intangível²⁶. Logo, o indivíduo pode ter capacidade econômica necessária apenas para a sua sobrevivência, porém pode não dispor de capacidade contributiva, vez que a tributação não pode interferir nesse mínimo vital.

Sob essa perspectiva, tem-se que a capacidade contributiva é a manifestação de

²² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. - 20. ed. - São Paulo : Saraiva, 2014, p. 162-167.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 99.

²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Capacidade Contributiva e Capacidade Econômica**. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/21/686043fartigo_0714.pdf. Acesso em: 13 de julho de 2017, p. 05.

²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op. Cit.**, p. 01-02.

²⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 33.

riqueza que pode ser diminuída sem prejudicar a sobrevivência do contribuinte²⁷. A “capacidade econômica deve ser considerada como condição necessária, porém não suficiente da capacidade contributiva e deve ser, portanto, qualificada à luz dos princípios constitucionais fundamentais²⁸”.

A observação do mínimo existencial constitui um requisito da justiça tributária, haja vista que na ausência de riqueza ou na sua presença em grau insuficiente não surge o dever de recolher tributo, precisamente pela falta do pressuposto básico que lhe serve de fundamento e, conseqüentemente, da validade do surgimento da obrigação somente em relação àqueles que são titulares de riqueza²⁹. Não se pode olvidar que a capacidade contributiva possui relação com o Estado Democrático de Direito e com o princípio da justiça, de modo que, grosso modo, tal instituto converte-se não só em critério de contribuição para os gastos públicos, como também de preservação dos direitos fundamentais à dignidade humana e liberdade.

A diferença entre os dois institutos se funda na peculiaridade de a capacidade contributiva proteger o mínimo necessário para a sobrevivência do contribuinte. Exemplo bastante ilustrativo é a tributação sobre a renda que possui um mínimo não tributável, ou seja, abaixo desse limite, o contribuinte possui capacidade econômica, enquanto manifestação de riqueza qualquer que seja a sua proporção, mas não possui capacidade contributiva.

2.3.2 A expressão “Sempre que Possível”

Fonte de divergências, sob um primeiro olhar, a citada sentença pode confundir no sentido de que tanto o caráter pessoal, quanto à graduação de acordo com a capacidade contributiva seriam regras de aplicações facultativas³⁰. Contudo, o

²⁷ ALTAMIRANO, Alejandro. As Garantias Constitucionais no Processo Penal Tributário. In.: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) – **Princípios e Limites da tributação** – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 208.

²⁸ Moschetti, Francesco, Il principio di capacità contributiva, Instituto de Estudios Fiscales de Madri, Espanha, 1980, p. 73 apud ALTAMIRANO, Alejandro. As Garantias Constitucionais no Processo Penal Tributário. In.: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) – **Princípios e Limites da Tributação** – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 208.

²⁹ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito** . - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 183.

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 88.; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31^a. ed. revista, atual. ampl. São Paulo : Malheiros, 2010, p. 44.

entendimento aqui adotado diz respeito à imposição da norma em tornar obrigatória a prescrição nela contida, qual seja a consideração da pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade do contribuinte, e apenas quando for impossível a sua aplicação é que será afastada³¹.

Ricardo Lodi, em sentido contrário, opina que tal expressão abarca apenas o princípio da pessoalidade, vez que somente a esta poderia haver faculdade por parte do legislador, sem abrangência à capacidade contributiva³². Este entendimento diverge do adotado por Luciano Amaro, que considera a expressão “sempre que possível” uma imposição do constituinte originário, ou seja, não possibilita qualquer escolha ao legislador, muito pelo contrário, só não irá cumpri-la quando da sua impossibilidade³³.

Não parece haver dúvida, no entanto, que ao prescrever “sempre que possível”, a Constituição instituiu dever de obediência à capacidade contributiva. Nota-se que essa norma foi incluída nos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, demonstrando o relevo que a Carta Maior concedeu ao instituto, qual seja a de elemento geral da tributação. Em todos os casos em que for possível, deve o Poder Legislativo remeter-se à pessoalidade atrelada à capacidade de cada contribuinte, excetuando as situações sujeitas à impossibilidade do uso e não a mera dificuldade³⁴.

A Constituição Federal limita o exercício do poder tributário pelo Estado, no mínimo, para, sempre que possível, delimitar tanto a base que será tributável quanto os critérios graduais que conduzem a carga tributária efetiva de cada contribuinte, em imprescindível observância à capacidade econômica.

2.3.3 Abrangência da Capacidade Contributiva

Outra questão atinente ao tema diz respeito à extensão da capacidade contributiva às demais espécies tributárias, que não os impostos, cuja referência é expressa no dispositivo constitucional.

Favorável apenas à abrangência obrigatória da capacidade contributiva somente

³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. – 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1159-1164.

³² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ, n. 18, 2010. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>> . Acesso em 23/08/2017, p. 17.

³³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. - 20. ed. - São Paulo : Saraiva, 2014, p. 163.

³⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, 85-86

aos impostos, Roque Antonio Carraza relaciona a independência da hipótese de incidência à atuação estatal, cuja ocorrência do fato tributário leva em consideração apenas características dos contribuintes³⁵.

Tangenciando este entendimento sobre a matéria é aquele que inadmite a aplicação da capacidade contributiva aos tributos vinculados à atuação estatal, vez que o instituto relaciona-se com a hipótese de incidência do tributo³⁶. De acordo com esse ponto de vista, a capacidade contributiva não seria aplicada apenas aos impostos, mas também às contribuições sociais e empréstimos compulsórios, quando estes possuísem materialidade própria daquela espécie. Os tributos que possuem atuação estatal vinculada ao seu fato tributário não comportam capacidade contributiva, pois esta é elemento estranho à atuação do estado, elemento este considerado como essencial para a exigência de tais exações³⁷.

A justificativa para esse posicionamento é o de que a base de cálculo própria de impostos é aquela que capta o signo presuntivo de riqueza, indício da capacidade contributiva, enquanto que nos tributos vinculados a preocupação que existe é com o dimensionamento da atuação estatal ou da obra pública, sem qualquer relação com o instituto³⁸.

Em posição contrária, entretanto, há entendimento de que o instituto da capacidade contributiva deve ser aplicado a todos os tributos³⁹. Não obstante a menção da Carta Maior apenas aos impostos, a capacidade contributiva deve iluminar todas as espécies tributárias, vez que a sua dimensão objetiva torna fácil a certificação de que todos os tributos devem ter como pressuposto signos presuntivos de riqueza⁴⁰. Nessa linha, Ferraz afirma que da mesma maneira que há diversas hipóteses de incidência e diversas bases de cálculo, há também diversas manifestações de capacidade contributiva⁴¹ e, por esse motivo, não se pode querer aplicar esse instituto uniformemente,

³⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 96-101.

³⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 101; AVÍLA, Humberto Bergmann, **Sistema Constitucional Tributário**. – 4. ed. – São Paulo : Saraiva, 2010, p. 400.

³⁷ COSTA, Regina Helena. **Op. Cit.** p. 102.

³⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Comentários na atualização da obra de Baleeiro, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 264.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31^a. ed. revista, atual. ampl. São Paulo : Malheiros, 2010, p. 45; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. - 14^a ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro : Forense, 2015, p. 74; AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. - 20. ed. - São Paulo : Saraiva, 2014, p. 165.

⁴⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ, n. 18, 2010. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfdUERJ/article/view/1371/1161>. Acesso em 23/08/2017, p. 18-19.

⁴¹ FERRAZ, Roberto. A Inversão do Princípio da Capacidade Contributiva no Aumento da Cofins pela Lei

mas de acordo com as especificidades de cada espécie tributária.

Ainda assim, parece correto afirmar que a capacidade contributiva exige a avaliação de capacidade para custeio de despesas comuns⁴². Dessa forma, seria equivocado reconhecer que um tributo vinculado, mesmo tendo fato tributário presuntivo de riqueza, estaria submetido à capacidade contributiva, dado que aquela figura relaciona-se diretamente com a imputação individual ao contribuinte dos custos causados por apenas ele⁴³.

Portanto, firma-se o entendimento de que a capacidade contributiva pode ser aplicada não só a impostos, mas também àqueles tributos que possuem hipóteses de incidência relacionadas aos seus aspectos objetivo e subjetivo e, ao mesmo tempo, financiam despesas gerais do Estado.

2.4 ÍNDICES DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Conforme visto anteriormente, a capacidade contributiva é parâmetro para eleição de fatos que servirão de pressupostos para incidência de tributos que custearão as atividades gerais do Estado. Sob esse olhar, somente os fatos da realidade fática que revelem capacidade econômica poderão ser elevados à categoria de hipótese de incidência.

Pode-se afirmar com isso que a norma tributária é composta por um fato, que é econômico, e esta norma restringe-se ao gravame do objeto econômico juridicamente importante, de tal maneira que ele se torna pressuposto objetivo da hipótese de incidência⁴⁴. Sainz de Bujanda diferencia “el objeto del tributo” do “presupuesto objetivo”, em que o primeiro se trata de fato econômico e o segundo de pressuposto objetivo, haja vista a sua incorporação ao mundo jurídico⁴⁵.

Isso nada mais é do que a distinção feita por Geraldo Ataliba entre “fato

9.718/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo : Dialética, vol. 130, 2006, p. 79.

⁴² Humberto Bergmann, **Sistema Constitucional Tributário**. – 4. ed. – São Paulo : Saraiva, 2010, p. 399.

⁴³ ÁVILA, Humberto Bergmann. **As taxas e sua mensuração**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 204, 2012, p. 44.

⁴⁴ JÚNIOR, Osniildo de Souza. **Racionalidade da Norma Tributária: Elemento para um Sistema Jurídico Sustentável**. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Centro Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica do Paraná / Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2009, p. 56.

⁴⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. Hacienda y derecho. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 288., vol. 2. apud JÚNIOR, Osniildo de Souza. **Op. Cit.**, p. 57.

imponível” e “hipótese de incidência tributária”⁴⁶. Fato imponible é a situação jurídica, o fato que efetivamente acontece, ao passo que hipótese de incidência tributária é a descrição legal, hipotética, de um fato escolhido pelo legislador como revelador de riqueza.

Pasquale Russo assevera que para a definição de um fato que revele capacidade contributiva em termos jurídicos, o legislador não pode escolher toda e qualquer manifestação de capacidade contributiva, mas somente aquela suscetível de fornecer ao sujeito passivo da obrigação tributária os meios financeiros que possibilitem a sua absorção⁴⁷. Em outras palavras, pode-se dizer que a seleção do fato jurídico deve se restringir àquele que não prejudique a capacidade econômica do contribuinte quando da absorção do *quantum* contributivo para o custeio de despesas gerais.

Ressalte-se, expressamente, que não são todas as situações da vida que podem ser abstratamente suscetíveis a desencadear efeitos tributários. Longe disso, o legislador encontra-se limitado, na sua faculdade de escolha, a eleger aquela situação da vida, a qual integrará a hipótese da norma tributária, que revele capacidade econômica⁴⁸. Ratificando esse posicionamento, Alfredo Augusto Becker assevera que o legislador é livre para escolher tanto as manifestações de riqueza quanto as delimitações que repute relevantes para efeitos tributários, mas deverá proceder a seleção daquelas situações da vida que efetivamente revelem riqueza, que por sua vez servirá de parâmetro para a medida do tributo⁴⁹. A capacidade contributiva, servindo de parâmetro para a discricionariedade legislativa, não autoriza a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza⁵⁰.

O referido professor pontua também que a medida econômica subjetiva estaria restrita aos impostos sobre rendas e proventos, pois são neles que o contribuinte apresenta verdadeira aptidão e capacidade para participar do rateio dos custos do Estado. Pondera ainda que apenas fatos geradores baseados na capacidade contributiva subjetiva alcançam a justiça fiscal⁵¹.

Com base nisso, tem-se que a capacidade contributiva não é visualizada de forma

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª. ed. 4ª tiragem. São Paulo : Malheiros, 2003, p. 54.

⁴⁷ RUSSO, Pasquale. Os Princípios Fundamentais. Tradução de Dalton Dallazem. In.: FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 396.

⁴⁸ XAVIER, Alberto, **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 75.

⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª. Ed. São Paulo : Saraiva, 1972, p. 239.

⁵⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 26.

⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Op.Cit.**, p. 79.

total, de maneira que deve ser observada em relação a cada imposto isoladamente⁵². A capacidade contributiva pode manifestar-se tanto na sua concepção objetiva quanto na concepção subjetiva em determinado tributo, e assim não ser em relação a outro que manifeste riqueza distinta. Um contribuinte pode, então, ter capacidade para o pagamento de determinado imposto e para outro não; pode ter capacidade para pagar o Imposto sobre a Renda e não possuir capacidade para o pagamento de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Note-se que inúmeros são os fatos reveladores de riqueza. Há quem entenda que os índices que medem a capacidade contributiva são referentes sempre à renda, ao patrimônio e ao consumo⁵³. E existe posicionamento no sentido de que o fato eleito como pressuposto da hipótese de incidência se identifica sempre com índices de renda e patrimônio, como se deles derivassem, se apresentando como manifestações imperfeitas da capacidade contributiva⁵⁴.

O posicionamento adotado para este trabalho é o de que os fatos economicamente relevantes avaliados pela lei tributária como expressão de capacidade contributiva são *majoritariamente* o patrimônio (riqueza possuída), a renda (riqueza adquirida), a transferência e o consumo de riqueza. Sob essa perspectiva, os índices elegíveis não se esgotam nessas categorias⁵⁵.

É importante saber que esses índices são incorporados de outras ciências – por exemplo, a ciência das finanças que é ramo da economia –, mas se constituem como categorias lógicas próprias, que tendem a atingir o máximo de precisão conceitual no campo da economia⁵⁶. Por “máxima precisão conceitual” entende-se que tanto o legislador quanto o intérprete não podem corromper o objeto da tributação, o fato jurígeno escolhido para a regra matriz de incidência tributária⁵⁷. Isso poderia acarretar numa subversão do índice escolhido para exprimir capacidade contributiva, vez que deve necessariamente revelar riqueza.

⁵² FERREIRA, Abel Henrique. **O Princípio da Capacidade Contributiva Frente aos Tributos Vinculados e aos Impostos Reais e Indiretos**. Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 6, n.º v. / d e z . 2 0 0 3 . Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=13363>>. Acesso em: 26 de julho de 2017, p. 03.

⁵³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 28.

⁵⁴ Moschetti, Francesco. Il Principio della Capacità Contributiva. Pádua, CEDAM, 1973, p. 219-220 apud COSTA, Regina Helena. **Op. Cit.**, p. 28.

⁵⁵ MITA, Enrico de. O Princípio da Capacidade Contributiva. Tradução de Roberto Ferraz. In.: FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação**. Quartier Latin : São Paulo, 2005, p. 231.

⁵⁶ MITA, Enrico de. O princípio da Capacidade Contributiva. Tradução de Roberto Ferraz. In.: FERRAZ, Roberto. **Op.Cit.**, p. 231.

⁵⁷ JÚNIOR, Osniildo de Souza. **Racionalidade da Norma Tributária: Elemento para um Sistema Jurídico Sustentável**. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Centro Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica do Paraná / Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2009, p. 60.

Baseado nisso, tem-se inúmeros índices econômicos, rigorosamente considerados, que podem servir de base para a tributação, tendo como parâmetro a capacidade contributiva, porém os mais escolhidos pelo legislador são aqueles que remetem à renda, ao consumo, à transferência e ao patrimônio.

Não há dúvida quanto ao fato de que o Direito cria sua realidade, contudo, em se tratando de tributação, o substrato econômico da capacidade contributiva demanda formulações pré-concebidas da ciência econômica⁵⁸. E em relação a isso, o Direito não pode se afastar.

