

**MARCELO BAETA IPPOLITO**

**A Interdisciplinaridade do Direito Societário e do Direito Tributário: da desvinculação do balanço societário para fins tributários. O lucro contábil das concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica.**

Tese de Doutorado

**Orientadora:** Professora Dra. Priscila Maria Pereira Correa da Fonseca

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO  
São Paulo - SP  
2022**

**MARCELO BAETA IPPOLITO**

**A Interdisciplinaridade do Direito Societário e do Direito Tributário: da desvinculação do balanço societário para fins tributários. O lucro contábil das concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica.**

**Versão Corrigida**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Comercial, sob a orientação da Professora Dra. Priscila Maria Pereira Correa da Fonseca.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo – SP**

**2022**

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo na publicação

Biblioteca

IPPOLITO, Marcelo Baeta.

A Interdisciplinaridade do Direito Societário e do Direito Tributário: da desvinculação do balanço societário para fins tributários. O lucro contábil das concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica / Marcelo Baeta Ippolito; orientadora: Priscila Maria Pereira Correa da Fonseca. São Paulo, 2022.

158 f.

Dissertação (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

Versão original

1. Interdisciplinaridade. 2. Lucro. 3. Contabilidade. 4. Concessionárias. 5. Serviços Públicos. I. Fonseca, Priscila Maria Pereira Correa da, orient. II. Título.

CDD 22.ed. 304.881

IPPOLITO, Marcelo Baeta. **A interdisciplinaridade do Direito Societário e do Direito Tributário: da desvinculação do balanço societário para fins tributários. O lucro contábil das concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica.** 2022. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. \_\_\_\_\_  
Instituição: \_\_\_\_\_  
Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_  
Instituição: \_\_\_\_\_  
Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_  
Instituição: \_\_\_\_\_  
Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_  
Instituição: \_\_\_\_\_  
Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_  
Instituição: \_\_\_\_\_  
Julgamento: \_\_\_\_\_

## **DEDICATÓRIA**

À minha esposa Luciana e aos meus filhos Carolina,  
Lucas, Bruno, Gustavo e Pedro, com amor.

## RESUMO

IPPOLITO, Marcelo Baeta. **A interdisciplinaridade do Direito Societário e do Direito Tributário: da desvinculação do balanço societário para fins tributários. O lucro contábil das concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica.** 2022. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

O tema que envolve as diferenças entre o lucro contábil para fins societários e para fins tributários é sempre polêmico, ainda que o lucro, para fins societários, no Brasil, seja utilizado como ponto de partida para a determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

Nesta tese, entretanto, estas diferenças serão abordadas sob ângulos diferentes e com base em situações contemporâneas e pragmáticas que expõem, com maior profundidade e clareza, as razões e fundamentos delas, de modo que, a despeito da reconhecida contribuição da interdisciplinaridade envolvendo o direito societário e a contabilidade e, por outro lado, o direito societário e o direito tributário, tendo como objeto de conhecimento o referido lucro contábil, será possível, especialmente por conta das novas dificuldades trazidas pela introdução do novo padrão contábil no Brasil, provar a conveniência e a necessidade da desvinculação do lucro contábil e suas respectivas regras de apuração, nos termos da legislação societária, para efeito de consideração como ponto de partida, de acordo com as regras atuais, para apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

Nesse sentido, inicialmente, o caminho a ser trilhado no presente trabalho de pesquisa e desenvolvimento da tese de doutorado é determinado pela consideração do direito como objeto cultural, criado pelo homem e, como tal, para ser conhecido e apreendido, necessário se faz a sua expressão em linguagem.

Por outro lado, importante abordagem do tema levará em consideração que há independência da linguagem em relação à realidade, bem como que a mesma linguagem constitui a realidade conceptual que, por sua vez, é a única passível de ser objeto de conhecimento.

Portanto, é possível afirmar que uma das contribuições originais da tese corresponde a essa abordagem do lucro como uma realidade conceptual, constituída pela linguagem contábil, na medida em que será capaz de fornecer maiores subsídios e elementos para melhor se mensurar as dificuldades do compartilhamento desse objeto de conhecimento pelo direito societário e tributário, promovido pela interdisciplinaridade desses ramos do direito, especialmente quando a realidade conceptual que atende aos interesses específicos do direito societário se distanciou enormemente da realidade conceptual que se quer regular por meio do direito tributário, tendo em vista a aplicação de novas normas sintáticas, semânticas e pragmáticas da linguagem contábil.

Para efeito de se demonstrar o distanciamento das realidades conceptuais correspondentes aos objetos de conhecimento do direito societário e tributário, a utilização das demonstrações financeiras das Concessionárias de Serviços Públicos de Transmissão de Energia Elétrica como parâmetro traz, também, originalidade à tese, correspondendo à prova efetiva de como a utilização do lucro contábil societário, também para fins tributários, pode gerar mais dificuldades para ambas as áreas do direito do que contribuições positivas.

Palavras-chave: Interdisciplinaridade. Lucro. Contabilidade. Concessionárias. Serviços Públicos.

## ABSTRACT

IPPOLITO, Marcelo Baeta. **The interdisciplinarity of corporate law and tax law: delinking the corporate balance sheet for tax purposes. The accounting profit of electric power transmission public utility concessionaires.** 2022. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

The subject concerning the differences between accounting profit for corporate purposes and for tax purposes is always controversial, even though profit for corporate purposes is used in Brazil as the starting point to determine the calculation basis for the corporate income tax.

In this dissertation, however, these differences will be examined from different angles and based on contemporary and pragmatic situations that expose, with greater depth and clarity, their reasons and grounds, in such a way that, despite the recognized interdisciplinary contribution involving corporate law and accounting, on the one hand, and corporate law and tax law, on the other, taking the mentioned accounting profit as an object of cognizance, it will be possible, especially due to the new difficulties introduced by the promulgation of the new accounting standards in Brazil, to prove the convenience and necessity of delinking accounting profit and its respective calculation rules, under the terms of corporate law, for the purpose of consideration as a point of departure, in accordance with the current rules, for the determination of the calculation basis of the income tax.

In this regard, the path to be followed initially in the research and development of this doctoral dissertation is determined by the consideration of law as a cultural object, which is created by humans and, this being the case, must be expressed in language in order to be known and understood.

On the other hand, an important approach to the subject will take into consideration that language is independent in relation to reality, as well as that language itself constitutes conceptual reality, which, in turn, is the only one that can be an object of cognizance.

It can therefore be stated that one of the original contributions of this dissertation is this approach to profit as a conceptual reality, constituted by accounting language, to the extent that it will be able to provide greater supports and elements to better evaluate the difficulties of corporate law and tax law sharing this object of cognizance, fostered by the interdisciplinarity of these branches of law, especially when the conceptual reality that serves the specific interests of corporate law has enormously distanced itself from the conceptual reality to be governed by tax law, in light of the application of new syntactic, semantic, and pragmatic standards of accounting language.



For the purpose of demonstrating the distance between the conceptual realities, corresponding to the objects of cognizance of corporate law and tax law, the use of financial statements from electric power transmission public utility concessionaires as a parameter is also an element of originality in this dissertation, consisting of effective proof of how using corporate accounting profit also for tax purposes can create more difficulties than positive contributions for both areas of law.

**Keywords:** Interdisciplinarity. Profit. Accounting. Concessionaires. Public Utilities.

## RIASSUNTO

IPPOLITO, Marcelo Baeta. **L'interdisciplinarietà del diritto societario e del diritto tributario: la separazione del bilancio societario per fini tributari, il reddito imponibile dei concessionari del pubblico servizio di fornitura dell' energia elettrica.** 2022. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

Il tema della differenza tra i due profili, quello prettamente economico da un lato e quello tributario dall'altro, degli utili societari è da sempre controverso, poichè in Brasile l'utile c.d. economico, ovverosia il profitto, è da sempre utilizzato anche come punto di partenza per la determinazione del c.d. reddito imponibile delle persone giuridiche.

In questa tesi, tuttavia, si vuole porre l'accento sulle differenze fra i due richiamati profili. Ed infatti, nonostante il riconosciuto contributo dell'interdisciplinarietà fra diritto societario e il diritto tributario, la vigente normativa contabile recentemente introdotta in Brasile, che identifica completamente l'utile economico con la base per la determinazione del reddito imponibile, presenta non poche difficoltà a livello pratico ed applicativo.

Partendo dall'analisi della normativa vigente, si vogliono quindi evidenziare, in questa sede, le ragioni che rendono, non solo conveniente, ma addirittura necessaria la netta separazione fra il profilo economico e quello tributario degli utili societari, con la conseguente necessità di distinguere, in materia di legislazione societaria, fra le regole di calcolo del profitto e quelle finalizzate alla determinazione della base reddituale imponibile, sulla quale devono essere parametrare le imposte dovute dalle persone giuridiche.

Ai fini sopra descritti, il percorso scelto in questo lavoro di ricerca e sviluppo della presente tesi di dottorato è incentrato sulla considerazione del diritto come oggetto culturale, che, proprio in quanto, tale necessita di tradursi in un linguaggio comprensibile per i destinatari della norma.

Tuttavia, in siffatta prospettiva, non può non prendersi atto che esiste una indipendenza del linguaggio dalla realtà. Può anzi dirsi che lo stesso linguaggio costituisce una realtà concettuale e che tale realtà, a sua volta può e deve costituire oggetto di conoscenza e, quindi, di studio.

Pertanto, ed è questo l'aspetto che si spera essere originale ed innovativo nel presente lavoro, si intende approcciare all'utile economico, ossia al profitto quale oggetto di studio del diritto commerciale e societario, come ad una realtà concettuale, evidenziando come la stessa abbia preso enormi distanze dalla differente realtà concettuale che si vuole regolare attraverso il diritto tributario, considerando l'applicazione delle nuove norme sintattiche, semantiche e pragmatiche del linguaggio contabile.