A variedade e a heterogeneidade das manifestações de riqueza reclamam um sistema tributário multifacetado⁵⁹. A complexidade da tributação resulta de um objeto também complexo, cujos diferentes índices de riqueza revelam a impossibilidade de um tributo único⁶⁰.

Em conclusão, tem-se que a capacidade contributiva é parâmetro para a verificação do nexo lógico de pertinência entre o fato tributário e a hipótese de incidência tributária⁶¹, como também está presente em inúmeros eventos que podem ser eleitos como hipóteses de incidência tributária pelo legislador.

2.5 AUFERIMENTO DE RECEITA COMO SIGNO PRESUNTIVO DE RIQUEZA

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e o Programa de Integração Social – PIS são contribuições recolhidas pela União para custeio da seguridade social. Esta, de acordo com o art. 195 da Constituição Federal⁶², será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei. Este artigo imprime o Princípio da Solidariedade e é em nome desse princípio que se afirma que o critério válido para a diferenciação dos contribuintes será aquele que estiver de acordo com a máxima de que cada um contribuirá com o quanto puder para o bem de todos⁶³.

⁵⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 27

⁵⁹ AUREO, Elisângela Simon C. **Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial**. R. bras. de Dir. Público – RBDP | Belo Horizonte, ano 15, n. 56, p. 89-126, jan./mar. 2017, p. 06.

⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Op. Cit.**, p. 28.

⁶¹ MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. Tradução de Roberto Ferraz. In FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação**. Quartier Latin : São Paulo, 2005, p. 231.

⁶² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União - Seção 1 - 5/10/1988, Página 1.

⁶³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. – 7ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2017, p. 356.

Sabendo que o critério norteador para a eleição de fatos tributários que poderiam ser previstos na hipótese de incidência das contribuições era a capacidade contributiva, como delimitada pela própria Constituição, o legislador constitucional procurou minimamente respeitar a dimensão objetiva do instituto. Logo, para o custeio da seguridade social, em atendimento à capacidade contributiva, as hipóteses de incidência das contribuições deveriam também revelar riqueza.

Como hipótese de incidência da COFINS e do PIS, a constituição escolheu o auferimento de receita. Por não ter hipótese de incidência vinculada a uma atuação estatal, as contribuições COFINS e PIS possuem como pressuposto tributário o próprio de impostos, qual seja aquele que denota fatos presuntivos de riqueza dos seus sujeitos passivos, exprimindo capacidade contributiva⁶⁴.

Eduardo Junqueira pontua o seguinte⁶⁵:

“À luz do Texto Constitucional, fica evidente que a hipótese de incidência dessas contribuições não configura singelamente o fato de um empregador exercer atividade mercantil de compra e venda de mercadorias ou de prestar serviços (pois não quis a Carta que se criasse uma contribuição sobre o exercício do comércio ou prestação de serviços), mas sobre o fato de se auferir receita ou faturar efetivamente, em decorrência do desempenho empresarial. Coerentemente a base de cálculo será o valor da receita auferida.”

Assim, é importante diferenciar essas duas situações. Embora a receita seja obtida como resultado da atividade mercantil, da prestação de serviços e da atividade principal da sociedade, não se pode considerar que estas são os indicadores da hipótese de incidência. Auferir receita, como resultado do desempenho empresarial, é a hipótese de incidência dessas contribuições, e por essa razão exprime capacidade contributiva⁶⁶.

Importante ressaltar que como a receita é base de cálculo da COFINS e do PIS, o seu contorno é constitucional, mas também está delimitado ao que economicamente é assim considerado. De modo que, é possível ao legislador demarcar a hipótese tributária dentro do fato econômico “receita”, porém não pode considerar como receita fatos estranhos ao conceito pré-jurídico.

⁶⁴ DIAS, Roberto Moreira. **A MP nº 41/2002 e as Inconstitucionalidades da Majoração das Alíquotas do PIS e da Cofins**. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 90, São Paulo, 2003, p. 105.

⁶⁵ COELHO, Eduardo Junqueira. Da indevida exigência de PIS/COFINS sobre receitas não recebidas em virtude de inadimplência do devedor. **Direito das Telecomunicações e Tributação**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2006, p. 100-101.

⁶⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A problemática das Receitas de Terceiros perante as Bases de Cálculo da Contribuição ao Pis e da Cofins. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coords.). **Direito Tributário Atual**. São Paulo, Dialética, vol. 17, 2003, p. 69.

3 A JURIDICIZAÇÃO DA CONTABILIDADE

3.1 A CONTABILIDADE

Neste item, será feita um amplo panorama da Contabilidade, enquanto técnica e ciência, seu desenvolvimento, funções e transformações recentes no Brasil, bem como sua influência na tributação.

3.1.1 Conceito e Desenvolvimento

Da necessidade de controlar o patrimônio, intentando a sua adequada organização e registro, a Contabilidade desenvolveu-se acompanhando as transformações culturais e econômicas da humanidade. Com um incipiente sistema de controle, por meio de fichas de barro, a Contabilidade deu seus primeiros passos, por volta de 8.000 A.C., quando as posses se restringiam apenas ao produto da agricultura e à criação de animais⁶⁷.

Após um longo período de inércia dos estudos nessa área, a partir da Revolução Industrial, com a demanda crescente de fábricas, fazendas, manufaturas, aumento exponencial da população, a Contabilidade sofreu mudanças significativas. A exigência de grande quantidade de capital para custeio dessa expansão requereu a divisão entre administrador e investidor, a elaboração de relatórios a proprietários ausentes, o aumento da fiscalização pelo governo e, conseqüentemente, a auditoria sobre os relatórios fornecidos para informação aos interessados, que aumentavam cada vez mais⁶⁸.

O sistema de escrituração contábil foi apropriado pelos diversos ordenamentos jurídicos e seus princípios e métodos incorporados pela lei, devido a sua importante função de registrar dados e informações, relevantes e úteis, a um sem número de usuários, como administradores, investidores, governos, empregados, fornecedores, clientes, comunidades, órgãos reguladores, concorrentes e outros⁶⁹.

⁶⁷ SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. - Porto Alegre. Bookman, 2000, p. 15-16.

⁶⁸ HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F.. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvincente. - São Paulo : Atlas, 1999, p. 46-47.

⁶⁹ BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. In.: MOSQUERA, Roberto Quiroga;

Sobre o desenvolvimento da Contabilidade no Brasil, Elidie Palma Bifano traça breve histórico bastante relevante, pois demonstra o perfil brasileiro em relação às regras de controle do patrimônio:

“No Brasil, com a edição do código comercial de 1850, a escrituração Contábil e os livros correspondentes são objetos de normatização, cabendo aos Comerciantes e ao poder público, destinatário dessas normas, o encargo de observá-las. Na década de 1940, foi introduzido no decreto lei 2627/40, um capítulo específico sobre escrituração Mercantil e correspondentes regras, em princípio aplicáveis às sociedades por ações, mas que acabaram sendo adotadas pelos demais tipos societários. Mais recentemente, em 1976, a Lei 6.404 revogou em parte o decreto lei 2.627/40, inclusive no que tange ao exercício social e demonstrações financeiras. Com a edição da Lei 11.638/07, alterou-se a Lei 6404 no que se refere às demonstrações financeiras, especialmente para introduzir, no Brasil, regras contábeis compatíveis com os padrões internacionais de contabilidade também conhecidos por IFRS.”⁷⁰

Importante frisar que a Contabilidade Brasileira foi rigorosamente disciplinada por lei (destaque para a Lei nº 6.404 de 1976), mas também por atos normativos emitidos por autarquias (CFC, CVM, Banco Central, Superintendência de Seguros Privados – “Susep” - e agências reguladoras). A atuação destas últimas, hodiernamente, é norteada, após a ratificação por elas mesmas, pelos pronunciamentos, interpretações e orientações emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis⁷¹.

Mesmo diante da excessiva normatização da Contabilidade pelo Direito, não se pode perder de vista que ela é um fenômeno social autônomo e se adequa em sua complexidade às demandas do ambiente. O processo de contabilização possui ponto de vista próprio – com seus princípios, regras, métodos – para captar a realidade fática e registrá-la nas demonstrações contábeis. O processo de contabilização pode ser resumido em interpretação, cujo reconhecimento e mensuração são relevantes, e registro, por meio da evidenciação da realidade⁷².

A Contabilidade, portanto, é instrumento que fornece a maior gama de informações que podem ser utilizadas para a tomada de decisões dentro e fora da empresa⁷³. Diante da impossibilidade quanto ao atendimento das necessidades de cada

LOPES, Alexandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. -- São Paulo : Dialética, 2010, p. 117.

⁷⁰ **Ibidem**, p. 119.

⁷¹ NUNES, Renato. **Tributação e Contabilidade: Alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil**. Tese (Doutorado). Programa de pós-graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo / Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2012, p. 137.

⁷² LOPES, Alexandro Broedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O Direito Contábil - Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações**. In.: _____. Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). - São Paulo : Dialética, 2010, p. 59.

⁷³ MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. - 10. ed.- 2. reimpr. São Paulo : Atlas, 2009, p. 28.

usuário, o seu objetivo é se estabelecer como um arquivo geral básico de dados que imprimam a situação patrimonial e financeira da entidade, assim como o seu desempenho e as mudanças nela ocorridas. Tenta não perder de vista as exigências comuns de cada usuário, ao mesmo tempo que procura atender o maior número de interessados possível⁷⁴.

3.1.2 Princípios Contábeis Geralmente Aceitos

Qualquer demonstração financeira auditada deverá estar de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos. Definir o que são princípios contábeis geralmente aceitos tem sido tarefa árdua, por levar em consideração não só a técnica contábil, mas também decisões políticas, haja vista o impacto econômico gerado pela produção e divulgação de informações de sociedades⁷⁵.

A influência da legislação tributária na Contabilidade é também bastante significativa, de maneira que esta sempre levou em consideração limites e critérios daquela para a realização de seus registros. Ao mesmo tempo em que esse fato trouxe importantes contribuições, limitou o desenvolvimento da Contabilidade, no sentido de que a observação à legislação fiscal era priorizada em detrimento da adoção de práticas contábeis adequadas à evolução social⁷⁶.

Denominados de princípios geralmente aceitos, as diretrizes que norteiam o registro contábil são, em verdade, universalmente aceitos, uma vez que a sua inobservância pode macular e subverter as informações que estão sendo registradas. O cumprimento dos Princípios da Contabilidade é obrigatório e servem de fundamento para as demais normas brasileiras que versem sobre contabilidade⁷⁷.

No universo brasileiro, tais princípios são porta-voz da essência contábil, de acordo com o entendimento doutrinário, científico e profissional do Brasil. Dizem respeito

⁷⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**, 10^a ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 7.

⁷⁵ HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvincente. - São Paulo : Atlas, 1999, p. 85.

⁷⁶ MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de. **Manual de Contabilidade Societária**. - 2. ed. - São Paulo : Atlas, 2013, p. 01.

⁷⁷ "Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE (PC) os enunciados por esta Resolução. § 1º A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)." In.: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC n.º 750/93**. Diário Oficial da União. Brasília, 31 de dezembro de 1993.

à Contabilidade como ciência social, que possui como objeto de estudo o patrimônio das sociedades. São eles: Princípio da Entidade, Princípio da Continuidade, Princípio da Oportunidade, Princípio do Registro pelo Valor Original, Princípio da Competência e Princípio da Prudência⁷⁸.

O presente trabalho não se propõe a uma análise crítica dos princípios contábeis, apenas apresenta uma breve exposição sobre eles, com o objetivo de ratificar a noção da Contabilidade como ciência autônoma e que se gere independentemente do Direito, mesmo com influências significativas de uma sobre a outra. Passa-se ao vislumbre de cada princípio em seguida.

O Princípio da Entidade delimita as informações patrimoniais, as quais os fatos contábeis devem referir-se. A Contabilidade somente registra fatos econômicos que guardem relação exclusivamente com a entidade que produz a riqueza, a fim de que o patrimônio de sócios ou acionistas possa ser visualizado separadamente⁷⁹.

A norma sobre o Princípio da Continuidade subentende que a sociedade funcionará sem prazo para o seu término, assim a contabilidade registrará os componentes do patrimônio como se ela jamais pudesse sucumbir no futuro⁸⁰. Em outras palavras, pode-se depreender deste princípio que as informações contábeis consideradas levam em conta que no futuro a entidade continuará em funcionamento.

De acordo com o Princípio da Oportunidade, o registro do patrimônio deverá ser feito tempestivamente à ocorrência do fato econômico, de maneira integral⁸¹. Assim, as anotações sobre os fatos e suas modificações deverão ser realizados no exato momento de sua ocorrência.

O Princípio do Registro Pelo Valor Original determina a forma pela qual o registro contábil deve ser realizado. Sendo a Contabilidade um instituto que se baseia na mensuração e contabilização de valores monetários é necessário o registro desses valores apenas em moeda corrente no país em que é feito o registro⁸². Dessa forma, a moeda estrangeira deve ser convertida para a moeda utilizada nas demonstrações

⁷⁸ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC n.º 1.282**. Diário Oficial da União. Brasília, 28 de maio de 2010.

⁷⁹ NUNES, Renato. **Tributação e Contabilidade: Alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil**. Tese (Doutorado). Programa de pós-graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo / Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2012, p. 164.

⁸⁰ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC n.º 1.282**. Diário Oficial da União. Brasília, 28 de maio de 2010.

⁸¹ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 3 ed. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: www.cfc.org.br. Acesso em 19 de julho de 2017, p. 11.

⁸² CASTRO, Domingos Poubel de. GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 136.

contábeis.

A regra denominada Princípio da Competência diz respeito ao reconhecimento da receita ou despesa quando da aquisição do direito ao recebimento ou do surgimento da obrigação, independente do seu efetivo recebimento ou pagamento⁸³. Por essa norma, i.e., a contabilização da receita bruta, oriunda da venda de uma mercadoria ou da prestação de um serviço, será realizada Demonstração do Resultado do Exercício, gerando ao mesmo tempo um resultado positivo para a sociedade, ainda que o seu recebimento ainda não tenha acontecido⁸⁴.

Por último, mas não menos importante, o Princípio da Prudência tem relação com a sensatez necessária para a contabilização de certo evento. Se remanescer alguma dúvida quanto ao valor correto a ser registrado nas demonstrações financeiras da entidade, faz-se necessário a escrituração a menor dos valores que aumentam o patrimônio e a maior daqueles que o diminuem⁸⁵.

3.1.3 Contabilidade como Representação Adequada a Demonstrar a Realidade Econômica

A linguagem apta a retratar todas as atividades e operações da pessoa jurídica é a escrituração contábil, que por meio da elaboração de livros comerciais e registro nas demonstrações financeiras permite a impressão de eventos econômicos e até mesmo de fatos jurídicos⁸⁶.

A linguagem contábil é essencialmente descritiva, limitando-se a enunciar fatos e descrever situações⁸⁷, e por isso é inclinada substancialmente a refletir os fatos econômicos de determinada sociedade. Por meio da atividade de descrever as operações econômicas e financeiras, a Contabilidade utiliza signos e símbolos que refletem o

⁸³ MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. - 10. ed.- 2. reimpr. São Paulo : Atlas, 2009, p. 85-86.

⁸⁴ CANADO, Vanessa Rahal. PIS e COFINS: Regimes Contábeis de Reconhecimento de Receitas. Receitas Financeiras e Exclusões de Base de Cálculo. In.: **Direito Tributário : Tributação do Setor Comercial**. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; AMARAL, Gustavo da Silva; CANADO, Vanessa Rahal (coords.). - São Paulo : Saraiva, 2011. - Série GVLaw), p. 283-248.

⁸⁵ SILVA, José Adenildo da; SILVA, Elvis Magno da. **A Observância aos Princípios Fundamentais da Contabilidade para a Excelência Profissional**. Encontro Latino de Iniciação Científica, IX Encontro Latino Americano de Pós Graduação e III Encontro Latino de Iniciação Científica Junior; São José dos Campos: Universidade do Vale do Paraíba; 2009, p. 05.

⁸⁶ CANADO, Vanessa Rahal. **Cofins : Aspectos Teóricos e Práticos**. - São Paulo : Saraiva, 2011, p. 63.

⁸⁷ MARTINEZ, Antonio Lopo. **A Linguagem Contábil no Direito Tributário**. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo / Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2002, p. 17.

patrimônio, estática e dinamicamente, durante um determinado período ou entre intervalos de tempos⁸⁸.

A Contabilidade, através de métodos e regras gerais previstos em lei e em normas reguladas pelos órgãos competentes, registra de forma sistemática as condutas relevantes dos contribuintes (vendas, compras, prestações de serviços, empréstimos adquiridos e fornecidos, aquisição de imobilizado, baixa de estoque etc.) para que possam ser visualizados por aqueles que mantêm interesse nessas operações (mercado, governo, sócios etc.)⁸⁹.

A partir de tais definições, tendo em vista as regras contábeis que definem a contabilização de eventos econômicos e até mesmo a sua compreensão pelos usuários, ainda que exemplificada e simplificada, é possível perceber, no processo de construção de significados, a transição do abstrato ao concreto⁹⁰. É possível enxergar a receita, por exemplo, de conceito abstrato previsto na norma, como fato econômico impresso nas demonstrações contábeis apto a figurar como fato tributário previsto na hipótese de incidência.

Com isso, confirma-se que Direito e Contabilidade são áreas do conhecimento que seguem juntas, acompanhando a mudanças da sociedade. A Contabilidade, por meio da organização e controle de informações da entidade, serve de instrumento para a prestação de contas aos sócios e às autoridades encarregadas de arrecadar tributos⁹¹, relações que são disciplinadas pelo Direito.

Importante pontuar que os fatos econômicos quando contabilizados não constituem por si só fatos tributários ensejadores da obrigação de pagar tributos. As duas realidades são reconhecidamente autônomas: para a ocorrência da tributação é necessária a subsunção da hipótese de incidência e a posterior constituição do fato jurídico, em sentido estrito, para que nasça a obrigação do contribuinte.⁹² A intenção é apenas constatar que a linguagem contábil é mecanismo que retém o evento econômico para, a partir disso, tornar possível a tributação.

⁸⁸ MARTINEZ, Antonio Lopo. **Direito Contábil e a Juridicização da Linguagem Contabil no Direito Tributário**. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 12, n. 49, p. 5 - 12, set./dez. 2010, p. 02.

⁸⁹ BARBOSA, Luiz Roberto Peroba. A Contabilidade como Prova no processo Administrativo Tributário. In.: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. - São Paulo : Dialética, 2010, p. 285.

⁹⁰ CANADO, Vanessa Rahal. **Op. Cit.**, p. 67.

⁹¹ MARTINEZ, Antonio Lopo. **Direito Contábil e a Juridicização da Linguagem Contabil no Direito Tributário**. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 12, n. 49, p. 5 - 12, set./dez. 2010, p. 07.

⁹² CANADO, Vanessa Rahal. **Cofins : Aspectos Teóricos e Práticos**. - São Paulo : Saraiva, 2011, p. 68.

3.1.4 Aproximação aos Padrões Internacionais

Como já mencionado anteriormente, a Contabilidade Brasileira sofreu bastante influência da normatização fiscal, que acabou por limitar o seu desenvolvimento, haja vista a dificuldade de se adotar princípios e práticas que não estavam inseridas nas normas jurídicas. Como instrumento social relevante para a captura de fatos econômicos, é imprescindível o acompanhamento do progresso social para maior fidedignidade das informações à realidade, sob o risco de perecimento dos dados. Neste sentido:

“A sociedade evolui, novos valores se sucedem e o reconhecimento desses novos valores se impõe, em termos contábeis, de tal sorte que o registro de fatos econômicos e financeiros pode se perder, afetando a avaliação de uma certa entidade, na hipótese de a Contabilidade não dispor de instrumentos para reconhecê-los. Esse é o risco que a regulação, por lei, dos princípios contábeis sempre trouxe, no Brasil: a perda da qualidade das demonstrações financeiras, uma vez que a contabilidade é viva e, assim como a língua, deve, de imediato, ter condições de absorver e retratar todos os fatos que lhe são afetos.”⁹³

Em atenção à evolução contábil e a tendência mundial de incorporação das normas internacionais, inúmeras foram as tentativas de atualização da legislação brasileira, que já restava ultrapassada em detrimento das práticas espalhadas em outros países⁹⁴.

Como possível solução para o problema, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi criado pela Resolução CFC n.º 1.055 de 2005, cuja responsabilidade seria também a emissão de todas as normas IFRS, criadas pelo IASB, como regras de uso obrigatório por todos os órgãos que emitem normas contábeis (CVM, CFC, IBRACON, etc.)⁹⁵. Cientifique-se que o *International Accounting Standards Board* (IASB) possui a função de emitir os denominados IFRS, *International Financial Reporting Standards*, normas internacionais de contabilidade, e acabam por influenciar também a sua implementação por todo o mundo⁹⁶.

⁹³ BIFANO, Elide Palma. Aspectos Contábeis da lei 11.638/07: Reflexos Legais. In: ROCHA, Sérgio André. (Coord.). **Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: Inovações da Lei 11.638**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 46.

⁹⁴ O assunto é melhor explorado em: MARTINS, Eliseu. A Contabilidade Brasileira de Ontem e de Hoje; e a de Depois?. In.: LOPES, Alexandro Broedel. **Contabilidade e Finanças no Brasil: Estudos em Homenagem ao Professor Eliseu Matins**. LOPES. São Paulo : Atlas, 2012.

⁹⁵ CAMPEDELLI, Laura Romano. **Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento**. Dissertação (Mestrado). Programa de Mestrado Acadêmico da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP)/ Fundação Getúlio Vargas. São Paulo : 2016, p. 41.

⁹⁶ LOPES, Alexandro Broedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O Direito Contábil - Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações**. In.: _____. Controvérsias jurídico-

Pode-se conceituar o IFRS como o agrupamento de normas contábeis globais, altamente qualificadas, cognoscíveis e executáveis, o qual demanda, conseqüentemente, o registro de informações de alta qualidade, dotadas de transparência, nas demonstrações financeiras; compreendendo também as suas diretrizes interpretativas⁹⁷. É produto da globalização de negócios, principalmente pela união de capital e tecnologia que relaciona usuários, que homogeniza condutas e necessidades, inclusive técnicas contábeis⁹⁸.

Frise-se que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis possui como objetivo principal a unificação dos estudos em contabilidade no Brasil. Isso significa que além de, sempre que possível, atuar pela convergência das normas internacionais de contabilidade, o CPC também é responsável pela emissão de normas que versem sobre procedimentos da Contabilidade e pela imposição dessas normas pelas entidades reguladoras⁹⁹.

Mesmo diante de tamanhos esforços, a utilização de tais normas àquela época ainda sofria restrições, por conta do engessamento da contabilidade societária e tributária, previstas em lei, principalmente a Lei 6.404 de 76¹⁰⁰.

Tal problema perdurou até 2007 e através da Lei nº 11.638/07 a contabilidade nacional sofreu transformações que modificaram completamente a sua estrutura, conduzindo a verdadeira independência dessa ciência e técnica, servindo como instrumento informativo não só do governo, mas de inúmeros destinatários desses dados¹⁰¹.

O art. 177, parágrafo 5º da lei 6.404/76¹⁰² impõe a verificação das normas

contábeis (aproximações e distanciamentos). -- São Paulo : Dialética, 2010, p. 64.

⁹⁷ BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. **Op. Cit.** - São Paulo : Dialética, 2010, p. 119.

⁹⁸ **Ibidem**, p. 120.

⁹⁹ LOPES, Alexandro Broedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O Direito Contábil - Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações**. In.: _____. Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). -- São Paulo : Dialética, 2010, p. 65.

¹⁰⁰ MARTINS, Eliseu. A Contabilidade Brasileira de Ontem e de Hoje; e a de Depois?. In.: **Contabilidade e Finanças no Brasil: Estudos em Homenagem ao Professor Eliseu Matins**. LOPES, Alexandro Broedel (coord.). São Paulo : Atlas, p. 08.

¹⁰¹ MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de. **Manual de Contabilidade Societária**. - 2. ed. - São Paulo : Atlas, 2013, p. 02.

¹⁰² "Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 3o As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.

§ 5o As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3o deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos

internacionais de contabilidade pela CVM. A abertura legislativa foi de fundamental importância para a adoção das práticas contábeis inseridas na IFRS, uma vez que se tornou possível, no Brasil, operacionalizar a realidade econômica em conformidade com as rápidas mudanças sociais. As práticas contábeis, a partir desse marco, passaram a não mais se condicionar às características jurídicas das empresas¹⁰³.

Além da convergência, expressa em lei, com os padrões internacionais, outra grande mudança na contabilidade foi a adoção do instituto da “prevalência da essência econômica sobre a forma”, sustentáculo da Estrutura Conceitual Básica das IFRS¹⁰⁴. O princípio será melhor abordado no item 3.1.4.1.

Dando relevância principalmente à qualidade da informação, os pronunciamentos do CPC estão em concordância com os preceitos do IFRS, possibilitando à contabilidade nacional a utilização de ferramentas para elaborar registros que atendam aos interesses dos usuários, tendo em vista a essência econômica das operações e não apenas um conjunto de convenções pré-constituídas¹⁰⁵.

Em meio a tantas mudanças, destaca-se que por mais que a Contabilidade tenha mudado ao longo dos últimos dez anos, as divergências com as normas jurídicas não deveriam existir. O que se tem é que aquela passa a valorar o fato econômico não mais vinculado a critérios jurídicos, mas essencialmente baseado em critérios contábeis. A contabilidade deixou de ser mero acessório jurídico e caminha cada vez mais para a sua independência.

3.1.4.1 A Primazia da Essência sobre a Forma

Pilar da Estrutura Conceitual Básica do IFRS, a Primazia da Essência sobre a Forma é base para a elaboração de demonstrações contábeis sujeitas às normas

principais mercados de valores mobiliários.” *In.*: BRASIL. Lei n.º 6.404 de 15 de Dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 7 dez. 1976. Suplemento.

¹⁰³ LOPES, Alexandro Broedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O Direito Contábil - Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações**. *In.*: _____. Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). -- São Paulo : Dialética, 2010, p. 68.

¹⁰⁴ CAMPEDELLI, Laura Romano. **Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento**. Dissertação (Mestrado). Programa de Mestrado Acadêmico da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP)/ Fundação Getúlio Vargas. São Paulo : 2016, p. 43.

¹⁰⁵ LOPES, Alexandro Broedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O Direito Contábil - Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações**. *In.*: _____. Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). -- São Paulo : Dialética, 2010, p. 69.

contábeis internacionais. Por ser considerado vital para a representação da realidade, o instituto essência sobre a forma, de tão relevante, teve sua menção explícita retirada da IFRS. De tão óbvio, foi considerado uma redundância tê-lo expressamente nas normas¹⁰⁶.

A prevalência da substância sobre a forma implica no domínio pelos profissionais da área, antes de qualquer procedimento contábil, da operação a ser contabilizada, das suas características e efeitos. Não basta apenas registrar o que está posto em regras, mas conhecer profundamente o fato e de que maneira pode ser melhor representado mantendo a sua essência¹⁰⁷.

Entende-se por “forma” a ferramenta pela qual o negócio ou ato jurídico é documentado, que serve também para comprovar a existência deste ato ou contrato. Por essência/substância tem-se o conteúdo real da conduta praticada que repercute gerando efeitos de acordo com o que está disposto em lei, ou seja, o conteúdo efetivo é a causa atribuída por lei para a realização do negócio¹⁰⁸.

Exemplificando o instituto frente à forma jurídica, têm-se as operações de compra e venda a prazo e *leasing*. Para o Direito, a diferença é clara: no primeiro, via de regra, a propriedade é transferida imediatamente, quando da assinatura do contrato, e depois são quitadas as parcelas; no segundo, a propriedade só é transferida após a solvência de todas as parcelas, se o adquirente assim optar. Para a Contabilidade, os dois negócios tem a mesma natureza econômica: o adquirente tem a posse do bem e com o decorrer do tempo desembolsa valores para a manutenção dessa situação. Assim, o bem arrendado/vendido será contabilizado no ativo do arrendatário/comprador, pois é este quem detém os benefícios econômicos do seu uso¹⁰⁹. Portanto, mesmo que, no caso do *leasing*, a propriedade seja do arrendador, o bem não integrará o seu conjunto de bens no balanço patrimonial.

Com isso, a contabilidade traz profundas mudanças na orientação sobre a

¹⁰⁶ MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de. **Manual de Contabilidade Societária**. - 2. ed. - São Paulo : Atlas, 2013, p. 36.

¹⁰⁷ IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo : Atlas, 2004, p. 84-86.

¹⁰⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A tributação da Renda e sua Relação com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. In.: In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). **Controvérsias Jurídico contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 403-404.

¹⁰⁹ Ver melhor no Pronunciamento Técnico Contábil n.º 06: “As transações e outros eventos devem ser contabilizados e apresentados de acordo com a sua essência e realidade financeira e não meramente com a sua forma legal. Embora a forma legal de um acordo de arrendamento mercantil seja a de que o arrendatário possa não adquirir a propriedade legal do ativo arrendado, no caso dos arrendamentos mercantis financeiros, a essência e a realidade financeira são tais que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado durante a maior parte da sua vida econômica em troca da obrigação de pagar por tal direito uma quantia que se aproxima, no início do arrendamento mercantil, do valor justo do ativo e do respectivo encargo financeiro.” In.: COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico Contábil n.º 06**. Brasília, 05 de Novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 05.08.2017.

produção das demonstrações e dos registros contábeis. O objetivo central da contabilidade se volta à demonstração da realidade com base na qualidade da informação e não mais a mera apuração de tributos¹¹⁰, tendo em vista que não só o governo é destinatário da informação contábil.

Ressalte-se que o instituto não busca a erradicação do uso da forma, apenas a coloca em situação de menor relevância nas hipóteses em que a dúvida se apresenta, quando da existência de lacunas ou deficiências nas regras contábeis. Especialmente, quando a interpretação contábil for necessária para a resolução de casos de ambiguidade, polissemia ou até mesmo simples incerteza¹¹¹.

A essência sobre a forma pode ser vista de maneira equivocada, vez que pode se vislumbrar certa insegurança na aplicação de institutos não previstos em normas escritas. Esse argumento é rebatido pela noção de que para a utilização da figura é necessário o conhecimento profundo da natureza econômica das coisas, de modo que se possa reconhecer o equívoco de uma regra que subverta tal natureza.

Iudicibus pondera que o ponto mais alto da evolução contábil será o momento em que profissionais saberão entender e aplicar a essência sobre a forma com propriedade, no qual a dosagem de relevância e objetividade será feita na medida certa, com base em um conhecimento solidificado sobre a matéria¹¹².

Apesar do longo caminho percorrido para a implementação das normas internacionais e de suas diretrizes, o apego à regra escrita, na visão de Eliseu Martins, é o que tem dificultado a adoção da figura no Brasil. A dificuldade de realizar julgamentos adequados e a pressão sofrida diante das inúmeras fraudes e falhas contábeis levam o profissional a preferir aplicar a forma, mesmo tendo ciência das possíveis deformações que ela pode acarretar¹¹³.

¹¹⁰ CAMPEDELLI, Laura Romano. **Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento**. Dissertação (Mestrado). Programa de Mestrado Acadêmico da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP)/ Fundação Getúlio Vargas. São Paulo : 2016, p 54.

¹¹¹ ZAPPA, Wilson A. Hoog. **A Essência sobre a Forma** - Aplicadas as Demonstrações Contábeis. 200. Disponível em: <http://www.zappahoog.com.br/view_artigos.asp?id=84>, Acesso em 27 de julho de 2017.