In particolare, si vuole evidenziare come l'utilizzo delle dimostrazioni finanziarie dei Concessionari dei Servizi Pubblici di Trasmissione dell'Energia Elettrica (Concessionárias de Serviços Públicos de Transmissão de Energia Elétrica), quale parametro, apporta originalità alla presente tesi, contribuendo a provare come l'utilizzo del concetto di utile economico societario, anche per fine tributari, possa generare difficoltà per entrambe le differenti aree del diritto (societaria e tributaria) prese in considerazione, piuttosto che contributi positivi.

Parole chiavi: Interdisciplinarietà. Lucro (Utile). Contabilità. Concessionarie. Servizi Pubblici.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BCB	Banco Central do Brasil
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CF	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
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
ICPC	Interpretação Comitê de Pronunciamentos Contábeis
IFRS	International Financial Reporting Standards
IRPJ	Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica
PIS	Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep)
RAP	Receita Anual Permitida
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR/18	Regulamento do Imposto sobre a Renda – Decreto nº 9.580/18
RTT	Regime Tributário de Transição
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

# Sumário

<b>PARTE 1 – OBJETO DE CONHECIMENTO E INTERDISCIPLINARIDADE .....</b>	<b>15</b>
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>16</b>
<b>2 DIREITO E LINGUAGEM.....</b>	<b>21</b>
2.1 Considerações preliminares .....	21
2.2 Linguagem, signos e análise semiótica .....	21
2.3 Linguagem e realidade .....	24
2.3.1 Linguagem e Realidade Jurídica.....	33
<b>3 INTERDISCIPLINARIDADE .....</b>	<b>37</b>
3.1 Aproximação do objeto de conhecimento: sistema normativo, norma jurídica e interpretação .....	37
3.1.1 Intertextualidade e interdisciplinaridade.....	42
3.1.2 Realidade jurídica contábil: interdisciplinaridade, direito societário e direito tributário .....	50
3.1.2.1 Fundamentos, origens e finalidades da ciência contábil.....	51
3.1.2.2 Estrutura e organização da contabilidade: caráter científico .....	54
3.1.2.3 A Influência do direito positivo na contabilidade brasileira: evolução histórica	58
3.1.2.4 A contabilidade e a interdisciplinaridade com o direito societário e desse com o direito tributário .....	61
<b>PARTE 2 – LUCRO SOCIETÁRIO E RENDA TRIBUTÁVEL .....</b>	<b>69</b>
<b>4 LUCRO CONTÁBIL PARA O DIREITO SOCIETÁRIO .....</b>	<b>70</b>
4.1 Objetivo imediato das sociedades .....	70
4.2 Direito fundamental dos sócios.....	72
4.3 Forma de apuração do lucro societário .....	75
<b>5 RENDA TRIBUTÁVEL DAS PESSOAS JURÍDICAS .....</b>	<b>83</b>
5.1 Competência constitucional e o fato gerador do Imposto sobre a Renda .....	83
5.2 Conceito de renda.....	84

5.2.1	Teoria econômica.....	84
5.2.2	Teoria legalista.....	87
5.2.3	Teoria da renda adotada pelo ordenamento nacional.....	89
5.2.4	Disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos .....	92
5.3	Renda da pessoa jurídica .....	95
5.3.1	Legislador complementar .....	95
5.3.2	Legislador ordinário: dever e dilema .....	96
<b>PARTE 3 – ALTERAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.....</b>		<b>98</b>
<b>6 CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.....</b>		<b>99</b>
6.1	O regime administrativo da concessão de serviços públicos precedida de obra....	99
6.2	Forma de contabilização das receitas de prestação de serviços de transmissão de energia elétrica.....	101
6.3	Tributação pela sistemática do lucro presumido .....	106
6.4	O artigo 69 da Lei nº 12.973/14 e o Recálculo das Bases de Cálculo de Imposto de Renda e Contribuição Social de Períodos Passados em Função dos Ajustes Retrospectivos Decorrentes da Adoção dos Novos Critérios Contábeis.....	115
6.5	Revisão CPC 12 e CPC 47: impactos nas demonstrações financeiras e repercussões tributárias.....	118
6.6	Inseguranças jurídicas geradas e consequências .....	124
6.6.1	Incertezas quanto à taxa de retorno de investimento .....	124
6.6.2	Obrigatoriedade de distribuição dos lucros sem correspondentes recursos financeiros: alternativas e limitações.....	125
<b>PARTE 4 – REAVALIAÇÃO DOS LIMITES DA INTERDISCIPLINARIDADE DOS DIREITOS SOCIETÁRIO E TRIBUTÁRIO .....</b>		<b>140</b>
<b>7 DESVINCULAÇÃO DO BALANÇO SOCIETÁRIO PARA FINS TRIBUTÁRIOS .....</b>		<b>141</b>
7.1	Considerações iniciais .....	141
7.2	Proposta de solução.....	144
<b>8</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>148</b>
<b>9</b>	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>152</b>

**PARTE 1 – OBJETO DE CONHECIMENTO E  
INTERDISCIPLINARIDADE**

# 1 INTRODUÇÃO

As diferenças entre o lucro contábil para fins societários e para fins tributários é assunto sempre polêmico, ainda que o lucro, para fins societários, seja utilizado como ponto de partida para a determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda devido pelas pessoas jurídicas.

Nesta tese, entretanto, estas diferenças serão abordadas sob ângulos diferentes e com base em situações contemporâneas e pragmáticas que expõem, com maior profundidade e clareza, suas razões e fundamentos. Apesar da reconhecida contribuição da interdisciplinaridade envolvendo o direito societário e a contabilidade, e, por outro lado, o direito societário e o direito tributário, tendo como objeto de conhecimento o referido lucro contábil, será possível, especialmente por conta das novas dificuldades trazidas pela introdução do novo padrão contábil no Brasil, a provar conveniência e a necessidade da desvinculação do lucro contábil e suas respectivas regras de apuração, nos termos da legislação societária, para efeito de consideração como ponto de partida para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

Nesse sentido, inicialmente, o caminho a ser trilhado no presente trabalho de pesquisa é determinado pela premissa de que o direito, como objeto cultural, criado pelo homem, é expresso em linguagem e, portanto, será estudado como tal.

Por outro lado, levar-se-á em consideração, ainda, que há independência da linguagem em relação à realidade, bem como de que a mesma linguagem constitui a realidade conceptual que, por sua vez, é a única passível de ser objeto de conhecimento.

Como decorrência do quanto antes exposto, o direito, ao regular as condutas intersubjetivas, por meio das normas jurídicas, não atua sobre a realidade do mundo fenomênico, mas, somente, sobre a realidade que tenha sido relatada em linguagem, surgindo, pois, como a referida realidade conceptual.

Sendo assim, considerando que contabilidade é uma área do conhecimento que tem por objetivo promover, por meio de métodos e linguagem próprios e, portanto, com regras sintáticas, semânticas e pragmáticas peculiares, a constituição de realidades conceptuais que sirvam de objeto de conhecimento para diversas e distintas áreas do conhecimento e ciências, o



lucro é, pois, concebido, inicialmente, como uma realidade constituída por meio da referida linguagem contábil, que, por sua vez, foi adotada integralmente pela legislação societária, a partir da qual é considerada para a formação de nova realidade conceptual, com base, agora, nos elementos conotativos informados pela legislação tributária.

Portanto, é possível afirmar que uma das contribuições originais da tese corresponde a essa abordagem do lucro como uma realidade conceptual, constituída pela linguagem contábil, na medida em que será capaz de fornecer maiores subsídios e elementos para melhor se mensurar as dificuldades do compartilhamento desse objeto de conhecimento pelo direito societário e tributário promovido pela interdisciplinaridade desses ramos do direito, especialmente quando a realidade conceptual que atende aos interesses específicos do direito societário se distanciou enormemente da realidade conceptual que se quer regular por meio do direito tributário, tendo em vista a aplicação de novas normas sintáticas, semânticas e pragmáticas da linguagem contábil.

Para efeito de se demonstrar o distanciamento das realidades conceptuais, correspondentes aos objetos de conhecimento do direito societário e do direito tributário, utilizaremos as demonstrações financeiras das concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica, o que traz, também, originalidade à tese, consubstanciando-se em prova efetiva de como a utilização do lucro contábil societário, também para fins tributários, ainda que como ponto de partida e com base na atual metodologia legal, pode gerar mais dificuldades do que contribuições positivas para ambas as áreas do direito.

Por meio da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que alteraram a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, foi introduzido o novo padrão contábil brasileiro, que teve por objetivo a adoção das normas contábeis internacionais.

A introdução do novo padrão contábil no Brasil trouxe alterações significativas nas regras de preparo das demonstrações financeiras das pessoas jurídicas e, conseqüentemente, na apuração do lucro contábil.

Nesse sentido, em razão da Lei nº 11.638/07, da Lei nº 11.941/09, bem como, ainda, pela criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2005, foi produzido um enorme conjunto de normas contábeis, inclusive aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com a convergência completa às normas internacionais, de modo que, nessa fase do desenvolvimento da tese de doutorado, em que se analisa o papel da contabilidade

como meio de demonstrar a evolução e o acréscimo patrimonial, e, portanto, do lucro das pessoas jurídicas, serão avaliadas regras contábeis cujos resultados de sua aplicação levam a um maior distanciamento do conceito de lucro para efeitos tributários, de sorte que os diferentes objetivos e valores caros ao direito societário e ao direito tributário demonstram que aquele objeto conhecimento, de interesse mútuo, proporcionado pela interdisciplinaridade, está cada vez mais se distanciando de uma possível convergência e compartilhamento saudável e até desejável, o que acaba por gerar mais malefícios do que benefícios.