¹¹² IUDÍCIBUS, Sérgio de. Essência sobre a Forma e o Valor Justo: duas Faces da Mesma Moeda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). **Controvérsias Jurídico contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 466.

¹¹³ MARTINS, Eliseu. A Contabilidade Brasileira de Ontem e de Hoje; e a de Depois?. In.: LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Contabilidade e Finanças no Brasil: Estudos em Homenagem ao Professor Eliseu Martins**. São Paulo : Atlas, p. 11.

3.1.4.1.1 O Falso Dilema entre a Primazia da Essência sobre a Forma e o Direito

A contabilidade, executada a partir de princípios e regras geridas por ela mesma, é instrumento de registro de fatos que são passíveis de tributação, mas isso não significa que ela pode alterar a verdade substancial de tais eventos e nem mesmo as obrigações relacionadas a eles. É importante ter em mente que a contabilidade não cria os fatos jurídicos previstos nas hipóteses de incidências, não modifica as suas realidades e nem os seus efeitos, ela limita-se ao reflexo autêntico da realidade econômica alheia a ela¹¹⁴.

É por essa razão, que não pode a primazia da essência sobre a forma ser empregada como meio para a desconsideração de negócios jurídicos, e ter como consequência a revelação de negócios jurídicos outros, passíveis ou não tributação¹¹⁵.

Cumprido esclarecer que a atividade econômica é apenas uma e determina, de um lado, a formalização jurídica e, de outra, o seu registro nas demonstrações contábeis. Na forma jurídica, o fim econômico pode ser alcançado por meio de diversas maneiras, cujas responsabilidades e efeitos contraídos pelas partes, conseqüentemente, assumirão caminhos diferentes daqueles derivados dos registros contábeis¹¹⁶.

Sob essa perspectiva, tanto o registro contábil quanto o contrato firmado entre as partes decorrem da atividade econômica. O que acontece é: o contrato estabelece determinada relação jurídica, com responsabilidades relativas a ela, e a Contabilidade prevê, por meio do registro, outra relação, com diferentes responsabilidades¹¹⁷.

Portanto, tem-se que, idealmente, tanto o Direito quanto a Contabilidade devem dispor sobre a mesma atividade econômica, atribuindo responsabilidades diferentes, de acordo com o objeto de estudo de cada área. A natureza das coisas deve permanecer inalterada independente da maneira que será abordada, e somente quando um ou outro subverte a sua essência é que ocorre dilema.

¹¹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A Tributação da renda e sua Relação com os Princípios Contábeis geralmente Aceitos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). **Controvérsias Jurídico contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 399.

¹¹⁵ FERNANDES, Edison Carlos. Essência sobre a Forma: Falso Dilema. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). **Controvérsias Jurídico contábeis (Aproximações e Distanciamentos)** - 4º Volume. São Paulo: Dialética, 2013, p. 51.

¹¹⁶ FERNANDES, Edison Carlos. **Direito Contábil: (fundamentos, conceito, fontes e relação com outros "ramos" jurídicos)**. -- São Paulo : Dialética, 2013, p. 76.

¹¹⁷ FERNANDES, Edison Carlos. **Op. Cit.**, p 58.

3.1.4.2 Neutralidade Tributária no Processo de Convergência Contábil

As mudanças promovidas pelo processo de convergência da contabilidade nacional com os padrões internacionais não intentou modificar as regras de tributação. Por conta disso, o legislador foi bastante cuidadoso e inseriu o parágrafo 7º no art. 177 da Lei 6.404/76 para elucidar ainda mais expressamente essa questão:

“Art.177 [...]

§ 7o Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2o deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários”¹¹⁸.

A finalidade do legislador com a norma foi exatamente evitar que as mudanças nos paradigmas contábeis tivessem impacto sobre a tributação¹¹⁹. O dispositivo concretizou o que sempre foi tão querido pelos profissionais da contabilidade: o afastamento das regras tributação em relação às da Contabilidade. Essa neutralidade, contudo, não pretendeu a desvinculação total entre um e outro: a legislação tributária poderia e pode se valer de conceitos trazidos pela contabilidade internacional, desde que respeitados os limites impostos pelo próprio sistema tributário¹²⁰.

Não obstante os esforços do legislador, é de se esperar que as inovações trazidas pela LSA acabassem por afetar a tributação¹²¹, haja vista a influência que ambas exercem sobre si. Diante desse quadro, foi promulgada a Lei nº 11.941/09, oriunda da Medida Provisória nº 449/08, que tratou dos ajustes tributários resultantes das alterações nos métodos e critérios contábeis, buscando a ideal neutralidade tributária, por meio do Regime Tributário de Transição – RTT¹²².

Sem procurar pormenorizar o RTT, faz-se necessário entender que à época, as

¹¹⁸ BRASIL, Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Diário Oficial da União - Seção 1 - Suplemento - 17/12/1976, Página 1.

¹¹⁹ MUNIZ, Ian. **Neutralidade Fiscal da Lei nº 11.638**. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Inovações da lei 11.638. São Paulo : Quartier Latin, 2008, p. 158.

¹²⁰ LOPES, Alexandro Broedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga. O Direito Contábil - Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. In.: _____. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. -- São Paulo : Dialética, 2011), p. 80.

¹²¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. O Mito do Lucro real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In.: LOPES, Alexandro Broedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. -- São Paulo : Dialética, 2010, p. 255.

¹²² CAMPEDELLI, Laura Romano. **Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento**. Dissertação (Mestrado). Programa de Mestrado Acadêmico da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP)/ Fundação Getúlio Vargas. São Paulo : 2016, p. 46.

peças jurídicas apuravam as informações em um “balanço societário”, reconhecendo a prevalência da substância sobre a forma, e com base nele elaborava outro adaptando as informações fiscais ou vice-versa¹²³. A adaptação era realizada no Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT, o qual produziria a contabilidade tributária.

A solução fiscal do RTT suscitou críticas quanto a sua complexidade, gerando aumento de dúvidas quanto à apuração de tributos sobre o lucro e receitas, afetando a segurança jurídica dos contribuintes¹²⁴, haja vista que clareza e simplicidade são elementos de segurança.

Após cinco anos de utilização do RTT, a Lei nº 12.973/14 surgiu como uma tentativa para a resolução dos problemas causados pela convergência aos padrões internacionais e pelo Regime Tributário de Transição. A nova lei procurou atualizar as normas fiscais de acordo com o IRFS, adotar medidas que poderiam reduzir planejamentos abusivos e propiciar os ajustes tributários no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, extinguindo o FCONT¹²⁵. Por isso, a legislação fiscal interviu na legislação societária, de maneira que se fez necessária a criação de mecanismos para ajustes tributários, quais sejam a criação obrigatória de subcontas no LALUR, as quais contém todos os ajustes realizados¹²⁶.

A neutralidade tributária da Lei nº 12.973/14 trouxe seu preço ao contribuinte em troca da observância dos padrões contábeis. Percebe-se com isso que tal como as modificações contábeis influenciaram as normas fiscais, as alterações tributárias impactaram também a contabilidade. Esta análise só demonstra o quanto as duas áreas são conectadas.

¹²³ MELLO, Helio Rieger de. **Lucro Contábil e Fiscal: Efeitos do Regime Tributário de Transição - RTT**. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis. - Universidade de São Paulo - São Paulo, 2011, p. 35.

¹²⁴ FERNANDES, Edison Carlos. Nascimento, Vida e Morte do Regime Tributário de Transição – RTT. In.: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos) – 3º Volume**. -- São Paulo : Dialética, 2012, p. 137.

¹²⁵ CAMPEDELLI, Laura Romano. **Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento**. Dissertação (Mestrado). Programa de Mestrado Acadêmico da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP)/ Fundação Getúlio Vargas. São Paulo : 2016, p. 48-49.

¹²⁶ Para maior aprofundamento, ver: CABEDA, Diogo; SCHMIDT, Paulo. **Análise da Neutralidade tributária da lei 12. 973/14 (Regime Tributário Definitivo) no Âmbito dos Pronunciamentos do CPC**. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2015.

3.2A JURIDICIZAÇÃO DA CONTABILIDADE: O DIREITO CONTÁBIL

Conforme visto, as regras contábeis não se restringem aos atos normativos emitidos pelas autarquias responsáveis pela unificação do estudo da contabilidade. Existe vasto leque de normas legais que disciplinam tanto técnicas contábeis para fins de registro e controle, como também normas que se apropriam de conceitos contábeis e os normatiza¹²⁷.

Dessa forma, a Direito Contábil se manifesta deontologicamente, através de prescrições normativas, como um “dever-ser” de objetivos, princípios e postulados apoiando-se em premissas dedutivas e não indutivas. Isto é próprio da Teoria Normativa que impõe dever-ser, ao passo que a Contabilidade apenas é¹²⁸.

Em meio às matérias eleitas pelo legislador para normatização, a Contabilidade coloca-se como alternativa dada a sua relevância social, cuja confirmação se verifica pela presença no ordenamento jurídico, consoante já exposto, de regras gerais e especiais da contabilidade. A esse conjunto de regras denomina-se Direito Contábil¹²⁹. Em outras palavras:

“[Direito Contábil é o] conjunto de instrumentos jurídicos prescritivos que regulam a técnica contábil [que] pode, com finalidades didáticas, ser classificado como um ramo próprio do Direito, sendo definido a priori pelo fato de tais instrumentos terem um objeto comum: a normatização da técnica contábil. É possível dizer que o Direito Contábil, “segmento” do Direito, tem como conteúdo a ordem normativa que trata da linguagem contábil (conhecimento contábil) juridicizada.”¹³⁰

Por não ter se firmado ainda pela taxilogia, ao contrário da legislação tributária e civil, o Direito Contábil é disperso e não se encontra codificado, de modo que deve ser buscado em leis esparsas, as quais em muitas oportunidades inserem a linguagem contábil no ordenamento jurídico.¹³¹

O objeto de estudo do Direito Contábil é a disciplina das técnicas contábeis de escrituração, que envolvem negócios econômicos, atribuindo responsabilidades e

¹²⁷ Vide Leis 6.404/76, 11.638/07 e 11.941/09.

¹²⁸ TAKATA, Marcos Shigueo. A Conexão da Contabilidade com o Direito Tributário - Direito Contábil e Direito Tributário. . In.: LOPES, Alexandre Broedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. -- São Paulo : Dialética, 2010, p. 289.

¹²⁹ BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. In.: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel. **Op. Cit.**, p. 120.

¹³⁰ VIANDIER, Alain. Droit Comptable. 2. ed. Paris: Dalloz, 2003 apud MARTINEZ, Antonio Lopo. **Direito Contábil e a Juridicização da Linguagem Contabil no Direito Tributário**. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 12, n. 49, p. 5 - 12, set./dez. 2010, p. 02.

¹³¹ BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. In.: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel. **Op. Cit.**, p. 121.

consequências jurídicas nas relações entre as sociedades e os seus usuários, no que diz respeito à Contabilidade. Tudo que envolve a empresa, de um jeito ou de outro, não fica alheio ao que está prescrito no Direito Contábil¹³².

Esse ramo jurídico norteia o julgamento dos administradores em relação à tomada de decisões com base nos registros contábeis e nos relatórios contábeis e de auditoria, protegendo não só os interessados do mercado e do governo, mas a própria empresa e a sua continuidade. Em outras palavras, ao mesmo tempo em que o Direito Contábil normatiza condutas sobre demonstrações financeiras e livros, ele garante a proteção das relações da empresa dentro e fora dela por meio do registro contábil normatizado juridicamente¹³³.

Saliente-se que a linguagem contábil só possui validade jurídica após a sua inserção no ordenamento. Neste diapasão, o Direito poderá incorporar tais signos à realidade jurídica sem, contudo, subverter suas naturezas econômicas já previamente estabelecidas. O legislador encontra limitação para legislar na natureza essencial das coisas¹³⁴, podendo moldar a realidade conforme melhor lhe parecer, mas não pode, contudo, querer transformar lucro em custo. O exemplo parece absurdo, mas representa aonde se quer chegar: o legislador não pode pretender falar em lucro e defini-lo como custo, exatamente porque cada conceito possui uma natureza intrínseca que deve ser respeitada.

3.2.1 Juridicização da Linguagem Contábil nas Hipóteses de Incidência Tributárias

De acordo com Antonio Lopo, a linguagem contábil é corriqueiramente empregada para fins de construção de sentido da norma hipotética geral e abstrata. Afirma que os signos contábeis podem ser identificados ao longo da regra-matriz de incidência tributária de alguns tributos e que, por essa razão, não podem ser ignoradas pelo profissional do Direito Tributário¹³⁵. Para ele, a linguagem contábil está

¹³² FERNANDES, Edison Carlos. **Direito Contábil: (fundamentos, conceito, fontes e relação com outros "ramos" jurídicos)**. -- São Paulo : Dialética, 2013, p. 89.

¹³³ **Ibidem**, p. 90-91.

¹³⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. O Mito do Lucro real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In.: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. **Op. Cit.** - São Paulo : Dialética, 2010, p. 245.

¹³⁵ MARTINEZ, Antonio Lopo. **A Linguagem Contábil no Direito Tributário**. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo / Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2002, p. 89.

principalmente inserida no aspecto material e, em diversas ocasiões, é utilizada para descrever abstratamente a hipótese de incidência¹³⁶.

Pedimos vênia para discordar do professor. Neste ponto, é preciso reconhecer que, embora tanto a linguagem jurídica quanto a linguagem contábil possam se basear em um mesmo fato econômico para imputação de consequências e efeitos, elas não se confundem. Em nossa opinião, a única possibilidade de a linguagem contábil descrever abstratamente a hipótese de incidência, prevista na norma tributária, seria se ambas fossem idênticas, de modo que o Direito incorporasse totalmente o conceito contábil. A partir daí, sim, seria crível falar em linguagem contábil juridicizada nas hipóteses de incidência.

Para melhor visualização, tem-se a “renda”, prevista no art. 43 do Código Tributário Nacional¹³⁷, que possui como hipótese de incidência a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Para apuração da renda das pessoas jurídicas, o lucro real, presumido e arbitrado se põem como alternativas jurídicas previstas na legislação brasileira¹³⁸. Embora para a apuração dessas ficções se parta do lucro contábil auferido pelas entidades, com ele não se confunde. O lucro contábil é obtido após uma série de deduções a partir da receita operacional bruta¹³⁹, veja-se:

¹³⁶ MARTINEZ, Antonio Lopo. **Direito Contábil e a Juridicização da Linguagem Contábil no Direito Tributário**. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 12, n. 49, p. 5 - 12, set./dez. 2010. p 08.

¹³⁷ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. In.: BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Seção 1.

¹³⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. O Mito do Lucro real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In.: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)** - São Paulo : Dialética, 2010, p. 253.

¹³⁹ Vide art. 187 e seguintes da Lei 6.404/76.

RECEITA OPERACIONAL BRUTA
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
(-) CUSTOS DAS VENDAS
(=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO
(-) DESPESAS OPERACIONAIS
(-) DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS
(+) OUTRAS RECEITAS
(-) OUTRAS DESPESAS
(=) RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E SOBRE O LUCRO
(-) PROVISÕES DO IR E CSLL
(=) LUCRO LÍQUIDO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES
(-) PARTICIPAÇÕES
(=) LUCRO LÍQUIDO

Para a apuração do lucro real, somam-se ao lucro líquido, por exemplo, as provisões de CSLL, determinadas doações, quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido, etc. e deduzem-se os dividendos distribuídos ao Fundo Nacional de Desenvolvimento, ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, dentre outros¹⁴⁰.