As alterações introduzidas no preparo e apresentação das demonstrações financeiras das concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica chamam a atenção, uma vez que promoveram alterações em seus resultados de enorme relevância tanto conceitual quanto numérica, tanto retrospectivamente quanto prospectivamente.

Essas alterações podem ser resumidas, num esforço de síntese, a mudanças na natureza e no momento de registro das receitas decorrentes da prestação de serviços públicos de transmissão de energia elétrica, em função, basicamente, da adoção de forma contundente do princípio contábil da essência sobre a forma, bem como do privilégio aos efeitos prospectivos das demonstrações financeiras.

Em decorrência dessas alterações na forma de preparo das demonstrações financeiras, as receitas decorrentes dos contratos de concessão de serviços públicos de transmissão de energia elétrica, em geral com prazo de 30 anos, tiveram que ser recalculadas em relação ao período do contrato já transcorrido, com reflexos de seus efeitos diretamente no patrimônio líquido das empresas, aumentando, na maioria dos casos, de forma relevante, o valor das reservas de lucros.

O aumento do valor das reservas de lucros, conforme exposto, gerou e gera repercussões não só no âmbito societário como também no tributário.

No âmbito societário, verificou-se o aumento significativo, comovisto, das reservas de lucros, o que determinou, no caso das sociedades anônimas, a obrigação de pagamento de lucros aos seus acionistas sem correspondência em caixa, ou seja, sem liquidez.

No âmbito tributário, por sua vez, inovou-se ao determinar o recálculo de tributos relativos a períodos de apuração anteriores, em função de mudanças de suas bases de cálculo em decorrência da alteração retrospectiva da alocação das receitas do contrato de serviços

públicos de transmissão de energia elétrica, com base nas novas regras de preparo das demonstrações financeiras.

Os aspectos relatados de forma sintética nos parágrafos anteriores representam uma amostra das consequências que as alterações na configuração do lucro contábil, como realidade conceptual e objeto de conhecimento tanto para o direito societário como para o direito tributário, podem ocasionar.

Como agravante dessa situação, há que se considerar o fato de que as regras contábeis atuais de configuração do lucro contábil são pautadas muito mais por princípios de ordem subjetiva e de valoração pessoal de quem prepara as demonstrações financeiras. Por outro lado, é possível notar e constatar que, por essas características, bem como pela complexidade dessas normas contábeis atuais, a própria contabilidade e seus operadores encontram-se em constante atualização e consolidação de entendimentos e parâmetros, o que contribui para o elevado grau de incerteza quanto ao próprio entendimento e aplicação das referidas regras contábeis e, portanto, da adequada aplicação da linguagem contábil, o que reflete na própria incerteza quanto à efetiva configuração da realidade conceptual em questão, qual seja, o lucro contábil.

Prova dessa insegurança e dos respectivos reflexos negativos antes mencionados é a aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 47, que substituiu o Pronunciamento Técnico CPC 30, e que, especialmente no caso das receitas das concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica, instaurou verdadeiro caos, com incertezas e indefinições a respeito da forma de cálculo do ajuste a valor presente das respectivas receitas, e, por consequência, do montante de receitas de construção, receitas financeiras, de manutenção e operação da infraestrutura necessárias para a prestação dos serviços de transmissão de energia elétrica.

Essa indefinição e a constante alteração da referida realidade conceptual, além de gerar enorme insegurança jurídica do ponto de vista tributário, já demonstrou a necessidade de adoção de regras tributárias que ajustem o lucro contábil após a vigência da Lei nº 11.941/09 e com base em seu artigo 58, que prevê, tal qual o Decreto-Lei nº 1.598/77, a adaptação da legislação tributária às novas regras contábeis, de modo a eliminar os efeitos contábeis do lucro líquido societário com vistas à constituição da realidade tributária conotada na regra matriz do imposto sobre a renda.

Ou seja, conforme exposto, a contribuição original da tese está calcada na abordagem do lucro como uma realidade conceptual constituída pela linguagem contábil, portanto, com regras sintáticas, semânticas e pragmáticas peculiares, o que implica dizer que o relato dos eventos fenomênicos para constituir a referida realidade levará em conta os valores e aspectos buscados pela própria contabilidade, adotados em sua integralidade pelo direito societário, o que, por si só, justifica e fundamenta o distanciamento do lucro contábil, societário, da realidade perseguida pelo direito tributário, que denote a riqueza a ser tributada pelo imposto sobre a renda.

Por outro lado, também conforme já exposto, como forma de apontar essas divergências, agora mais evidentes e causadoras de inúmeras dificuldades de administração de suas consequências quando se compartilha a mesma realidade como objeto de conhecimento, para fins de se atingir os objetivos buscados pelos dois ramos do direito (societário e tributário), a utilização das demonstrações financeiras das concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica como parâmetro traz, também, originalidade à tese, servindo de prova para se concluir que, a partir do momento em que a linguagem contábil, definitivamente, deixou de receber influência significativa das normas de caráter tributário e passou a ter total independência, o nível de interdisciplinaridade dessa realidade conceptual, no caso, o lucro contábil, passou a gerar mais dificuldades do que contribuições positivas para os respectivos ramos do direito, o que resulta na necessidade de desvinculação do lucro contábil, de caráter societário, com a base de tributação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

## **2 DIREITO E LINGUAGEM**

### **2.1 Considerações preliminares**

O tema a ser desenvolvido neste capítulo envolverá aspectos relativos à importância da linguagem jurídico-normativa, em especial para a construção das normas jurídicas enquanto unidades mínimas e irredutíveis da mensagem deôntica com sentido completo, destinadas a regular as relações interpessoais.

Nesse sentido, considerando o objetivo do direito, materializado por meio das normas jurídicas, sua linguagem específica e as condutas interpessoais que pretende regular, é possível afirmar que a realidade a ser considerada como objeto de atenção pelas normas jurídicas corresponde a um dos temas de maior relevância para o direito, de modo que, para tanto, demanda o devido aprofundamento para efeito de se determinar esse objeto de conhecimento.

Sendo assim, o tema relativo à realidade a ser regulada pelo direito será um dos focos deste capítulo, que envolverá, dentre outras abordagens, a forma de constituição dessa realidade para o direito e as questões relativas às formas de seu conhecimento.

A partir do quanto exposto anteriormente, será possível constatar como o direito positivo, de fato, cria suas próprias realidades, a partir da necessidade de reduzir complexidades e buscar padrões conotativos de modo a atingir inúmeras situações que, se enquadrando na previsão abstrata, darão ensejo a consequências jurídicas.

### **2.2 Linguagem, signos e análise semiótica**

Língua é o sistema de signos em vigor numa determinada sociedade e que serve de instrumento para a comunicação. Roland Barthes<sup>1</sup> defende que este conjunto pode ser

---

<sup>1</sup> “A *Língua* (...) é, ao mesmo tempo, uma instituição social e um sistema de valores. Como instituição social, ela não é absolutamente um ato, escapa a qualquer premeditação; é a parte social da linguagem; o indivíduo não pode, sozinho, nem criá-la nem modificá-la. Trata-se essencialmente de um contrato coletivo ao qual temos de submeter-nos em bloco se quisermos comunicar; além disso, este produto social é autônomo, à

compreendido, simultaneamente, como uma instituição social e como um sistema de valores. Todavia, em qualquer destas perspectivas, destaca-se a condição da língua como um conjunto de elementos postos à disposição da linguagem. Fala, por outro lado, o é ato pelo qual os usuários da língua selecionam signos e articulam mensagens, comunicando-se.<sup>2</sup>

O termo “linguagem” é mais abrangente que os dois primeiros, designando a capacidade de comunicação dos sujeitos por meio de conjunto de signos em vigor na sociedade que integram.<sup>3</sup> É, pois, composta pela língua e pela fala e pode ser examinada sob três enfoques:<sup>4</sup> sintático<sup>5</sup>, semântico<sup>6</sup> e pragmático<sup>7</sup>.

Esses planos da análise semiótica têm o signo como seu objeto, sendo ele, repita-se, a unidade de um sistema que permite a comunicação entre os seres humanos.

No signo, um suporte físico é associado a um significado e a uma significação (com base na terminologia utilizada por Edmund Husserl<sup>8</sup>). Como assevera Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup>:

O suporte físico da linguagem idiomática é a palavra falada (ondas sonoras, que são matéria, provocadas pela movimentação de nossas cordas vocais no aparelho fonético) ou a palavra escrita (depósito de tinta no papel ou de giz na lousa). Esse

---

maneira de um jogo com as suas regras, pois só se pode manejá-lo depois de uma aprendizagem. Como sistema de valores, a Língua é constituída por um pequeno número de elementos de que cada um é, ao mesmo tempo, um *vale-por* e o termo de uma função mais ampla onde se colocam, diferencialmente, outros valores correlativos; sob o ponto de vista da língua, o signo é como uma moeda: esta vale por certo bem que permite comprar, mas vale também com relação a outras moedas, de valor mais forte ou mais fraco” (BARTHES, Roland. **Elementos da Semiologia**. São Paulo: Cultrix, 2006, p. 18).

<sup>2</sup> “[...] a *Fala* é essencialmente um ato individual de seleção e atualização; constituem-na, primeiro, as ‘*combinações graças às quais o falante pode utilizar o código da língua com vistas a exprimir o pensamento pessoal*’ (poder-se-ia chamar de *discurso* esta fala desdobrada), e depois os ‘*mecanismos psicofísicos que lhe permitem exteriorizar estas combinações*’” (Roland Barthes, **Elementos da Semiologia**, p. 17-18).

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 32

<sup>4</sup> Cf. MORRIS, Charles. **Foundations of the theory of signs**. Chicago: University of Chicago Press, 1959.

<sup>5</sup> “A sintaxe, segundo Carnap, é a parte da semiótica que, prescindindo dos usuários e das designações, estuda as relações dos signos entre si. Portanto, a sintaxe é a teoria de construção de toda a linguagem.” (WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2.ed. Porto Alegre: Fabris, 1995, p.40).

<sup>6</sup> “A semântica estuda os signos em suas relações com os objetos a que se referem.” (Luis Alberto Warat, op. cit., p. 40)

<sup>7</sup> “Pragmática, conforme a definição proporcionada por Carnap, é a parte da semiótica que estuda a relação dos signos com os usuários.” (Luis Alberto Warat, op. cit., p. 45)

<sup>8</sup> Cf. HUSSERL, Edmund. **Investigações Lógicas: prolegômenos à Lógica Pura**. V. 1. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

<sup>9</sup> Paulo de Barros Carvalho, op. cit., p. 34.

dado, que integra a relação sígnica, como o próprio nome indica, tem natureza física, material. Refere-se a algo do mundo exterior ou interior, da existência concreta ou imaginária, atual ou passada, que é o seu significado; e suscita em nossa mente uma noção, ideia ou conceito, que chamamos de “significação.

A propósito, Paulo de Barros Carvalho fornece um exemplo cujo objetivo é consolidar o entendimento sobre a relação sígnica<sup>10</sup>:

A palavra manga (fruta) é o suporte físico (porção de tinta gravada no papel). Refere-se a uma realidade do mundo exterior que todos conhecemos: uma espécie de fruta, que é seu significado. E faz surgir em nossa mente o conceito de manga, variável de pessoa para pessoa, na dependência de fatores psíquicos ligados à experiência de vida de cada um. Para aqueles que apreciam essa fruta, certamente que sua imagem será de um alimento apetitoso, suculento. Para os que dela não gostarem, a ideia será desfavorável, aparecendo a representação com aspectos bem diferentes. Trata-se da significação.

Uma das mais difundidas classificações de signos, segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>11</sup>, é a defendida por Charles S. Peirce<sup>12</sup>, baseada na relação do suporte físico com seu significado, distinguindo-os em três espécies: índice, ícone e símbolo:

- (i) “Índice”: signo que mantém relação física com o objeto referido. Exemplo: nuvens carregadas são índice de chuva.
- (ii) “Ícone”: signo que busca reproduzir o objeto referido. Exemplo: desenhos.
- (iii) “Símbolo”: signo arbitrariamente criado, sem qualquer relação com o objeto referido (que significa). Exemplo: palavras de um idioma.

Retornando aos planos da análise semiótica, proposta por Charles Morris, verifica-se que, no plano sintático, são estudadas as relações dos signos entre si (signo com signo).<sup>13</sup> No plano semântico, é estudada a relação do signo com a realidade (objeto do mundo exterior e interior) a que ele faz referência<sup>14</sup>. Já no plano pragmático, o objeto de estudo é a relação do signo com os usuários da linguagem, ou seja, a forma de utilização, por eles, do signo<sup>15</sup>.<sup>16</sup>

<sup>10</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 34.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 35.

<sup>12</sup> Cf. VOLLI, Ugo. *Manual de Semiótica*. São Paulo: Loyola, 2007, p. 40.

<sup>13</sup> Exemplo: gramática de um idioma.

<sup>14</sup> Exemplo: dicionário de um idioma.

<sup>15</sup> Exemplo: elogio realizado por alguém com um sorriso irônico.

<sup>16</sup> Paulo de Barros Carvalho, *op. cit.*, p. 36-37.

### 2.3 Linguagem e realidade

Paulo de Barros Carvalho afirma que: “Ainda que o asserto não chegue às raias do absoluto, podemos tomar como pressuposto que a realidade, e, dentro dela, a realidade social, é constituída pela linguagem (linguagem social, digamos)”<sup>17</sup>.

De fato, não podemos negar que os acontecimentos físicos se dissipam no tempo e no espaço sem que se possa acessá-los, a não ser que eles sejam relatados em linguagem. Desta maneira, aos seres humanos, os acontecimentos físicos só surgem na forma de linguagem. De acordo com Dardo Scavino<sup>18</sup>:

[...] nunca conocemos la cosa tal cual es fuera de los discursos que hablan acerca de ella y, de alguna manera la crean o la construyen. Siempre conocemos, según el lema nietzscheano, una interpretación o una versión de los hechos, y nuestra versión resulta a su vez una versión de esa versión.

Neste mesmo sentido, segundo Tárek Moysés Moussallem<sup>19</sup>, “[...] o mundo é uma construção de significações. Uma palavra só se explica por outra palavra”.

A realidade, como criação da linguagem, se dá por meio de enunciados. O termo enunciado, é bom que se diga, é tomado com o sentido dado por Paulo de Barros Carvalho, qual seja: “[...] um conjunto de fonemas ou grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação”<sup>20</sup>.

A respeito, ainda, dos enunciados, Paulo de Barros Carvalho afirma:

São objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções ensejam, intra-subjetivamente, as correspondentes significações. São estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido [...]. De tais enunciados partimos, isto sim, para a construção das significações, dos sentidos, no processo conhecido como interpretação.<sup>21</sup>

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 33.

<sup>18</sup> SCAVINO, Dardo. **La filosofía actual: pensar sin certezas**. Buenos Aires: Paidós Postales, 1999, p. 38-39.

<sup>19</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes de direito tributário**. 1. ed. São Paulo, Max Limonad, 2001, p. 27.

<sup>20</sup> Paulo de Barros Carvalho, op. cit., p. 42.

<sup>21</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário, Linguagem e Método**, p. 199.



Aurora Tomazini de Carvalho, trilhando o mesmo caminho, sustenta que:

[...] a realidade não passa de uma interpretação, ou seja, de um sentido atribuído aos dados brutos que nos são sensorialmente perceptíveis. Não captamos a realidade, tal qual ela é, por meio da experiência sensorial (visão, tato, audição, paladar e olfato), mas a construímos atribuindo significado aos elementos sensoriais que se nos apresentam. O real é, assim, uma construção de sentido e como toda e qualquer construção de sentido dá-se num universo linguístico. É neste contexto que trabalhamos com a afirmação segundo a qual a linguagem cria ou constrói a realidade.<sup>22</sup>

Face ao exposto, tem-se que os atos, interações e relações que ocorrem entre as pessoas, bem como todos e quaisquer outros eventos da vida social, ainda que possam ser percebidos pela intuição sensível das pessoas, não ingressam no plano da realidade caso não sejam relatados em linguagem social, conforme exposto por Paulo de Barros Carvalho<sup>23</sup>.

Em sentido contrário, é possível afirmar que o plano da realidade é composto apenas por aquilo que tenha expressão em linguagem que, ao reduzir as complexidades do objeto da experiência, possibilita a obtenção do conhecimento.

Não é esse, porém, o sentimento que se tem quando se está envolvido com as sensações e experiências de nossa vida cotidiana, de modo que não se questiona sobre a realidade vivida, sobre a forma como a conhecemos. Nesse sentido, Aurora Tomazini de Carvalho<sup>24</sup> afirma que qualquer realidade só é conhecida por um ato de conhecimento, bem como que a realidade para nós corresponde àquilo que conhecemos dela, e, portanto, o aprofundamento desse tema demanda atenção ao fenômeno do conhecimento.

A consciência é elemento de fundamental importância para o entendimento do processo de conhecimento, na medida em que, de acordo com Paulo de Barros Carvalho<sup>25</sup>, ela é tomada

[...] como a função pela qual o ser humano trava contato com suas vivências, estados psíquicos e condutas, bem como projeta sua atenção para o mundo exterior, recolhendo os dados obtidos pela intuição sensível (olfato, visão, audição, tato, paladar), processando assim suas emoções, sentimentos, sensações, lembranças, sonhos, imaginação, pensamentos, esperanças e a gama imensa de suas manifestações.

---

<sup>22</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Realidade, conhecimento e método científico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2018, p. 35.

<sup>23</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário, Linguagem e Método**, p. 8.

<sup>24</sup> Aurora Tomazini de Carvalho, op. cit., p. 18 e 23.

<sup>25</sup> Paulo de Barros Carvalho, op. cit., p. 8.

Paulo de Barros Carvalho<sup>26</sup>, ao tratar do tema sobre a consciência, ressalta, inicialmente, que a “direcionalidade” é uma característica dela, já que a consciência é sempre “consciência de algo”, sendo que esse algo é o que a transcende, seja para o mundo exterior ou, de maneira introspectiva, para o mundo interior do ser humano, surpreendendo suas próprias mutações interiores, ou seja, tomando nota das próprias alterações em suas vivências internas.

Nesse processo envolvendo o papel da consciência, no estudo do tema do conhecimento, após a atividade transcendente que realiza, segundo Paulo de Barros Carvalho, a consciência “[...] retroverte sua atenção para os próprios conhecimentos obtidos (sejam eles internos ou externos), numa atitude eminentemente reflexiva, avaliando-os sob múltiplos aspectos”<sup>27</sup>. Essa atividade realizada pela consciência, consistente na reflexão do resultado da sua atividade transcende e introspectiva, é denominada reflexão.

De acordo com Aurora Tomazini de Carvalho<sup>28</sup>, a reflexão é a atividade mais nobre do intelecto e corresponde a um processo em que se questiona o próprio pensamento e os pressupostos de qualquer tipo de conhecimento, sendo que, com base na linguagem do conhecimento, a autora propõe a existência de três níveis de reflexão (ordinário, científico e filosófico). É no nível filosófico que ocorrem os questionamentos das bases fundantes do conhecimento, da existência e dos valores do mundo, sendo que, dentre seus ramos, é na gnosiologia que se dão as questões relativas ao conhecimento em nível ordinário ou científico, tais como: Como se conhece as coisas? Que é conhecimento? Como se processa em nosso intelecto? Como aceitamos que algo é verdadeiro?