Em relação aos lucros presumido e arbitrado, nem é preciso discorrer miudamente para saber que são presunções legislativas criadas para a tributação da renda. Para a tributação pelo lucro presumido é necessária a aplicação de percentuais sobre a receita, que se modificam de acordo com a atividade geradora desta receita¹⁴¹. O lucro arbitrado será determinado pela autoridade fazendária ou pelo contribuinte, quando for conhecida sua receita bruta¹⁴².

No mesmo sentido, o faturamento possui conceitos diferentes no Direito Tributário e na Contabilidade. Para a Contabilidade, é o produto das operações de venda (de mercadorias ou serviços) das quais se emitem fatura¹⁴³, ao passo que para o Direito Tributário, faturamento é a receita bruta, a qual compreende: o produto da venda de bens

¹⁴⁰ Vide art. 249 e 250 do Decreto nº. 3000/99.

¹⁴¹ Vide art. 15 da Lei 9.249/95 e arts. 1º e 25, inciso I, da Lei 9.430/96.

¹⁴² Vide art. 530 e 531 do Decreto nº. 3000/99.

¹⁴³ ÁVILA, Humberto. Contribuição Social sobre o Faturamento. Cofins. Base de Cálculo. Distinção entre Receita e Faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo : Dialética, vol. 107, 2004, p. 109.

nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia, as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, entre outras adições e exclusões¹⁴⁴.

A receita tributária, que será melhor detalhada no próximo capítulo, foi expressamente diferenciada da receita contábil tanto pelo legislador infraconstitucional¹⁴⁵ quanto pelo STF, quando do julgamento do RE nº. 606.107¹⁴⁶. Ressalte-se, contudo, que este julgamento, mesmo tendo sido julgado em 2013, utilizou como parâmetro o conceito contábil elaborado antes da convergência com as normas internacionais. Isto é verdade porque o conceito atual de receita contábil foi inserido pelo CPC por meio do Pronunciamento Técnico Contábil n.º 30¹⁴⁷ em 2012 e toda a fundamentação doutrinária da Relatora Ministra Rosa Weber foi baseada em bibliografia anterior a esse período. Pretende-se com isso demonstrar não que os atuais conceitos tributário e contábil são equivalentes, pois realmente não são, mas apenas reiterar que o marco teórico utilizado pela Suprema Corte estava já obsoleto. Conforme se verá no próximo capítulo, embora haja divergência entre os conceitos tributário e contábil, este é mais próximo do conceito constitucional, estabelecido no acórdão do RE nº. 606.107, do que aquele.

É por esse motivo que não se pode falar, atualmente, em juridicização da linguagem contábil nas hipóteses de incidência. Embora tenha a mesma base comum, o legislador é livre para adotar o conceito que melhor estiver de acordo com os postulados e limites estabelecidos por ele mesmo, respeitando a natureza essencial das coisas. A discussão se o lucro jurídico ou o faturamento mantêm ou não pertinência com os limites fundamentais não é objetivo deste trabalho, apenas tomou-se como exemplos, para melhor observação do que se dissertava.

Com isso, fica claro também que o Direito cria sua própria realidade, de forma que os conceitos podem assemelhar-se ou não com aqueles da Ciência Contábil. Neste ponto, cabe compreender que é possível ao legislador a juridicização de conceitos contábeis nas hipóteses de incidência. Como falado, basta somente que esse conceito possua relação de pertinência com os limites e princípios fundamentais do Direito Tributário, sem desvirtuar o núcleo essencial das coisas.

¹⁴⁴ Vide art. 3º da Lei 9.718/98.

¹⁴⁵ Vide arts. 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

¹⁴⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Extraordinário n. 606.107**. Relatora: Ministra Rosa Weber, j. 22/05/2013, Diário da Justiça, Brasília, 25 de novembro de 2013.

¹⁴⁷ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 30**. Brasília, 19 de Outubro de 2012. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em 26 de Agosto de 2017.

4 OS CONCEITOS DE RECEITA

Mais uma vez, destaca-se que o fenômeno incorporado pelo legislador para prescrição das hipóteses de incidência que exprima capacidade contributiva será aquele delimitado pelo conceito econômico. A lei se restringirá à amplitude do conceito econômico, visto que este é limite para a prescrição legal. Assim, nem toda abrangência econômica poderá ser reconhecida pelo legislador. Ricardo Mariz de Oliveira, neste mesmo sentido, leciona que o constituinte tem poderes limitados pela natureza das coisas, bem como pela necessidade de tributar de acordo com os sinais de capacidade contributiva¹⁴⁸.

Este capítulo destina-se a cotejar os conceitos legal e contábil, em face do conceito constitucional de receita já delimitado pelo Supremo Tribunal Federal. A intenção é expor as críticas frente ao conceito legal e propor a juridicização do conceito contábil de receita na hipótese de incidência tributária das contribuições que custeiam a seguridade social, quais sejam COFINS e PIS.

4.1 CONCEITOS E TIPOS

De acordo com Karl-Heinz Strache, os “tipos” se contapõem aos “conceitos”, pois enquanto estes permitem uma definição exata de algo, com âmbito preciso, aqueles descrevem em vez de definir¹⁴⁹. Os conceitos quando normatizados são compostos por características distintivas, extraídas dos objetos que lhes servem de parâmetro, e os tipos são modelos, arquétipos da realidade¹⁵⁰.

Em outras palavras, os conceitos são formados por atributos e exigem a identidade do objeto em análise para que se enquadre em sua definição, ao passo que os tipos descrevem características gerais de uma realidade e os fatos podem encaixar-se ou não conforme o maior preenchimento dessas características.

¹⁴⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do imposto de renda**. -- Imprensa: São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 177.

¹⁴⁹ STRACHE, Karl-Heinz. *Das Denken in Standards – Zugleich ein Beitrag zur Typologyc*. Berlim: Duncker & Humblot, 1968, p. 32-33 apud SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. – 7ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2017, p. 280.

¹⁵⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 624-659.

Luis Eduardo Schoueri entende que a CF/88 contemplou a realidade econômica por meio de tipos e atribuiu à lei complementar o dever de conceituar as hipóteses de incidências tributárias, bases de cálculos, contribuintes etc¹⁵¹. Argumenta que se o constituinte originário pretendesse utilizar conceitos para definir competências e repartição de receitas não teria atribuído a tarefa de resolução de conflitos ao legislador complementar, dado que isso já estaria delimitado constitucionalmente¹⁵².

Por outro lado, Misabel Derzi se posiciona no sentido de que a competência privativa, estrutura do sistema tributário, é rígida e não se conforma por meio de tipos, que são flexíveis, de características renunciáveis, mas sim através de conceitos, vez que estes delimitam a realidade que se quer alcançar ao definir atributos irrenunciáveis pelo legislador ordinário¹⁵³.

Diferente dos posicionamentos anteriores, Humberto Ávila defende que tipos são conceitos com definições de classes poucos nítidas, ou seja, uma espécie de conceito e, portanto, eles não se contrapõem; e ainda que assim fosse, isto não possui grande relevância¹⁵⁴. O importante, segundo se extrai da lição do professor, é que o sentido da expressão é obtido pelo aplicador ou intérprete quando da aplicação ou interpretação do Direito, ao qual cabe o juízo de semelhança, independente de possuir elementos imprescindíveis ou não¹⁵⁵.

É possível verificar, nesse sentido, que a escolha por determinados conceitos pela CF/88 é evidente quando da prescrição de certas palavras nas regras de competência, as quais possuem significado semântico mínimo. A mera inserção dessas expressões já delinea limites semânticos que não podem ser ultrapassados; essa pressuposição de conceitos limita a atividade administrativa e legislativa e por isso não cede¹⁵⁶.

Sob esse ponto de vista, alcançar o conceito pressuposto pela CF/88 decorre da eleição de critérios para a solução de conflitos, e o escolhido será aquele que melhor se conforma à regra de competência que o prevê. Essa decisão, contudo, é obtida por meio de um processo de contextualização das normas constitucionais com os possíveis sentidos que a prescrição pode emanar. Assim, a incorporação de conceitos pelo legislador infraconstitucional deverá estar em consonância com as regras gerais de

¹⁵¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. – 7ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2017, p. 283.

¹⁵² **Ibidem**, p. 284

¹⁵³ DERZI, Misabel Abreu. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 103.

¹⁵⁴ AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª. Ed. São Paulo : Malheiros, 2010, p. 204.

¹⁵⁵ **Ibidem**, p. 200.

¹⁵⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. Planejamento Tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo : Malheiros, v. 98, 2006, p. 79-80.

tributação, sendo vedada a normatização de conceitos infralegais que ultrapassem esses limites¹⁵⁷.

Para a produção de normas, a liberdade do legislador, ante o texto da Constituição, é totalmente limitada pela imprescindível vinculação aos atos e finalidades constitucionais, haja vista a necessária congruência vertical hierárquica entre todo o ordenamento jurídico. Os limites prescritos pela CF/88 são barreiras perante as quais o legislador ordinário não pode inovar devendo abster-se à enunciação plena ou parcial de conceitos, formas e institutos¹⁵⁸.

Por meio dessas afirmações, pode-se inferir que a escolha de determinadas expressões pela Constituição refletem conceitos com núcleos de significações a serem determinados pelo aplicador ou intérprete do Direito, tendo sempre como parâmetro as normas constitucionais. Como já foi mencionado anteriormente (vide item 3.2), a escolha por determinadas palavras pelo constituinte restringe-se à natureza essencial da expressão escolhida, i.e., tendo o constituinte falado em salário não é possível depreender que a intenção real era dispor sobre verba indenizatória.

4.2 BREVE HISTÓRICO DO CONCEITO LEGAL DE RECEITA

Antes de desenhar o atual cenário do conceito legal de receita, cabe elucidar as diversas definições legais e interpretações aplicadas ao termo “receita” desde a promulgação da Constituição Federal em 1998. Para isso, cabe expor, em primeiro lugar, que seu dispositivo 195 continha a seguinte redação originária:

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

No texto original da Lei Maior, a receita não foi incluída no rol de hipóteses de

¹⁵⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ª. Ed. São Paulo : Malheiros, 2016, p. 390.

¹⁵⁸ TORRES, Heleno Taveira. Regime Constitucional das Contribuições sobre Faturamento e o Princípio de Segurança Jurídica. In FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 622-624.

incidência possíveis para a instituição de contribuições sociais. Contudo, o faturamento previsto na norma foi definido pela LC nº 70/91¹⁵⁹ como “a receita bruta de venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”. Não se incluíam na base de cálculo do faturamento previsto os valores relativos ao IPI, quando fosse destacado na nota fiscal, às vendas canceladas, devolvidas e aos descontos incondicionais.

Sobre a constitucionalidade da LC nº 70/91, o Supremo Tribunal Federal por meio da ADC nº 01/DF¹⁶⁰, cujo relator foi o ministro Moreira Alves, entendeu que a receita bruta da venda de mercadorias e de mercadorias e serviços sempre equivaleram ao conceito de faturamento, para fins fiscais, vez que este não poderia ser entendido apenas como o produto das vendas acompanhadas de fatura. Ou seja, nesse contexto, o conceito “receita bruta” era sinônimo de “resultado obtido” em função daquelas operações.

Posteriormente, em 27 de novembro de 1998, foi promulgada a Lei nº 9.718/98 que, no parágrafo 1º do art. 3º, também equiparou faturamento à receita bruta, dessa vez aquela oriunda da “totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”. Esta dilatação do conceito foi considerada por Torres como a mudança mais aguda provocada após a vigência da LC 70/91¹⁶¹.

O alargamento da base de cálculo, evidentemente inconstitucional¹⁶², extrapolava o conceito delimitado para faturamento pelo STF que era apenas a receita bruta da venda de mercadorias e de mercadorias e serviços e não a totalidade de receita auferida pela pessoa jurídica. Este foi o motivo para a alteração constitucional logo em seguida¹⁶³.

Na tentativa de convalidar o disposto naquele artigo, em dezembro do mesmo ano, a “receita” passou a ser base tributável para as contribuições sociais, conforme nova redação dada ao art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma

¹⁵⁹ BRASIL, **Lei Complementar n. 70, de 30 de Dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 31/12/1991.

¹⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Constitucionalidade** n. 01/DF. Relator: Ministro Moreira Alves, Distrito federal, j. 01/12/1993, Diário da Justiça. Brasília, 16 de junho de 1995.

¹⁶¹ TORRES, Heleno Taveira. Regime Constitucional das Contribuições sobre Faturamento e o princípio de Segurança Jurídica. In FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 612.

¹⁶² MINATEL, José Antonio . **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**, São Paulo : MP Editora, 2005, p. 170.

¹⁶³ MINATEL, José Antonio. Serviços Prestados por fundações e associações civis sem finalidade lucrativa: não-exigência de Cofins e Pis. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. - São Paulo: Dialética, vol. 7, 2003 p. 279.

direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a receita ou o faturamento;^{164,,}

A modificação introduzida pela Emenda Constitucional nº 20 não tornou válida àquela trazida na Lei nº 9.718/98, a qual extrapolou a competência outorgada pela Constituição¹⁶⁵. Em novembro de 2005, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se sobre o tema¹⁶⁶ e decidiu na oportunidade que após a EC n.º 20/98, o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 não foi recepcionado pelo novo dispositivo, uma vez que a inconstitucionalidade vicia a norma de origem. Por essa razão, a norma teve a eficácia suspensa uma vez que não possuía compatibilidade com o disposto no art. 195 da Constituição Federal.

Em opinião contrária à decisão proferida pelo STF, Torres assevera que a lei possuía presunção de constitucionalidade durante o período entre a edição de Lei nº 9.718/98 e da EC 20/98 e por isso não haveria motivos para não se admitir o efeito da recepção pela emenda. Assim, prescindiria de menção expressa, na emenda, a recepção da norma¹⁶⁷. Para o professor, a lei só não poderia ser recepcionada se fosse declarada inconstitucional antes da mudança constitucional, pois existe presunção de constitucionalidade das leis no momento em que elas entram em vigor até o momento que elas sejam julgadas inconstitucionais¹⁶⁸.

Não obstante esse posicionamento, de acordo com a decisão do Supremo, o vício prejudicou a utilização da “receita bruta”, conceito mais amplo do que o termo “faturamento” já previamente delimitado, como base tributável das contribuições sociais até a promulgação das leis n.º 10.637 de 2002¹⁶⁹ e 10.833 de 2003¹⁷⁰, que prescrevem

¹⁶⁴ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 20, de 15 de Dezembro de 1998**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - Eletrônico - 16/12/1998, Página 1.

¹⁶⁵ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie**. 3. e. rev. e atual. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 200.

¹⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Extraordinário n. 346.084**. Relator: Ministro Ilmar Galvão, j. 09/11/2005, Diário da Justiça. Brasília, 1º de setembro de 2006, p. 212.

¹⁶⁷ TORRES, Heleno Taveira. Regime Constitucional das Contribuições sobre Faturamento e o princípio de Segurança Jurídica. In FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 615.

¹⁶⁸ TORRES, Heleno Taveira. Regime Constitucional das Contribuições sobre Faturamento e o princípio de Segurança Jurídica. In FERRAZ, Roberto. **Op. Cit.**, p. 616.

¹⁶⁹ BRASIL. Lei n.º 10.637, de 30 de Dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências**. Diário

regras sobre a tributação do regime não cumulativo do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Frise-se que após a EC nº 20/98, qualquer receita que revele capacidade contributiva pode ser objeto de tributação para o financiamento da seguridade social¹⁷¹.

As duas leis conceituavam a receita bruta como o produto da “venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”¹⁷². O legislador incluiu no conceito o resultado da venda de bens e serviços auferido em contas alheias que não a do contribuinte, mas que fosse dele titular. Para ilustrar essa situação, tem-se, por exemplo, a consignação de coisa para alienação, em que o consignatário vende a mercadoria a terceiros e possui direito à importância acordada pela participação na operação, mesmo com a nota fiscal tendo sido emitida diretamente pelo consignante ao comprador, a qual contém o valor total do negócio realizado.