Todo esse processo da consciência, transcendente (mundo exterior) ou introspectivamente (mundo interior), bem como a reflexão, se dá mediante “[...] formas, produzidas por atos que, por sua vez, têm um conteúdo. São três faces diferentes: o ato de consciência, o resultado do ato (que é a forma) e o conteúdo do ato (que é o seu objeto)”<sup>29</sup>. Sem essas formas e respectivos objetos, não há consciência e sem consciência não há conhecimento. Sobre esse ponto, Aurora Tomazini de Carvalho afirma que “[...] conhecer algo é ter

---

<sup>26</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário, Linguagem e Método**, p. 8 e 9.

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 9.

<sup>28</sup> Aurora Tomazini de Carvalho, *Realidade, conhecimento e método científico*, p. 20- 22.

<sup>29</sup> Paulo de Barros Carvalho, *op. cit.*, p. 10.

consciência sobre este algo, de modo que, se perder a consciência, o ser humano nada mais conhece”<sup>30</sup>.

Por outro lado, é possível afirmar que o conhecimento se dá em várias etapas, sendo, pois, gradativo e sedimentado aos poucos, na mesma proporção em que os conteúdos (objeto) surgem por meio das diversas formas da consciência.<sup>31</sup>

E quanto ao ser consciente, Paulo de Barros Carvalho<sup>32</sup> aduz que o sujeito “[...] não sente a sensação, não percebe a percepção, não pensa o pensamento, mas sim apreende o objeto dessas formas em que a consciência se manifesta”. Essa apreensão de objeto corresponde ao conhecimento, sendo que no ato de apreensão já existe uma carga de conhecimento que, por sua vez, só atingirá a plenitude quando for alvo do pensamento (juízo)<sup>33</sup>, mais precisamente do pensamento proposicional, submetido, pois, a critérios de confirmação ou infirmação.<sup>34</sup>

Esse pensamento proposicional, em que são elaborados os juízos, é, segundo Aurora Tomazini de Carvalho, processado em três estágios, quais sejam:<sup>35</sup>

(i) primeiro, os objetos aparecerem na forma de ideias (representadas linguisticamente pelos termos, palavras – ex: “homem”); (ii) com a associação das ideias, surgem os juízos (representados pelas proposições – ex: “homem é mamífero”); e (iii) da relação entre juízos são construídos os raciocínios (representados pelos argumentos – ex: “homem é mamífero, mamífero é animal, então homem é animal”).

É importante ressaltar que é por meio do raciocínio que se justificam os juízos e se alcança o conhecimento racionalizado, ou seja, mais apurado, sendo que tanto os juízos como o raciocínio se manifestam por meio de proposições, o que autoriza afirmar que todo conhecimento é proposicional e de que não há conhecimento sem linguagem.<sup>36</sup>

Joana Lins e Silva afirma que:<sup>37</sup>

[...] a experiência sensorial e a elaboração conceptual da proposição são componentes inseparáveis do ato de conhecimento. A linguagem surge como

<sup>30</sup> Aurora Tomazini de Carvalho, *Realidade, conhecimento e método científico*, p. 23.

<sup>31</sup> *Ibidem*, p. 25.

<sup>32</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 10.

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 12-13.

<sup>34</sup> Aurora Tomazini de Carvalho, *op. cit.*, p. 25.

<sup>35</sup> *Ibidem*, p. 26.

<sup>36</sup> *Ibidem*, p. 28.

<sup>37</sup> SILVA, Joana Lins e. *Fundamentos da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.49.

forma de transformar a realidade efetiva em realidade conceptual, sendo que apenas esta é objeto do conhecimento. Se o ato de conhecer exige esta relação conceptual, então é pressuposto do conhecimento a elaboração de conceitos.

Com base nesta mesma linha de pensamento, Tárek Moysés Moussallem<sup>38</sup> assevera que não se pode considerar a existência de conhecimento na experiência (percepção), ou apenas na realidade (plano de objeto), sem consideração do plano linguístico (enunciados), visto que, ao se conhecer o objeto, já se está trabalhando (adquirindo) linguagem. Fica evidente, pois, que, só poderá haver comunicação e, portanto, obtenção de conhecimento, se as partes envolvidas no processo utilizarem um mesmo sistema sígnico, a fim de que a mensagem emitida seja compreendida.

Nesse sentido, pode-se dizer que o homem, ao entrar em contato com os objetos e eventos do mundo fenomênico, desde que seja detentor de linguagem, de conceitos, transforma o objeto/evento em forma proposicional (aqui, termo usado como juízo), de maneira que o entendimento se desenvolve sobre uma realidade conceptual e não real, enfim, com base em proposições que se formam na mente de quem se coloca diante da realidade com pretensões cognitivas.

O conceito, como elemento fundamental para a obtenção de conhecimento, conforme exposto, deve ser entendido como um produto da linguagem.

Os seres humanos, a partir de sua convivência social em um mundo cultural, onde a linguagem cria realidades, por meio de signos convencionalmente e arbitrariamente estipulados, constroem os conceitos, assim entendidos como significação de referidos signos.

Tárek Moysés Moussallem, nesse sentido, assim afirma:<sup>39</sup>

Parece-nos impróprio falarmos em conceito de objetos físicos, pois estes só existem efetivamente para o ser humano quando inseridos em um conceito. Em princípio, não podemos conceituar a baleia e o homem como objetos físicos, mas, temos um conceito do signo <<baleia>> e do signo <<homem>>. Então, o conceito perde a sua aura de relação com a realidade e passa a ser fruto de uma pré-compreensão (ou pré-interpretação) advinda de um mundo cultural, isto é, possuímos o conceito de uma palavra porque vivemos em mundo de significações e de valores. Enfim, habitamos uma linguagem.

Sendo assim, o conceito de um signo, de uma palavra, na linguagem idiomática, está ligado a um pré-juízo ou pré-conceito (significação) e não propriamente à realidade do mundo

---

<sup>38</sup> Tárek Moysés Moussallem, **Fontes de direito tributário**, p. 29.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 48 e 49.

físico, fornecendo ao sujeito cognoscente uma noção da realidade conceptual do objeto, possibilitando-o desenvolver nova linguagem como forma de melhor conhecer o objeto.

A respeito do papel do conceito *a priori* no processo de conhecimento, Lourival Vilanova aduz que:<sup>40</sup>

[...] Em consequência, não é possível o conhecimento da realidade social sem o conceito *a priori* do social. Por artifício sofisticado, pode-se argumentar que o sujeito vai ao objeto conhecer aquilo que, previamente, já sabe. Mas no conceito *a priori*, o objeto não é conhecido. É simplesmente indicado; o conceito fornece as determinações mínimas e essenciais que servem de critério para encontrar o objeto onde ele se acha.

Por fim, quanto ao conceito, Tárek Moysés Moussallem<sup>41</sup> firma a seguinte premissa: “o conceito é uma metalinguagem, originária de uma pré-interpretação (linguagem), sob a qual o homem cria critérios de unidade e permanência nela coexistentes, a fim de tornar possível a distinção entre os Xs e os Ys, e entre os Xs e os não Xs”.

Joana Lins e Silva informa que Kant, com a teoria do fenomenalismo, explica o processo de obtenção de conhecimento exposto com as seguintes palavras:

[...] não conhecemos as coisas como são em si, mas como se nos apresentam. Para o fenomenalismo há coisas reais, mas não podemos conhecer a sua essência. Só podemos saber ‘que’ as coisas são, mas não ‘o que’ são.

Quando concebemos o mundo como composto de coisas dotadas de propriedades, ou seja, quando aplicamos aos fenômenos o conceito de substância; ou quando consideramos certos processos como produzidos por uma causa, isto é, quando empregamos o conceito de causalidade; ou quando falamos da realidade, da possibilidade, da necessidade, tudo isso se funda, na opinião do fenomenalismo, em certas formas e funções a priori do entendimento, as quais, excitadas pelas sensações, entram em acção independentemente da nossa vontade. Os conceitos supremos ou as categorias que aplicamos aos fenômenos, não representam, por conseguinte, propriedades objectivas das coisas, pois são formas lógicas subjectivas do nosso entendimento.

O mundo em que vivemos é, dito por outras palavras, um mundo formado pela nossa consciência.

Desta maneira, não temos já perante nós a coisa em si, mas a coisa como se nos apresenta, ou seja, o fenômeno.<sup>42</sup>

Tem-se, então, que os conceitos representam uma ideia dos objetos e eventos do mundo fenomênico, na medida em que não são exaustivos quanto às propriedades deles, visto que

<sup>40</sup> VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito de direito. In.: VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: IBET: Axis Mundi, 2003, p. 19.

<sup>41</sup> Tárek Moysés Moussallem, **Fontes de direito tributário**, p. 51.

<sup>42</sup> HESSEN, Johannes. **Teoria do conhecimento**. 8. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1987, p. 108-111.

apenas os representam, parcialmente, sem que os dupliquem.<sup>43</sup> Sendo assim, o caráter parcial da representação dada pelo conceito propicia o movimento do sistema sógnico no sentido de ampliar referida representação por meio da autogeração das codificações.<sup>44</sup>

Lúcia Santaella<sup>45</sup>, a respeito da limitação de representação dos objetos pelos signos, trabalhando com as expressões objeto imediato e objeto dinâmico, dispôs que:

Em termos gerais, o imediato é o objeto tal como está representado no signo, que depende do modo como o signo o representa, ou seja, o objeto que é interno ao signo. O dinâmico é o objeto que está fora do signo e que, lá fora, o determina, ou seja, aquele objeto que, pela própria natureza das coisas, o signo não consegue expressar inteiramente, podendo só indicá-lo, cabendo ao intérprete descobri-lo por experiência colateral.

A experiência colateral mencionada por Lúcia Santaella refere-se ao “[...] modo de recolher novas informações sobre o objeto da experiência, para além do objeto imediato que nos é dado no signo [...]”<sup>46</sup>, podendo, portanto, ser entendida como a já referida construção de novos signos, para obtenção de novas informações a respeito do objeto da realidade.

Joana Lins e Silva, ao se referir ao processo de formação de um conceito, afirma que o mesmo está relacionado à “utilidade”, de maneira que são selecionados os elementos mais úteis para o desenvolvimento do raciocínio lógico, a fim de que melhor se possa entender o objeto.<sup>47</sup> Nestes termos, a partir deste conceito, expõe o processo de obtenção de conhecimento, nos seguintes termos:

Fazendo uma relação com os elementos sógnicos, temos que o conhecimento (que é um signo) é o produto e um processo relacional e associativo entre o objeto (significado) e um outro signo (conceito) já presente na mente do indivíduo. O conhecimento, pela combinação de significações, pode ser considerado um signo melhor elaborado. Esse processo cognoscente de representação, no qual o sujeito, usuário de um código, que já possui signos, produz outros a partir dos preconcebidos, é a única possibilidade de mediação com a realidade, é a única forma de se conhecer o mundo concreto, o que revela a impossibilidade de acesso direto ao objeto sem o recurso da linguagem, pois é a significação do signo que liga o sujeito ao objeto real.<sup>48</sup>

---

<sup>43</sup> Joana Lins e Silva, **Fundamentos da Norma Tributária**, p. 51.

<sup>44</sup> *Ibidem*, p. 51.

<sup>45</sup> SANTAELLA, Lúcia. **A percepção: uma teoria semiótica**. São Paulo: Experimento, 1993, p. 48.

<sup>46</sup> *Ibidem*, p. 48.

<sup>47</sup> Joana Lins e Silva, *op. cit.*, p. 51-52.

<sup>48</sup> Joana Lins e Silva, *op. cit.*, p. 52.

Ou seja, é por meio dessa “combinação de significações” que ocorre a apreensão do objeto das formas em que a consciência se manifesta e que corresponde ao conhecimento.

De acordo com Tarek Moysés Moussallem<sup>49</sup>, a existência de níveis de linguagem, em função de precisão linguística, citando proposta de Francis Vanoye, pode ser utilizada como critério para se classificar o conhecimento em vulgar e científico.

Nesse sentido, a linguagem ordinária seria aquela utilizada pelas pessoas em suas relações cotidianas, caracterizada por não possuir rigor terminológico.<sup>50</sup> Por outro lado, o conhecimento científico está ligado a uma linguagem com forte rigor terminológico e precisão no discurso científico, decorrentes da busca de eliminação da ambiguidade e da vaguidade dos signos.<sup>51</sup>

A partir das conclusões anteriores, é possível afirmar, tal qual Alaor Caffé Alves<sup>52</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>53</sup>, que o conhecimento é um processo que pressupõe três elementos: o sujeito que representa o objeto, por meio de um juízo lógico, após ter apreendido o objeto, o objeto representado e a própria representação.

Alaor Caffé Alves ainda afirma que “conhecer é representar-se um objeto. É a operação imanente pela qual um sujeito pensante representa um objeto.”<sup>54</sup>

A respeito dos objetos, importante definição é aquela dada por Paulo de Barros Carvalho<sup>55</sup> ao estipular que o objeto cognitivo é aquele percebido, imaginado ou pensado, ao passo que o objeto conativo é aquele desejado pretendido ou evitado, de modo que os objetos surgem apenas quando se fala deles. Nascem do discurso e não o precedem, como se pode imaginar, o que, de antemão, denota a importância, conforme já exposto anteriormente, da linguagem para constituição do objeto de conhecimento e para que este último ocorra.

---

<sup>49</sup> Tarek Moysés Moussallem, **Fontes de direito tributário**, p. 30.

<sup>50</sup> Ibidem, p. 30.

<sup>51</sup> Ibidem, p. 30.

<sup>52</sup> ALVES, Alaor Caffé. **Lógica: pensamento formal e argumentação**. São Paulo: Edipro, 2000, p.27. Direito Tributário

<sup>53</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário, Linguagem e Método**, p. 14.

<sup>54</sup> Alaor Caffé Alves, op. cit., p.27.

<sup>55</sup> Paulo de Barros Carvalho, op. cit., p. 14.

Essa concepção – de que os objetos surgem apenas quando se fala deles – reforça o fato de que o objeto de conhecimento é distinto do objeto existente no mundo real, uma vez que o objeto de conhecimento corresponde ao conteúdo da forma (do ato) de nossa consciência, sendo que os filósofos, segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>56</sup>, referem-se a “objeto em sentido amplo” quando relativo à coisa em si percebida por nossos órgãos sensoriais e “objeto em sentido estrito” quando relativo ao conteúdo de uma forma de consciência.

Aliás, é importante destacar que, até o advento da nova concepção filosófica denominada giro-lingüístico<sup>57</sup>, a linguagem não era compreendida como constitutiva da realidade e, portanto, do objeto que se pretende conhecer. Até então, era considerada como uma mediadora entre o sujeito cognoscente e o objeto (como instrumento para o sujeito conhecer o objeto). Correspondia, pois, à negação do objeto em sentido estrito e a existência, unicamente, do objeto em sentido amplo.

A partir do giro-lingüístico, cuja obra de Ludwig Wittgenstein – “Tractatus Logico-Philosophicus” – marcou o início desta nova concepção filosófica e a linguagem deixou de ser um “[...] instrumento de comunicação de um conhecimento já realizado e passa a ser condição de possibilidade para constituição do próprio conhecimento enquanto tal. Este não é mais visto como uma relação entre sujeito e objeto, mas sim entre linguagens”<sup>58</sup>.

Nesse mesmo sentido, Tárek Moysés Moussallem afirma que “[...] a linguagem ao constituir a realidade, passa a ocupar lugar essencial na relação de conhecimento”<sup>59</sup>, de modo que “o conhecimento é a relação entre linguagens – significações.”<sup>60</sup> Ou seja, a partir dessa nova concepção filosófica “conhecer não significa mais a simples apreensão mental de uma dada realidade, mas a sua construção intelectual, o que só é possível mediante linguagem.”<sup>61</sup>

---

<sup>56</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário, Linguagem e Método**, p. 14.

<sup>57</sup> “A reviravolta lingüística do pensamento filosófico do século XX se centraliza, então, na tese fundamental de que é impossível filosofar sobre algo sem filosofar sobre a linguagem, uma vez que esta é o momento necessário constitutivo de todo e qualquer saber humano, de tal modo que a formulação de conhecimentos intersubjetivamente válidos exige reflexão sobre sua infra-estrutura lingüística.” (OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. São Paulo: Loyola, 2006, p. 13).

<sup>58</sup> Aurora Tomazini de Carvalho, *Realidade, conhecimento e método científico*, p. 31.

<sup>59</sup> Tárek Moysés Moussallem. **Fontes de direito tributário**, p. 28

<sup>60</sup> *Ibidem*, p. 29.

<sup>61</sup> Aurora Tomazini de Carvalho, *op. cit.*, p. 32.



A partir, portanto, desse posicionamento, o objeto do conhecimento não corresponde às coisas em si, mas às proposições que as descrevem e das quais decorre a existência dos objetos, ou seja, do significado das palavras no contexto de uma língua que, por sua vez, se vincula com outras palavras e jamais à coisa em si.<sup>62</sup>

### **2.3.1 Linguagem e Realidade Jurídica**

O direito positivo, como algo criado pelo ser humano, representa um bem cultural manifestado em linguagem, tendo por objetivo regular a convivência e o comportamento dos seres humanos em suas relações intersubjetivas.

Para a realização dos objetivos para os quais foi criado, o direito positivo utiliza-se de linguagem na função predominantemente prescritiva de condutas e do tipo técnica.

Na linguagem prescritiva do direito positivo, suas proposições são submetidas aos valores lógicos da validade ou não-validade, estudados pela Lógica Deôntica, em especial pela Lógica Deôntica Jurídica, que tem por objeto a organização sintática da linguagem do direito positivo.

Ressalte-se que a linguagem do direito positivo também se utiliza da linguagem na função descritiva, na medida em que a prescrição de condutas humanas está relacionada, de forma implicacional, com a ocorrência de eventos da realidade descritos, de forma conotativa, pelo legislador.

A linguagem técnica do direito positivo decorre da presença de termos científicos, juntamente com outros pertencentes ao tipo de linguagem natural. Busca-se, por meio dessa linguagem, de elevado rigor semântico, transmitir, com segurança, o conhecimento de seu objeto. Sendo assim, verifica-se, por exemplo, que o direito positivo, para a caracterização de seus institutos, utiliza-se de termos próprios, buscando a não-contradição, como forma de assegurar que os destinatários da mensagem a recebam com clareza, de maneira a motivá-los a se comportar nos termos do prescrito pelos textos legais.

---

<sup>62</sup> Aurora Tomazini de Carvalho, Realidade, conhecimento e método científico, p. 33.

Pode-se afirmar, ainda, que a linguagem do direito positivo corresponde ao conjunto de normas jurídicas válidas, num dado território e num dado momento.