O conteúdo de receita bruta foi novamente modificado, recentemente pela Lei 12.973/14, originariamente MP 627 de 2013, a qual teve por objetivo adequar a tributação aos padrões internacionais introduzidos na área contábil, a chamada “*convergência fiscal*”¹⁷³. A alteração realizada no conceito foi a seguinte:

“Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

[...]

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.”

Essa modificação provocou uma mudança relevante na sistemática de apuração do PIS e da COFINS, pois alterou substancialmente as bases de cálculo dessas

Oficial da União - Seção 1 - Edição Extra - 31/12/2002, Página 2.

¹⁷⁰ BRASIL, **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências**. Diário Oficial da União - Seção 1 - Edição Extra - A - 30/12/2003, Página 1.

¹⁷¹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie. 3. e. rev. e atual.** - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p 203.

¹⁷² Vide Art. 1º, parágrafo 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

¹⁷³ BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara. **A Gênese do Novo Direito Tributário Brasileiro e as Velhas Disputas Fiscais: Lapidando o Conceito de Receita Bruta na Lei nº 12.973/2014**. In.: ROCHA, Sergio André (coord.). Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A - Vol. IV - Desafios da Neutralidade e a Lei nº 12.973/2014 - São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 81-82.

contribuições. A análise da reformulação do conceito será devidamente realizada no item 4.4, que será antecedida pelo exame da concepção constitucional.

4.3O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RECEITA

Em primeiro lugar, cabe diferenciar receita de ingresso. Ingresso compreende genericamente qualquer quantia recebida pelo contribuinte¹⁷⁴, sem que isso acarrete necessariamente em um incremento patrimonial, como são os valores condicionados à restituição, aqueles destinados à comissão de terceiros, etc¹⁷⁵. As receitas, ao contrário, repercutem modificando o patrimônio do sujeito¹⁷⁶, ou seja, são ingressos permanentes que implicam em vantagem econômica geradora de capacidade contributiva¹⁷⁷.

Entenda-se por patrimônio todas as relações jurídicas de conteúdos econômicos titularizadas pelo sujeito de direito¹⁷⁸, ou seja, direitos e bens que podem ser avaliados pecuniariamente e que acarretam alterações positivas no patrimônio.

Em obra bastante rica sobre o tema, José Antonio Minatel elucida brilhantemente a distinção:

“[...] nem todo *ingresso* tem natureza de *receita*, sendo imprescindível para qualifica-lo o caráter de definitividade da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual de igual grandeza. O mesmo acontece com os valores recebidos na qualidade de mandatário, por conta e ordem de terceiros, ou recebidos a título de empréstimo, de depósito, de caução. Há momentânea disponibilidade, é inegável, mas não com o definitivo *animus rem sibi* de titular, de dono, de proprietário, e sim com *animus* de devedor, de responsável, de obrigado.”¹⁷⁹.

¹⁷⁴ SEHN, Solon. O Conceito de Receita no Direito Privado e suas Implicações no Direito Tributário (PIS-Cofins, IRPJ, Simples). **Revista Dialética de Direito Tributário**. - São Paulo : Dialética, vol. 127, 2006, p. 99.

¹⁷⁵ BALEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. – 18ª ed. rev. E atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. – Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 152.

¹⁷⁶ BARRETO, Aires F. A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. - São Paulo : Dialética, vol. 103, 2004, p. 11.

¹⁷⁷ PERON, Waine Domingos; CRUZ, Ana Virgínia de Freitas Lopes. Não Incidência de PIS/COFINS sobre Transferência Onerosa de Créditos de ICMS a Terceiros Face a Lei nº 12.973/14. In.: ROCHA, Sergio André (coord.). **Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A - Vol. IV - Desafios da Neutralidade e a Lei nº 12.973/2014** - São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 611.

¹⁷⁸ SEHN, Solon. O Conceito de Receita no Direito Privado e suas Implicações no Direito Tributário (PIS-Cofins, IRPJ, Simples). **Revista Dialética de Direito Tributário**. - São Paulo : Dialética, vol. 127, 2006, p. 201.

¹⁷⁹ MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Apuração**. – São Paulo : MP Editora, 2005, p. 101.

Assim, receita se põe como uma espécie de ingresso, o qual se diferencia deste pela sua característica de permanência no patrimônio do sujeito. A primeira característica do conceito de receita, então, é a sua *definitividade* no patrimônio.

Por ser um incremento patrimonial positivo definitivo, a receita expressa situação de fato que denota presunção de riqueza e, conseqüentemente, *expressa* capacidade contributiva. A receita mede a capacidade contributiva instantaneamente considerada, manifestada na capacidade de quem a transferiu definitivamente e refletida na capacidade de quem recebeu¹⁸⁰, ou seja, mensura a capacidade tanto de quem compra um bem, como de quem o vende.

Frise-se que receita é signo presuntivo de riqueza, mas não a denota necessariamente. Ou seja, é possível acontecer situação na qual o contribuinte aufera receita e isso não demonstre riqueza, embora repercuta positivamente em seu patrimônio. Um exemplo hipotético para isso, com desconsiderações de fatores alheios ao que aqui se discute, é uma um companhia que aufera \$ 100 de receita em um mês e no mesmo período tenha tido um custo também de \$ 100, logo, embora tenha tido receita, gerando resultado positivo ao seu patrimônio, não teve aumento de riqueza. Isso só corrobora o posicionamento de Moschetti, o qual entende que muitas hipóteses de incidência retêm manifestações imperfeitas da capacidade contributiva¹⁸¹.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Acórdão do Recurso Extraordinário n. 606.107, decidiu que a receita é conceito constitucional, e que deve ter seu conteúdo delimitado pelo seu Intérprete, em atendimento aos princípios e postulados constitucionais, principalmente a capacidade contributiva, a qual impõe observância pelo legislador e pela Administração Tributária¹⁸². A receita, expressão de capacidade contributiva e delimitada constitucionalmente, é “o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”¹⁸³.

¹⁸⁰ FERRAZ, Roberto. A Inversão do Princípio da Capacidade Contributiva no Aumento da Cofins pela Lei 9.718/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**. - São Paulo : Dialética, vol. 130, 2006, p. 81.

¹⁸¹ Moschetti, Francesco. Il Principio della Capacità Contributiva. Pádua, CEDAM, 1973, p. 219-220 apud COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 28.

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Extraordinário n. 606.107**. Relatora: Ministra Rosa Weber, j. 22/05/2013, Diário da Justiça, Brasília, 25 de novembro de 2013, p. 21-22.

¹⁸³ **Ibidem**, p. 22.

4.4O CONCEITO LEGAL DE RECEITA

Passa-se a seguir ao exame do atual conceito de receita, trazido pelo art. 54 Lei 12.973/14 que alterou os artigos 1º das Leis n. 10.637 e n. 10.833, em comparação com o conceito estipulado constitucionalmente, explanado em linhas anteriores. Abaixo, transcrito:

“Art. 1o A Contribuição [...] com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a **receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598**, de 26 de dezembro de 1977, e **todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica** com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.” (grifamos)

Nesse sentido, a hipótese de incidência das contribuições PIS e COFINS é a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica, composta pela receita bruta delimitada pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977 somada a todas as outras receitas auferidas pela pessoa jurídica.

4.4.1 A Receita Bruta

Inicialmente, passa-se a análise do que é receita bruta, delimitada pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598/77, com inúmeros elementos atribuídos pelo legislador:

“Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

[...]

§ 4o **Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente**, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5o **Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente**, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.” (grifamos)

Em relação aos conteúdos dos incisos I a III não há novidades. Não há dúvida de que produto da venda de bens, da prestação de serviços e do resultado obtido nas operações de conta alheia são ingressos incorporados pelo contribuinte com *animus* de permanência, exprimindo capacidade contributiva.

O inciso IV diz respeito às receitas não que são enquadradas nos incisos de I a III, mas que são oriundas da atividade ou do objeto principal da empresa. São as chamadas receitas acidentais¹⁸⁴, quais sejam as receitas de locação, receitas de seguro, etc. Ressalte-se que no novo conceito de receita, o legislador quis abranger a tributação sobre receitas que não se enquadravam como resultante da venda de bens e da prestação de serviços, por isso a existência do inciso IV.

Neste sentido, *de acordo com o inciso*, receitas decorrentes de equivalência patrimonial, entre controladas e coligadas, somente podem ser tributadas se se enquadrarem no objeto principal da sociedade. Ou seja, o ajuste feito da equivalência patrimonial da controladora, que tem como objeto principal a venda de mercadorias, decorrente dos resultados de uma subsidiária, que tem com atividade a prestação de serviços, não se inclui no conceito previsto no inciso, uma vez que a atividade principal da subsidiária não equivale à da controladora. Essa tributação somente seria possível se ambas possuíssem atividades principal idênticas.

A segunda observação a ser feita refere-se à adição e exclusão de tributos na receita. Primeiro, o legislador excluiu do conceito os tributos não cumulativos destacados na nota fiscal, que parecem dizer respeito ao ICMS-ST e IPI, pois são tributos não cumulativos, cobrados destacadamente em que sujeito figura como mero depositário. Estes tributos são calculados “por fora” e não integram sua base de cálculo, logo, cabe ao contribuinte recolher tais valores e repassar ao Fisco¹⁸⁵.

No entanto, ao dispor no parágrafo 5º sobre a inclusão no conceito de receita os tributos que incidem sobre ela mesma surge a dúvida se o legislador quis incluir somente os tributos que incidem diretamente sobre a receita (PIS e COFINS) e/ou os que incidem indiretamente sobre ela (ICMS e ISS). Em uma interpretação literal, tem-se que os tributos que incidem sobre a receita são as contribuições sobre a seguridade social PIS e COFINS e não os tributos ICMS e ISS, pois estes compõem indiretamente a receita auferida, visto que incidem sobre a venda de mercadorias e prestação de serviços, que ao fim e ao cabo

¹⁸⁴ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie**. 3. e. rev. e atual. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 201.

¹⁸⁵ BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara. **A Gênese do Novo Direito Tributário Brasileiro e as Velhas Disputas Fiscais: Lapidando o Conceito de Receita Bruta na Lei nº 12.973/2014**. In.: ROCHA, Sergio André (coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A - Vol. IV - Desafios da Neutralidade e a Lei nº 12.973/2014* - São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 87.

resulta em receita¹⁸⁶.

Aqui, nota-se que, ao incluir na receita os tributos sobre ela incidentes, a intenção do legislador poderia ser a de por fim à discussão sobre a possibilidade de inserção do ICMS e do ISS na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, vez que aqueles passariam a compor a receita. Contudo, como acabou de se demonstrar, o legislador em vez de dispor expressamente quais tributos podem ser ou não incluídos na receita, não o fez claramente.

A inclusão de tributos no conceito é eminentemente inconstitucional, assim como a inserção de ingressos de terceiros no seu cômputo. Nem os tributos e nem ingressos temporários pertencem à pessoa jurídica, assim não podem ser considerados receita para fins de inclusão na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. Além disso, a inclusão de tais rubricas viola a capacidade contributiva¹⁸⁷, dado que esses valores, em relação à pessoa jurídica, não correspondem à manifestação de riqueza.

Imagine-se, hipoteticamente e desconsiderando fatores externos, uma empresa de prestação de serviços cujo preço do serviço é \$ 100 e somado à alíquota do ISS, no máximo 5%, que resultaria em um valor de \$ 105 para o cômputo das contribuições PIS e COFINS. Ao mesmo tempo, tem-se uma sociedade, cujo objeto é a venda de mercadorias, que obtém receita de \$ 100 e somado ao ICMS, com uma alíquota de 18%, que acarretaria em um valor de \$ 118 para apuração do PIS e da COFINS. Assim, demonstra-se que duas empresas, supostamente com iguais capacidades contributivas, em termos de auferimento de receita, podem pagar tributos diferentes, por conta da inclusão de receitas de terceiros no seu conceito.

Com base nesses mesmos argumentos, recentemente o STF declarou ser inconstitucional à inclusão da base de cálculo de ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS¹⁸⁸. Decisão esta que, por via de raciocínio, poderá influenciar a retirada de qualquer tributo do cômputo da receita bruta.

Por último, a Lei 12.973/14 estabeleceu a incidência de PIS e COFINS sobre os valores oriundos de ajuste de valor presente, conforme previsto no inciso VIII do caput do

¹⁸⁶ BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara. **A Gênese do Novo Direito Tributário Brasileiro e as Velhas Disputas Fiscais: Lapidando o Conceito de Receita Bruta na Lei nº 12.973/2014**. In.: ROCHA, Sergio André (coord.). Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A - Vol. IV - Desafios da Neutralidade e a Lei nº 12.973/2014 - São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 88.

¹⁸⁷ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie**. 3. e. rev. e atual. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 203.

¹⁸⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins é inconstitucional**. Notícias STF. Brasília, 15 mar, 2017. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338378>>. Acesso em 05 de agosto de 2017.

art. 183 da Lei nº 6.404/76¹⁸⁹. *Valor presente* é um conceito contábil juridicizado na legislação societária e é definido pelo Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente do Comitê de Pronunciamentos Contábeis¹⁹⁰:

“Valor presente (present value) - é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade.”

Assim, o valor presente leva em conta o valor do dinheiro no tempo¹⁹¹. “Pode ser conceituado como a *representação atual* de um determinado *valor futuro*, descontado por uma *taxa predefinida*”¹⁹². Considere-se, por exemplo, uma venda, de valor imaginário de \$ 50, com quitação a longo prazo (leia-se, com quitação posterior ao exercício subsequente ao que o negócio é realizado), e taxa de juros no valor de \$ 10. Se a operação se resolvesse à vista, haveria desconto dos juros, reduzindo o valor do negócio para \$ 40. O valor da taxa aumentará com o passar do tempo (0 -> 10), e esta receita, contabilizada em uma conta diferente (Receita Financeira) daquela que contém o valor do bem vendido (Receita da Venda), poderá ser tributada pelo PIS e COFINS.

Os valores a título de valor presente correspondem a um aumento no patrimônio das empresas e, portanto, expressam capacidade contributiva. Não havendo dúvida da sua correlação com o conceito de receita estipulado constitucionalmente.

4.4.2 Demais Receitas

Além da receita bruta, o legislador incluiu na hipótese de incidência das contribuições PIS e COFINS todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Para corroborar a vontade do legislador descrita no caput em tributar “a totalidade de

¹⁸⁹ “Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.”. In.: BRASIL, Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial da União - Seção 1 - Suplemento - 17/12/1976, Página 1.

¹⁹⁰ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico Contábil CPC 12 - Ajuste a Valor Presente**. Brasília, 05 de dez. 2008. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em: 25 de agosto de 2017.

¹⁹¹ MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de. **Manual de Contabilidade Societária**. - 2. ed. - São Paulo : Atlas, 2013, p. 106-107.

¹⁹² JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira; JUNIOR, Ademir Bernardo da Silva. **Alterações Relevantes Promovidas pela lei nº 12.973, de 13 de Maio de 2014, na Base de Cálculo das Contribuições ao PIS e COFINS**. In.: Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A - Vol. IV - Desafios da Neutralidade e a Lei nº 12.973/2014 - São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 252.

receitas auferidas pela pessoa jurídica”, não bastou a inclusão do inciso IV do art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, como também a menção expressa de que qualquer receita não incluída no conceito de receita bruta é hipótese de incidência do PIS e da COFINS.

Ao fim e ao cabo, a legislação não define o que são todas demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Apesar de todo esforço para delimitar o que é receita bruta, a referência à totalidade das receitas leva o contribuinte ao mesmo estado anterior à Lei 12.973/14: O que é receita tributável?¹⁹³. Destaque-se que tais receitas não poderão ultrapassar o conceito delimitado constitucionalmente: receita é ingresso definitivo que incrementa o patrimônio do contribuinte, expressando capacidade contributiva.