Versando sobre os aspectos da linguagem do direito positivo, Joana Lins e Silva<sup>63</sup> esclarece que:

No direito positivo, o suporte físico do signo-norma está nos documentos dos textos legais e infralegais (no sentido mais amplo que possa ser atribuído ao termo); o significado está nos fatos e condutas de existência concreta ao qual se referem; e a significação jurídica, na norma jurídica, no conteúdo da mensagem normativa obtida por apreensão sensorial.

No processo comunicacional gerado com base na linguagem do direito positivo, surgem como remetente o legislador, como destinatário a sociedade e como mensagem a norma jurídica no contexto da regulação das relações de ordem intersubjetivas.<sup>64</sup>

Joana Lins e Silva<sup>65</sup>, ao versar sobre a relação das proposições linguísticas, dentre elas a norma jurídica, com a realidade factual, afirmou no seguinte sentido:

Assim, os estratos de linguagem reclamam uma forma de contato com os objetos do mundo para a elaboração do conteúdo das suas mensagens. Os sistemas lingüísticos precisam conhecer o objeto sobre o qual constroem suas proposições. Para tanto, o contexto ao qual se referem suas mensagens deve se apresentar também revestidos por uma fórmula lingüística.

Apliquemos essas afirmações ao direito positivo e à Ciência do Direito, a fim de melhor conduzir o nosso raciocínio. O sistema lingüístico da Ciência do Direito tem como objeto de suas considerações o direito positivo, que também é um sistema lingüístico. A transferência de informações entre um e outro se dá de forma pacífica, vez que utilizam o mesmo código de comunicação (a língua). Para o direito positivo, a apreensão do conteúdo das suas mensagens não se faz de uma forma tão direta, pois o contexto ao qual se refere é um contexto fáctico, real, e mais, social: suas mensagens descrevem e prescrevem condutas humanas que são objeto do mundo fenomênico. Estas condutas, antes de serem objeto de consideração pelo direito positivo necessitam ser vertidas em linguagem (social, natural), para que, 'comunicadas ao direito', possam ser vertidas em linguagem jurídica.

A linguagem da ciência do direito (descritiva e científica) é caracterizada, quanto à sua função, como descritiva, possuindo a linguagem do direito positivo como objeto de análise.

Quanto ao tipo, a linguagem da ciência do direito é científica, na medida em que se busca a depuração dela, por meio da tentativa de eliminação dos termos que sejam vagos e

---

<sup>63</sup> Joana Lins e Silva, **Fundamentos da Norma Tributária**, p. 38.

<sup>64</sup> *Ibidem*, p. 39.

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 48.

ambíguos e a consideração daqueles que sejam unívocos, bem como da utilização de processos de elucidação do sentido dos termos usados.

A consideração da linguagem da ciência do direito no processo comunicacional determina como remetente o doutrinador; como destinatários os intérpretes e estudiosos do direito e como mensagem a proposição descritiva relativa às normas do direito positivo.<sup>66</sup>

Tanto no processo comunicacional da linguagem do direito positivo quanto da linguagem da ciência do direito, dentre os elementos necessários para que eles se estabeleçam, o código e o suporte físico poderão ser os mesmos, na medida em que uma mesma língua venha a ser utilizada (Ex.: língua portuguesa), bem como o suporte físico (por meio de livros, jornais, periódicos etc.).<sup>67</sup>

Paulo de Barros Carvalho<sup>68</sup> afirma que o campo das condutas intersubjetivas corresponde à realidade jurídica por excelência, sendo construído pela linguagem do direito positivo, assim entendida como o conjunto dos enunciados prescritivos emitidos pelo Poder Legislativo, pelo Poder Judiciário, pelo Poder Administrativo e também pelo setor privado, de modo que “são tais enunciados articulados na forma implicacional das estruturas normativas e organizados na configuração superior de sistema; eles, repito, que são, formam, criam e propagam a realidade jurídica.”

Ainda sobre a realidade jurídica, tendo como ponto de partida a linguagem social, Paulo de Barros Carvalho<sup>69</sup> afirma que:

Digamos, então, que sobre essa linguagem incide a linguagem prescritiva do direito positivo, juridicizando fato e condutas, valoradas com o sinal positivo da licitude e negativo da ilicitude. A partir daí, aparece o direito como sobrelinguagem, ou linguagem de sobrenível, cortando a realidade social com a incisão profunda da juridicidade. Ora, como toda linguagem é redutora do mundo sobre o qual incide, a sobrelinguagem do direito positivo vem separar, no domínio do real-social, o setor juridicizado do setor não juridicizado. Vem desenhar, enfim, o território da factividade jurídica.

O que se verifica, portanto, é que o direito cria as suas próprias realidades, por meio da linguagem jurídica, reduzindo complexidades de outras realidades, constituídas por outras

---

<sup>66</sup> Joana Lins e Silva, **Fundamentos da Norma Tributária**, p. 48.

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 48.

<sup>68</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário, Linguagem e Método**, p. 179.

<sup>69</sup> *Ibidem*, p. 10.

linguagens, de modo a atingir o seu objetivo de regular a convivência e o comportamento dos seres humanos em suas relações intersubjetivas.

### 3 INTERDISCIPLINARIDADE

#### 3.1 Aproximação do objeto de conhecimento: sistema normativo, norma jurídica e interpretação

A respeito da tarefa de se compreender determinados objetos a serem investigados, Paulo Ayres Barreto<sup>70</sup> indica os vários caminhos/indagações para que o estudioso realize a sua aproximação, dentre os quais destacam-se: **(i)** a decomposição analítica do objeto de estudo; **(ii)** o que pertence ao objeto de estudo; **(iii)** quais os critérios utilizados para se definir tal pertinência; **(iv)** que critérios presidem as formas de organização das partes em relação ao todo e do todo no que concerne às suas estruturas mínimas tomadas em caráter isolado; **(v)** como esse campo objetual interage com aqueles que estão ao seu redor; **(vi)** quais as influências que objetos de estudo distintos promovem reciprocamente; e **(vii)** como controlar o trânsito entre os diversos domínios do conhecimento humano.

Na tarefa de aproximação do objeto de conhecimento, inclusive para a ciência jurídica, Paulo Ayres Barreto<sup>71</sup> ressalta a importância da noção de sistema, como instrumento de ordenação e coerência dos critérios escolhidos para a realização dessa aproximação, dentre os quais aqueles que privilegiarão a parte ou o todo, ressaltando a constante tensão entre as teorias holísticas e reducionistas, a partir das quais há a prevalência do todo em relação à parte e da parte em relação ao todo, respectivamente.

A esse respeito, é nosso entendimento que, para a aproximação em questão, a expressão ciência jurídica, utilizada por Paulo Ayres Barreto, deve ser considerada de modo a abarcar tanto a linguagem da ciência do direito propriamente dita, como também a do direito positivo, linguagem objeto daquela.

---

<sup>70</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos. In. CARVALHO, Paulo de Barros (coord); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 249.

<sup>71</sup> *Ibidem*, p. 250.

Paulo Ayres Barreto<sup>72</sup> afirma, ainda, que o sistema jurídico, antes de jurídico, é um sistema, estando, portanto, sujeito à Teoria Geral dos Sistemas, o que determinaria a existência de características comuns a todo sistema, a despeito de seu campo de aplicação.

Paulo Ayres Barreto<sup>73</sup> assevera que o aspecto comum da noção de sistema é a ideia “[...] de parte ou elementos submetidos a certos critérios de coordenação”. Nesse mesmo sentido, o sistema normativo, assim considerado por Paulo de Barros Carvalho<sup>74</sup>, é composto pelas normas jurídicas articuladas em relações de coordenação e de subordinação segundo um princípio unificador.

A respeito das discussões que tratam de supostas diferenças quanto ao significado de sistema jurídico e ordenamento jurídico, o que de fato se mostra relevante é a constatação da existência das perspectivas estática e dinâmica do sistema jurídico<sup>75</sup>, com especial ênfase para o aspecto dinâmico, em que se verifica a sua autorregulação e autoprodução, conforme assevera Aurora Tomazini de Carvalho<sup>76</sup>:

O direito vive em constante movimentação, transformando-se a cada instante. Toda vez que surge uma lei, que o juiz produz uma sentença, que um ato administrativo é publicado, que o Presidente da República emite um decreto, que particulares realizam contratos, o sistema se renova.

Em sua perspectiva dinâmica, Paulo Ayres Barreto<sup>77</sup> afirma que o sistema jurídico está em constante modificação, recebendo influência de outras ciências do conhecimento humano, o que traz à tona questões correlatas a esse fenômeno e levantadas pelo autor nestes termos: “[...] como se dá a conversa entre essas ciências e quais as dificuldades que se apresentam para se proceder as devidas traduções, no esteio das lições de Flusser.”<sup>78</sup>.

---

<sup>72</sup> Paulo Ayres Barreto, *Ordenamento e sistema jurídicos*, p. 251.

<sup>73</sup> *Ibidem*, p. 252.

<sup>74</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário. Linguagem e Método*, p. 196.

<sup>75</sup> “[...] conforme o conhecimento é dirigido às normas jurídicas produzidas, a aplicação ou a observar por atos de conduta humana ou os atos de produção, aplicação ou observância determinados por normas jurídicas, podemos distinguir uma teoria estática e uma teoria dinâmica do Direito. A primeira tem por objeto o Direito como um sistema de normas em vigor, o Direito no seu momento estático; a outra tem por objeto o processo jurídico em que o Direito é produzido e aplicado, o Direito no seu movimento.” (KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 79-80)

<sup>76</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 610.

<sup>77</sup> Paulo Ayres Barreto, *op. cit.*, p. 258.

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 258.