4.5 O CONCEITO CONTÁBIL DE RECEITA

Cabe agora investigar o conceito contábil de receita, no âmbito do IFRS, em face do conceito constitucional. O Pronunciamento Contábil nº. 30, correlata à norma International Accounting Standard – IAS 18, trata da receita, para fins contábeis, veja-se:

“7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é **o ingresso bruto de benefícios econômicos** durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que **resultam no aumento do seu patrimônio líquido**, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

[...]

8. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. **As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido.** Portanto, são excluídos da receita. Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre o principal e o agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes.” (grifamos)

Do pronunciamento, pode-se extrair características intrínsecas ao conceito e que convergem com o conceito constitucional. A receita é o ingresso bruto de benefícios

¹⁹³ CANADO, Vanessa Rahal. Devolução de propina e o conceito de receita: Incidência de PIS e COFINS?. **Jota**, 2017. Disponível em: < <https://jota.info/colunas/direito-e-contabilidade/devolucao-de-propina-e-o-conceito-de-receita-09082017>>. Acesso em 12 de Agosto de 2017.

econômicos que aumentam o patrimônio da entidade, sendo tal definição exatamente a mesma apresentada quando da exposição do conceito constitucional de receita.

Por ingresso bruto de benefícios econômicos que acarretem em um aumento de patrimônio líquido tem-se apenas as entradas que geram vantagens ao contribuinte¹⁹⁴ e, portanto, excluem-se aqueles ingressos de terceiros que transitam nas contas da entidade, movimentações financeiras temporárias, as transferências realizadas no caixa em nome de outros, etc. Incluem-se neste ponto tanto os ingressos brutos em conta própria quanto aqueles em conta alheia se gerarem benefícios econômicos ao contribuinte. Não bastasse a menção a incremento patrimonial e permanência de ingressos, o conceito contábil exclui expressamente a inclusão de tributos na receita, uma vez que são receitas de terceiros e apenas transitam pelas contas dos contribuintes sem implicar manifestação de riqueza.

Resta evidente, portanto, a equivalência entre os conceitos constitucional e contábil. Os dois institutos captam o mesmo fenômeno econômico e conseguem exprimir, de forma clara e simples, a sua real denotação: receita é ingresso definitivo que aumenta o patrimônio do contribuinte.

¹⁹⁴ BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara. **A Gênese do Novo Direito Tributário Brasileiro e as Velhas Disputas Fiscais: Lapidando o Conceito de Receita Bruta na Lei nº 12.973/2014**. In.: ROCHA, Sergio André (coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A - Vol. IV - Desafios da Neutralidade e a Lei nº 12.973/2014* - São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 89.

5 BENEFÍCIOS E LIMITES À JURIDICIZAÇÃO DO CONCEITO CONTÁBIL DE RECEITA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

De acordo com o que foi exposto no tópico anterior, o conceito contábil de receita reflete exatamente aquele definido pelo Supremo Constitucional Federal. Em face disso, torna-se plenamente possível ao legislador apropriar-se desse conceito e normatizá-lo, ou seja, torná-lo jurídico e viabilizar a sua utilização no ordenamento jurídico pátrio.

Os itens a seguir expõem tantos os possíveis benefícios decorrentes da juridicização do conceito, quanto os limites constitucionais impostos à atividade de tributar pelo legislador ordinário. É o que se passa a fazer em seguida, sem a pretensão de exaurir o tema.

5.1 BENEFÍCIOS

A incorporação do conceito contábil de receita acarretaria mudanças significativas para o ordenamento jurídico tributário, quais sejam, principalmente, a simplificação e maior transparência do sistema tributário gerando ganhos notáveis em segurança jurídica, crescimento econômico e maior concretização de capacidade contributiva, sobre a qual já foi falado anteriormente.

Após a exposição dos conceitos legal e contábil, restou evidente a maior simplicidade do segundo em face do primeiro, tendo em vista o menor número de núcleos de significações. A complexidade da tributação acarreta: (i) custo extra ao contribuinte, que além de arcar com o pagamento de tributos deverá desembolsar valores com gastos que envolvam a sua apuração; (ii) dificuldade em averiguar a neutralidade da tributação, visto que a complexidade possibilita planejamentos tributários agressivos, os quais influenciam a concorrência e a equidade entre empresas; (iii) elimina a segurança jurídica, pois o contribuinte não tem certeza se pagou corretamente o valor devido, se foi apurado a maior ou menor¹⁹⁵.

Quanto mais o sistema é complexo, maiores são os esforços para reinterpretar

¹⁹⁵ TANZI, Vito. Complexity in Taxation: Origin and Consequences. Trad. KÖVESI, Ariel; ZUGMAN, Daniel Leib. In.: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coords.). **Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho**. – 1. Ed. – São Paulo : FISCOsoft Editora, 2013, p. 216.

leis favoráveis à baixa tributação, aumentando a elisão ou até mesmo a evasão fiscal¹⁹⁶, maiores são os sacrifícios para o cumprimento de obrigações fiscais complementares ao pagamento de tributos. A simplicidade, portanto, implica em baixo custo tanto para a administração dos tributos quanto para o cumprimento de obrigações acessórias¹⁹⁷.

A simplicidade do ordenamento resulta em um sistema tributário mais transparente. A transparência tem relação não só com o fluxo e divulgação de dados, mas também com a qualidade da informação, ou seja, a concretização deste atributo depende tanto da visibilidade da informação quanto da maior aptidão para sua compreensão, suscitando corretas inferências de quem tem acesso a ela¹⁹⁸.

A transparência está diretamente conectada com as práticas adotadas pelo fisco e pelo contribuinte, as quais exigem comportamentos claros, acessíveis e disponíveis. Isto levaria a um ambiente estável e seguro no cotidiano da prática tributária¹⁹⁹, tendo em vista a confiança e a previsibilidade das práticas adotadas. Assim, um sistema mais transparente, que promove a segurança jurídica, é estabelecido também por meio de linguagem simples, compreensível²⁰⁰, em que o receptor da informação logo apreende o sentido do enunciado disponível.

Entende-se por segurança jurídica, o estado ideal em que a confiabilidade, destinada a garantir a estabilidade do Direito, e a calculabilidade, atribuição que promove a continuidade do Direito, são consequências baseadas na cognoscibilidade, instrumento que serve de orientação ao contribuinte impedindo-o de enganar-se²⁰¹, do ordenamento. Assim, a clareza dos enunciados normativos e o acesso à informação, obtida por meio da simplificação e transparência, contribuem diretamente para a realização da segurança jurídica, a qual implica estabilidade do ordenamento.

Tudo isso contribui ainda para o crescimento do Estado. Para os investidores estrangeiros importa o amplo conhecimento da carga tributária que irá suportar, pois

¹⁹⁶ TANZI, Vito. Complexity in Taxation: Origin and Consequences. Trad. KÖVESI, Ariel; ZUGMAN, Daniel Leib. In.: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coords.). **Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho**. – 1. Ed. – São Paulo : FISCOsoft Editora, 2013, p. 208.

¹⁹⁷ REZENDE, Fernando. Transparência ou Ilusão Fiscal?. In.: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coords.). **Ibidem**, p. 242.

¹⁹⁸ ANGÉLICO, Fabiano. Acesso à Informação Pública: Valores, Potencialidades e Desafios. In.: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coords.). **Ibidem**, p. 101.

¹⁹⁹ PEROBA, Luiz Roberto. Transparência e Relação entre Fisco e Contribuinte. In.: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coords.). **Ibidem**, p. 318-319.

²⁰⁰ BIRD, Richard, M. Transparency and Taxation: Some Preliminary Reflections. In.: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coords.). **Ibidem**, p. 184.

²⁰¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. – 4. Ed. – São Paulo : Malheiros, 2016, p. 690.

apenas depositarão suas economias em sistemas estáveis, simples e transparentes, os quais promovem estado maior de previsibilidade para a tomada de decisões²⁰². Para os contribuintes já inseridos no contexto nacional, a arrecadação transparente tornará mais dificultosa a elaboração de planejamentos tributários agressivos, evasão fiscal e fuga de capital²⁰³.

Portanto, conforme demonstrado, o conceito contábil de receita, por ser de melhor assimilação que o atual conceito legal, implica maior segurança jurídica, a qual promove os estados de confiabilidade e calculabilidade do ordenamento, tendo em vista a cognoscibilidade das informações e normas, que é obtida também através da simplificação e transparência fiscal.

5.2 LIMITES IMPOSTOS

Daqui em diante, passa-se à breve exposição das restrições impostas pelo constituinte originário quanto ao exercício do poder tributário. Este último, repartido por meio de competências, é limitado por regras e princípios prescritos na CF/88, cuja aplicação sempre deve ser observada pelo legislador ordinário.

5.2.1 Legalidade

Insculpida no art. 150, inciso I da CF²⁰⁴, a regra da Legalidade prescreve que nenhum tributo será criado ou majorado se o veículo normativo não for a lei. A norma vincula todos os poderes estatais, assim tanto a instituição e aumento de tributos, como

²⁰² SHOUERI, Luis Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Da Antítese do Sigilo à Simplicidade do Sistema Tributário: os Desafios da Transparência Fiscal Internacional. In.: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coords.). **Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho**. – 1. Ed. – São Paulo : FISCOsoft Editora, 2013, p. 521.

²⁰³ Ver melhor em: ALM, James. Would a Transparent Tax System Discourage “Agressive Tax Planning”? TAGA, Nara C. Takeda (Trad.). In.: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coords.). **Ibidem**, p. 275-308.

²⁰⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”. In.: BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União - Seção 1 - 5/10/1988, Página 1.

as regras de fiscalização e cobrança devem ser estabelecidos por lei²⁰⁵.

Desse modo, o conceito contábil de receita só pode servir de hipótese de incidência para as contribuições que financiam a seguridade social se for introduzida no ordenamento por meio de lei. No caso das contribuições, não existe impedimento constitucional para a normatização do signo contábil via lei ordinária.

5.2.2 Competência

Detentor do poder soberano, o Constituinte distribuiu parcelas desse poder aos entes federados, que por sua vez passariam a exercer esse poder de modo exclusivo²⁰⁶. Competência é a juridicização do poder²⁰⁷. O poder para tributar, então, é outorgado pela Constituição às pessoas jurídicas de direito público por meio da determinação de critérios, limites e alcance²⁰⁸.

É no art. 149²⁰⁹, caput da Constituição que está prevista a norma de competência relativa à instituição de contribuições, cuja outorga é dada à União. No art. 195²¹⁰ são traçadas possíveis hipóteses de incidência para as contribuições, em rol não exaustivo, e

²⁰⁵ AVÍLA, Humberto Bergmann, **Sistema Constitucional Tributário**. – 4. ed. – São Paulo : Saraiva, 2010, p. 123.

²⁰⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário** – 7ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2017, p. 265.

²⁰⁷ MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. – São Paulo : Quartier Latin, 2004, p. 42.

²⁰⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** - 20. ed. - São Paulo : Saraiva, 2014, p. 115.

²⁰⁹ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”. In.: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União - Seção 1 - 5/10/1988, Página 1.

²¹⁰ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

[...]

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.” In.: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União - Seção 1 - 5/10/1988, Página 1.

o auferimento de receita é uma delas.

Diante disso, tem-se que para o conceito contábil de receita ser juridicizado deve ser feito mediante lei nacional, de competência da União, como hipótese de incidência das contribuições que financiam a seguridade, por ordem constitucional.

5.2.3 Igualdade

Nas palavras de Humberto Ávila, o instituto da igualdade pode ser definido como “uma relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medidas ou critérios de comparação, aferidos por meio de elementos indicativos, que serve(m) de instrumento para a realização de determinada finalidade”²¹¹. Por este entendimento, a igualdade é medida de comparação entre sujeitos, com base em critérios de diferenciação, cujo objetivo é a realização de uma finalidade. Assim, a depender do critério escolhido e da promoção do estado ideal que se pretende alcançar têm-se sujeitos sendo tratados igualmente ou diferentemente.

A Igualdade exige uma atuação positiva do legislador, o qual não pode conferir tratamento diferenciado às pessoas com base em critérios arbitrários e que não estejam de acordo com os preceitos constitucionais²¹².

Nesse sentido, não há dúvida de que a receita contábil como hipótese de incidência se põe como um verdadeiro instrumento concretizador da igualdade tributária. A receita contábil exprime fato econômico presuntivo de riqueza (vide item 4.5), tornando possível discriminar os sujeitos passivos através da capacidade contributiva (vide item 2.2), vez que esta confere critério de comparação de contribuintes²¹³.

5.2.4 Anterioridade

A anterioridade é concretização de segurança jurídica. Por meio da anterioridade é possível antecipar e medir as consequências jurídicas de alterações na legislação

²¹¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

²¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. - 14ª ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro : Forense, 2015, p. 232.

²¹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. – 7ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2017, 357.

tributária, de maneira que o contribuinte consegue determinar suas condutas presentes e futuras para não violar a legislação²¹⁴. Prescrita no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da CF²¹⁵, a anterioridade estabelece dois limites para a cobrança de tributos: i) prazo mínimo de noventa dias desde a sua criação ou aumento, e; ii) só pode ser cobrado no exercício subsequente àquele em que a exação foi instituída ou majorada²¹⁶.

Desse modo, a juridicização da receita contábil, por alterar aspecto material da hipótese de incidência das contribuições PIS e COFINS, se submete à regra da anterioridade. Estaria, assim, também vinculada à observância dos prazos contidos na regra constitucional.

²¹⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ª. Ed. São Paulo : Malheiros, 2016, p. 609-611.

²¹⁵ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;” In.: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República**

Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União - Seção 1 - 5/10/1988, Página 1.

²¹⁶ A Carta Maior prescreve regras de exceção à Anterioridade no parágrafo 1º do seu art. 150.

6 CONCLUSÃO

A eleição de hipóteses de incidência de tributos não vinculados que custeiam as despesas gerais do Estado é norteada com base da capacidade contributiva. O legislador brasileiro deve, sempre que possível, parametrizar os aspectos abstratos dos tributos levando em consideração as duas dimensões, objetiva e subjetiva, desse instituto. Assim, a menos que seja impossível, o pressuposto tributário deve refletir não só manifestação de riqueza como também carece ser graduado conforme características pessoais dos contribuintes.

Os índices de capacidade contributiva são aqueles fatos aptos a figurarem como hipótese de incidência tributária. Inúmeros são os eventos reveladores de riqueza, porém os mais apontados como pressupostos tributários são a renda, o patrimônio e o consumo. Frise-se que tais índices não se exaurem nessas categorias.

Auferir receita, por exemplo, é um fato econômico que demonstra capacidade contributiva, posto que quando o contribuinte recebe receita há, conseqüentemente, acréscimos positivos em seu patrimônio. Não se pode afirmar, entretanto, que tal como a renda, a receita necessariamente expressa riqueza, haja vista a ocorrência de fatores que podem diminuí-la substancialmente. Contudo, a receita, ainda que de maneira parcial, expressa capacidade contributiva.

Diante disso, e sabendo que o legislador é livre para escolher qualquer índice que manifeste riqueza como hipótese de incidência tributária, a receita contábil se põe como alternativa à normatização infraconstitucional dos aspectos material e quantitativo do PIS e da COFINS. A possibilidade de juridicização desse instituto depende da compreensão do objeto e função da Contabilidade e do papel que ela desempenha frente ao patrimônio do contribuinte.

A Contabilidade é instrumento apto a refletir economicamente o patrimônio da entidade, por meio de linguagem e técnica próprias. Tem como objeto a real demonstração, tanto mais quanto for possível, dos bens, direitos e obrigações da sociedade e, por essa razão, possui metodologia própria, baseada em regras e princípios essenciais à atividade de contabilizar, para atender os interesses do mercado, governo, acionistas, funcionários e de todos aqueles envolvidos com a realidade do contribuinte.

Para se alcançar o retrato real das atividades realizadas pela entidade, a Contabilidade se utiliza de linguagem descritiva, a qual é marcada pela enunciação e descrição de fatos e situações. É possível, por meio da Contabilidade, a concretização no

mundo fático de normas previstas abstratamente, ou seja, é através dela que os eventos dispostos em normas se corporificam.

Devido à essencialidade da Contabilidade para refletir o patrimônio de entidades, o Direito relaciona-se com ela não só para comprovar a existências de fatos jurídicos, mas também incorpora ao ordenamento muitos dos seus institutos. Para servir ao governo, a Contabilidade foi, por muito tempo, engessada por leis acarretando em um lento desenvolvimento técnico e científico. Por esse motivo, não era possível à Contabilidade o registro de fatos econômicos novos, que surgiam conforme a evolução social, exatamente por conta da inércia do legislador ordinário quanto à atualização de suas regras e técnicas.

Foi por conta da estagnação do desenvolvimento contábil que, em 2007, a legislação tornou possível a emissão de normas contábeis por autarquias responsáveis pela padronização da técnica e estudos da área. Além disso, o ordenamento inovou quando expressamente dispôs sobre a convergência entre a contabilidade nacional e os padrões internacionais – IFRS.

O objetivo principal do IFRS é a qualidade da informação contábil, de modo que a linguagem descritiva demonstre tanto mais quanto for possível a realidade econômica da entidade, por meio de clareza, transparência e principalmente pelo registro do fato economicamente considerado. O instituto da Primazia da Essência sobre a Forma possibilita a contabilização de fatos pelo profissional de acordo com a sua verdadeira substância econômica e não por mera determinação em regras, independente do órgão que as emanaram. O contabilista, quando em dúvida sobre o registro do evento, deve identificar o fato contábil tal como ele manifesta-se economicamente e assim contabilizá-lo.

Ressalte-se que não é porque a Contabilidade preferencia a substância econômica em face da forma que esta será desprezada. A forma continua com o seu papel de nortear o profissional da contabilidade, contudo quando da existência de conflito entre o que prescreve a regra e o que revela a substância, esta prevalecerá. Não obstante, as normas jurídicas, embora criem realidades para melhor conformação social, partem do mesmo substrato econômico que a Contabilidade: o fato econômico é fonte tanto para a Contabilidade como para o Direito e, idealmente, não deveria existir conflito entre as áreas.

É também certo, porém, afirmar que alterações na técnica e ciência contábil iriam acarretar mudanças na legislação tributária, para que esta permanecesse minimamente neutra. Por isso, as normas tributárias foram remodeladas, de modo que houvesse

convergência tributária aos novos padrões contábeis, sem prejudicar o governo nem o contribuinte. Foi nessa ocasião que a prescrição do conceito tributário de receita foi modificada substancialmente em relação à que antes dela estava em vigência.

A receita tributária, atualmente, incorpora como tal, os tributos que incidem sobre ela. O conceito em vigência viola frontalmente à capacidade contributiva, visto que tributos são receitas públicas, logo, receitas que não pertencem ao sujeito passivo e por isso são incapazes de demonstrar riqueza pelo contribuinte. Além disso, o novo conceito incluiu como receita as operações ajustadas a valor presente, resultados próprios disponibilizados em contas de terceiros, receitas oriundas da atividade principal da sociedade e todas as demais receitas auferidas por ela.

Importa elucidar que como a receita é ponto de partida para a apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a renda também é afetada pelas mudanças ocasionadas no conceito de receita. A normatização de receitas de terceiros como receita implica em aumento quantitativo da renda, sem necessariamente o ser, e conseqüentemente gera maior valor de tributos a pagar pelo contribuinte.

A proposta desse trabalho é a incorporação pelo Direito Tributário do conceito contábil de receita, dado que além de excluir expressamente os tributos dos seus limites, o conceito exprime, de forma clara e simples, a sua real denotação: receita é ingresso definitivo que aumenta o patrimônio do contribuinte. A normatização de conceitos contábeis é corriqueira, expressões como “ajuste a valor presente”, “goodwill”, “aquisição por compra vantajosa”, etc. demonstram que a linguagem contábil está cada vez mais presente na realidade jurídica.

O conceito contábil de receita é equivalente ao conceito constitucional de receita delimitado pelo STF quando do julgamento do RE 606.107. Nesta ocasião firmou-se entendimento que receita era expressão de capacidade contributiva cuja obtenção incrementasse o patrimônio da pessoa jurídica. Assim, os únicos obstáculos para a juridicização do conceito é a observação dos limites constitucionais ao exercício do poder tributário pelo legislador infraconstitucional.

Não obstante a sugestão aqui presente, não se pode olvidar que o Direito cria a sua própria realidade, de maneira que os conceitos podem assemelhar-se ou não com aqueles da Ciência Contábil. O fato jurídico tributário precisa tão somente ter pertinência com os limites e princípios fundamentais do Direito Tributário, sem desvirtuar o núcleo essencial do fato econômico.

Contudo, a possível incorporação do conceito contábil de receita provocaria

ganhos em transparência, tendo em vista que este instituto se concretiza também por meio da qualidade da informação que é transmitida, e o conceito contábil é bem mais simples do que o atual conceito tributário. A juridicização do conceito causaria um aumento na segurança jurídica, visto que a inteligibilidade da norma gera maior compreensão do intérprete e do aplicador promovendo um estado de maior estabilidade e continuidade. Ao mesmo tempo, maior segurança jurídica e transparência são também fatores decisivos para a atração de capital estrangeiro, menor evasão fiscal e fuga de capital, o que conduziria a uma maior arrecadação estatal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. - 20. ed. - São Paulo : Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª. ed. 4ª tiragem. São Paulo : Malheiros, 2003.

AUREO, Elisângela Simon C.. **Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial**. R. bras. de Dir. Público – RBDP | Belo Horizonte, ano 15, n. 56, p. 89-126, jan./mar. 2017.

ÁVILA, Humberto Bergmann. As taxas e sua mensuração. In.: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 204, 2012, p. 37-44.

_____. Planejamento Tributário. In.: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo : Malheiros, v. 98, p. 74-85.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo : Saraiva, 2010.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ª. Ed. São Paulo : Malheiros, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. – 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. – 18ª ed. ver. E atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARRETO, Aires F. **A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos**. In.: Revista Dialética de Direito Tributário. - São Paulo : Dialética, vol. 103, 2004, p. 07-16.

BARRETO, Paulo Ayres Barreto. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. - São Paulo : Noeses, 2011

BARROS, Maurício. **Tributação no Estado Social de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias**. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo / Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª. Ed. São Paulo : Saraiva, 1972.

BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Seção 1.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União - Seção 1 - 5/10/1988, Página 1.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Seção 1, p. 1.

_____. Emenda Constitucional n. 20, de 15 de Dezembro de 1998. **Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências.** Diário Oficial da União - Seção 1 - Eletrônico - 16/12/1998, Página 1.

_____. Lei Complementar n° 70, de 30 de Dezembro de 1991. **Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências.** Diário Oficial da União - Seção 1 - 31/12/1991.

_____. Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Seção 1.

_____. Lei n.º 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações.** Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 7 dez. 1976. Suplemento.

_____. Lei n.º 9.249, de 26 de Dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.** Diário Oficial da União - Seção 1 - 27/12/1995, Página 22301.

_____. Lei n.º 9.430, de 27 de Dezembro de 1996. **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.** Diário Oficial da União - Seção 1 - 30/12/1996, Página 28805.

_____. Lei n.º 9.718, de 27 de Dezembro de 1998. **Altera a Legislação Tributária Federal.** Diário Oficial da União - Seção 1 - 28/11/1998, Página 2.

_____. Lei n.º 10.637, de 30 de Dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.** Diário Oficial da União - Seção 1 - Edição Extra - 31/12/2002, Página 2.

_____. Lei n.º 10.833, de 29 de Dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Diário Oficial da União - Seção 1 - Edição Extra - A - 30/12/2003, Página 1.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Constitucionalidade n. 01/DF.** Relator: Ministro Moreira Alves, Distrito federal, j. 01/12/1993, Diário da Justiça. Brasília, 16 de junho de 1995.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Extraordinário n. 346.084**. Relator: Ministro Ilmar Galvão, j. 09/11/2005, Diário da Justiça. Brasília, 1º de setembro de 2006.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Extraordinário n. 606.107**. Relatora: Ministra Rosa Weber, j. 22/05/2013, Diário da Justiça, Brasília, 25 de novembro de 2013.

CABEDA, Diogo; SCHMIDT, Paulo. **Análise da Neutralidade tributária da lei 12. 973/14 (Regime Tributário Definitivo) no Âmbito dos Pronunciamentos do CPC**. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2015.

CAMPEDELLI, Laura Romano. **Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento**. Dissertação (Mestrado). Programa de Mestrado Acadêmico da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP)/ Fundação Getúlio Vargas. São Paulo : 2016.

CANADO, Vanessa Rahal. **Cofins : aspectos teóricos e práticos**. - São Paulo : Saraiva, 2011.

_____. **Devolução de propina e o conceito de receita: Incidência de PIS e COFINS?**. Jota, 2017. Disponível em: < <https://jota.info/columas/direito-e-contabilidade/devolucao-de-propina-e-o-conceito-de-receita-09082017>>. Acesso em 12 de Agosto de 2017.

_____. **PIS e COFINS: Regimes Contábeis de Reconhecimento de Receitas. Receitas Financeiras e Exclusões de Base de Cálculo**. In.: Direito Tributário : Tributação do Setor Comercial. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; AMARAL, Gustavo da Silva; CANADO, Vanessa Rahal (coords.). - São Paulo : Saraiva, 2011. - Série GVLaw), p. 273-321.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. Causa da obrigação tributária. In.: **CANTO, Gilberto de Ulhoa. Temas de Direito Tributário – Volume Primeiro**. Rio de Janeiro : Alba, 1964.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CASTRO, Domingos Poubel de. GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo: Atlas, 2004.

COELHO, Eduardo Junqueira. Da indevida exigência de PIS/COFINS sobre receitas não recebidas em virtude de inadimplência do devedor. In.: **Direito das Telecomunicações e Tributação**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2006, p. 92-111.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. - 14ª. ed. rev.

e atual. - Rio de Janeiro : Forense, 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico Contábil CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil**. Brasília, 05 de Novembro de 2010. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 05.08.2017.

_____. **Pronunciamento Técnico Contábil CPC 12 - Ajuste a Valor Presente**. Brasília, 05 de dez. 2008. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em: 25 de agosto de 2017.

_____. **Pronunciamento Técnico Contábil CPC 30 - Receitas**. Brasília, 19 de Outubro de 2012. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em 26 de Agosto de 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 3 ed. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: www.cfc.org.br. Acesso em 19 de julho de 2017.

_____. **Resolução CFC n.º 750/93**. Diário Oficial da União. Brasília, 31 de dezembro de 1993.

_____. **Resolução CFC n.º 1.282**. Diário Oficial da União. Brasília, 28 de maio de 2010.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo : Malheiros, 1993.

DERZI, Misabel Abreu. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DIAS, Roberto Moreira. A MP nº 41/2002 e as Inconstitucionalidades da Majoração das Alíquotas do PIS e da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**. – São Paulo : Dialética, vol. 90, 2003, p. 103-113.

FERNANDES, Edison Carlos. **Direito Contábil: (fundamentos, conceito, fontes e relação com outros "ramos" jurídicos)**. -- São Paulo : Dialética, 2013.

FERRAZ, Roberto. A Inversão do Princípio da Capacidade Contributiva no Aumento da Cofins pela Lei 9.718/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**. – São Paulo : Dialética, vol. 130, 2006, p. 72 – 85.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação** – São Paulo : Quartier Latin, 2005.

FERREIRA, Abel Henrique. **O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos**. Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n . 6 , n o v . / d e z . 2 0 0 3 . Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx? pdiCntd=13363>>. Acesso em: 26 jul. 2017.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F.. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvincente. - São Paulo : Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**, 10^a ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JÚNIOR, Osnildo de Souza. **Racionalidade da Norma Tributária: Elemento para um Sistema Jurídico Sustentável**. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Centro Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica do Paraná / Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2009.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31^a. ed. revista, atual. ampl. São Paulo : Malheiros, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. - 10. ed.- 2. reimpr. São Paulo : Atlas, 2009.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **A Linguagem Contábil no Direito Tributário**. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo / Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2002.

_____. **Direito Contábil e a Juridicização da Linguagem Contabil no Direito Tributário**. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 12, n. 49, p. 5 - 12, set./dez. 2010.

MARTINS, Eliseu. A Contabilidade Brasileira de Ontem e de Hoje; e a de Depois?. In.: LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Contabilidade e Finanças no Brasil: Estudos em Homenagem ao Professor Eliseu Martins**. São Paulo : Atlas, p. 03-22.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de. **Manual de Contabilidade Societária**. - 2. ed. - São Paulo : Atlas, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Capacidade Contributiva e Capacidade Econômica**. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/21/686043fartigo_0714.pdf>. Acesso em: 13 de julho de 2017.

_____. **Teoria da Imposição tributária**. - 2. ed. revista e atual. - São Paulo : LTr, 1998.

MELLO, Helio Rieger de. **Lucro Contábil e Fiscal: Efeitos do Regime Tributário de Transição - RTT**. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis. - Universidade de São Paulo - São Paulo, 2011.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. – São Paulo : Quartier Latin, 2004.

MINATEL, José Antonio . **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. – São Paulo : MP Editora, 2005.

_____. Serviços Prestados por fundações e associações civis sem finalidade lucrativa: não-exigência de Cofins e Pis. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. - São Paulo: Dialética, v. 7., 2003.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. – São Paulo : Dialética, 2010.

_____. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos) – 3º Volume**. -- São Paulo : Dialética, 2012.

NUNES, Renato. **Tributação e Contabilidade: Alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil**. Tese (Doutorado). Programa de pós-graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo / Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2012.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A problemática das Receitas de Terceiros perante as Bases de Cálculo da Contribuição ao Pis e da Cofins. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coords.). **Direito Tributário Atual**. São Paulo, Dialética, vol. 17, 2003, p. 65-94.

_____. **Fundamentos do Imposto de Renda**. -- Imprensa: São Paulo, Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie**. 3. e. rev. e atual. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. In.: **RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, n. 18, 2010. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>>. Acesso em 23/08/2017.

ROCHA, Sérgio André. (Coord.) **Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: Inovações da Lei 11.638**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A - Vol. IV - Desafios da Neutralidade e a Lei nº 12.973/2014** - São Paulo: Quartier Latin, 2015.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coords.). **Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho**. – 1. Ed. – São Paulo : FISCOSoft Editora, 2013.

SEHN, Solon. O Conceito de Receita no Direito Privado e suas Implicações no Direito Tributário (PIS-Cofins, IRPJ, Simples). **Revista Dialética de Direito Tributário**. - São Paulo : Dialética, vol. 127, 2006, p. 96-106.

SILVA, José Adenildo da; SILVA, Elvis Magno da. **A Observâncias aos Princípios Fundamentais da Contabilidade para a Excelência Profissional**. Encontro Latino de Iniciação Científica, IX Encontro Latino Americano de Pós Graduação e III Encontro Latino de Iniciação Científica Junior; São José dos Campos: Universidade do Vale do Paraíba; 2009.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. - Porto Alegre. Bookman, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. – 7ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2017.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** - Rio de Janeiro : Forense, 2005.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins é inconstitucional. Notícias STF.** Brasília, 15 mar, 2017. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338378>>. Acesso em 05 de agosto de 2017.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo : Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

XAVIER, Alberto, **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação.** São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1978.

ZAPPA, Wilson A. Hoog. **A Essência sobre a Forma - Aplicadas as Demonstrações Contábeis.** 200. Disponível em: <http://www.zappahoog.com.br/view_artigos.asp?id=84>, Acesso em 27 de julho de 2017.