Por outro lado, Paulo Ayres Barreto<sup>79</sup>, ainda sobre o aspecto dinâmico do sistema jurídico, aponta a importância e a colaboração dos ramos didaticamente autônomos do direito em decorrência da interação constante entre eles, ainda que, para tanto, sejam enfrentadas dificuldades cognoscitivas concernentes à definição do início e fim de cada ramo; à análise sobre a efetiva autonomia dos ramos ou apenas ações de ordem didáticas, bem como o estabelecimento da forma de reconhecimento, e de regramento, de fatos econômicos ou financeiros pelos diversos ramos do direito.

As reflexões referidas têm como origem a ideia da unidade do sistema jurídico, de modo que, para Paulo de Barros Carvalho<sup>80</sup>, a despeito da divisão atender a finalidades didáticas, por conta da heterogeneidade de conteúdo do direito posto, com vistas a regular as condutas intersubjetivas, e como forma de o sujeito do conhecimento se aproximar do objeto que se pretende conhecer, sua cisão (do sistema jurídico em partes) seria a cisão do incindível.

Com relação especificamente ao sistema jurídico, conforme já exposto, as normas jurídicas correspondem às suas unidades, de modo que é por meio delas, em última instância, que o sistema jurídico possibilita o conhecimento e, portanto, a aproximação do sujeito às realidades de que trata e àquelas de que possa ou deva tratar, razão pela qual conhecer suas características e estrutura ajuda a entender o processo de constituição das realidades do sistema jurídico.

Em que pesem as diversas teorias e definições de norma jurídica, para efeito da presente tese será adotada a posição de Paulo de Barros Carvalho que tem como pressuposto o fato de que o direito é um objeto cultural, criado pelo homem, carregando, portanto, valores e, como tal, para ser conhecido e apreendido, necessário se faz sua expressão em linguagem.

O direito expresso em linguagem significa que:

[...] aparece na amplitude de um texto, fincado este num determinado corpus que nos permite construir o discurso, utilizada aqui a palavra na acepção de conteúdo, a ser percorrido no processo gerativo de sentido. Surgirá o texto quando promovermos a união do plano de conteúdo ao plano de expressão, vale dizer, quando se manifestar um empírico objetivado que é o plano expressional.<sup>81</sup>

---

<sup>79</sup> Paulo Ayres Barreto, *Ordenamento e sistema jurídicos*, p. 258 e 264.

<sup>80</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário, Linguagem e Método**, p. 180.

<sup>81</sup> *Ibidem*, p. 181.

O percurso gerador de sentido proposto por Paulo de Barros Carvalho expõe de maneira profunda, consistente e fundamentada as etapas a serem empreendidas por aqueles que queiram conhecer o sistema jurídico, capacitando e oferecendo ferramentas aos usuários desse percurso para melhor entender a importância fundamental da linguagem como manifestação do direito e o processo de construção das normas jurídicas, o que determinará o conhecimento das realidades que se pretende regular, bem como os limites daquelas realidades que poderão vir a ser objeto de enunciados prescritivos.

Ao tratar do referido percurso gerador de sentido, Paulo de Barros Carvalho<sup>82</sup> ressalta que sua base está calcada na diferença entre enunciados e normas jurídicas, sendo que os enunciados correspondem a frases soltas, com sentido, sem, contudo, representar uma unidade completa de significação deontica (norma jurídica em sentido estrito). Para tanto, precisam ser associados a outros enunciados. Daí a razão pela qual as normas jurídicas serão tomadas, aqui, como as “[...] significações construídas a partir dos suportes físicos dos enunciados prescritivos” articuladas “[...] na forma lógica dos juízos hipotético-condicionais: Se ocorre o fato F, instalar-se-á a relação R entre dois ou mais sujeitos de direito (S’ e S)”.

A partir, portanto, desse conceito de norma jurídica, bem como da unidade do sistema jurídico, Paulo de Barros Carvalho<sup>83</sup> propõe o percurso de quatro subsistemas para se conhecer referido sistema e, conseqüentemente, para se construir a sua unidade (a norma jurídica). Os quatro subsistemas são:

- a) o conjunto de enunciados, tomados no plano de expressão; b) o conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; c) o domínio articulado de significações normativas; e d) os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas.

Conhecer o sistema jurídico, em última instância, é interpretar os textos prescritivos (suportes físicos), trilhando os quatro subsistemas de Paulo de Barros Carvalho: inicia-se, pois, por meio do contato com os textos prescritivos – a literalidade dos textos, enfim, o plano de expressão, dos significantes –, a partir dos quais passa-se a construir, com a carga subjetiva dos intérpretes, suas significações, as quais, após agrupadas, algumas no antecedente e outras no conseqüente da estrutura das normas, constroem-se e constituem-se as entidades mínimas e

---

<sup>82</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário Linguagem e Método**, p. 192-193.

<sup>83</sup> *Ibidem*, p. 193.



irredutíveis do deôntico (as normas jurídicas) que, articuladas segundo vínculos de coordenação e de subordinação, compõem o próprio sistema jurídico.

Nota-se, portanto, que sob essa concepção de norma jurídica, como unidade completa de significação deôntica, para efeito de sua construção pelo intérprete, em sua grande maioria, será necessária a leitura e contato com vários dispositivos legais, não se limitando a um único, sejam eles, ou não, da mesma lei, medida provisória etc. Enfim, o intérprete poderá valer-se de qualquer texto jurídico que, como forma de expressão, constitua veículo introdutor de normas.

No caso do direito, portanto, a linguagem técnica utilizada pelo legislador, expressa por meio dos enunciados jurídicos dos veículos introdutores de normas (Constituição Federal, Leis, Medidas Provisórias, Decreto etc.), que visam a regular as relações intersubjetivas, como meio para preservar os valores caros para a sociedade, será o ponto de partida para a construção das normas jurídicas e para conhecimento do sistema jurídico.

Por outro lado, sendo o direito constituído por meio de linguagem, é possível, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, investigá-lo a partir dos três planos da análise semiótica (teoria geral dos signos), identificados por Charles Sanders Peirce e Charles Morris, quais sejam: sintático, semântico e pragmático.

O plano semântico da análise semiótica tem enorme relevância no processo de interpretação do direito, na construção das normas jurídicas e no conhecimento do sistema jurídico, sendo que, a respeito da importância do texto (aqui utilizado no sentido de enunciado) no processo de interpretação e, portanto, na construção das significações, Paulo de Barros Carvalho<sup>84</sup> assim assevera:

Tendo o signo status lógico de uma relação que se estabelece entre o suporte físico, a significação e o significado, para utilizar a terminologia de E. Husserl, pode dizer-se que toda linguagem, como conjunto signico que é, também oferece esse três ângulos de análise, ou seja, compõe-se de um substrato material, de natureza física, que lhe sirva de suporte, uma dimensão ideal, na representação que se forma na mente dos falantes (plano de significações) e o campo dos significados, vale dizer, dos objetos referidos pelos signos e com os quais eles mantêm relação semântica. Nessa conformação, o texto ocupa o tópico de suporte físico, base material para produzir a representação na consciência do homem (significação) e, também, o termo da relação semântica com os objetos significados. O texto é o ponto de partida para a formação das significações e, ao mesmo tempo, para a referência aos entes significados, perfazendo aquela estrutura triádica ou trilateral que é própria das unidades signicas. Nele, texto, as manifestações subjetivas ganham objetividade, tornando-se intersubjetivas. Em

---

<sup>84</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário, Linguagem e Método**, p. 197-198.

qualquer sistema de signos, o esforço de decodificação fixará nessa instância material todo o apoio de suas construções.

### 3.1.1 Intertextualidade e interdisciplinaridade

A intertextualidade é considerada por Paulo Barros de Carvalho como uma das bases da interpretação, que se opera no percurso gerador de sentido por meio da interação entre os textos, promovendo a “[...] conversação com outros conteúdos, intra-sistêmicos e extra-sistêmicos, num denso intercâmbio de comunicações.”, incluindo, portanto, não só o campo do direito positivo, mas, também, outras áreas do conhecimento, com observância, é claro, dos limites impostos pelo próprio texto interpretado, bem como pelo sistema no qual está inserido.<sup>85</sup>

Não resta dúvida de que a mencionada intertextualidade está incluída no plano semântico da análise semiótica, que trata da relação do signo com seu significado, que, por sua vez, desperta no intérprete a construção de sua significação, a partir de sua ideologia, do universo de sua linguagem, de seu conhecimento dos significados referidos por meio dos diversos textos que se conectam nesse processo de comunicação.

No que se refere ao âmbito do direito, para Paulo de Barros Carvalho<sup>86</sup> a intertextualidade se dá em dois níveis. O primeiro nível é o “estritamente jurídico”, ocorrendo entre os vários ramos do direito (intrajurídico). O segundo nível é o “jurídico em acepção lata”, que considera todas as áreas de conhecimento cujo objeto é o direito, analisando-o sob o ponto de vista externo (exemplos: sociologia do direito, história do direito, dentre outros).

A classificação de intertextualidade no âmbito do direito, desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho, não exclui, em nosso entendimento, a ocorrência da interação, por meio dela, intertextualidade, dos textos jurídicos e aqueles de outras áreas do conhecimento, mas apenas indica que a classificação proposta envolve, ao final, intertextualidade somente em relação aos textos que tenham o direito como objeto de conhecimento.

Por outro lado, a disciplinaridade ou a interdisciplinaridade estão ligadas ao conhecimento científico, aqui por nós entendido como campo específico do saber,

---

<sup>85</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário, Linguagem e Método**, p. 204.

<sup>86</sup> *Ibidem*, p. 206.

especialmente como estratégia para a construção de seu discurso, sendo que, para Paulo de Barros Carvalho, a intertextualidade reduz a importância dessa qualificação a respeito do conhecimento científico, na medida em que

[...] se apresenta invariavelmente em linguagem, constituindo-se na forma e no sentido de texto, não teria propósito sustentar o projeto do isolamento disciplinar sem ferir de maneira frontal o axioma da intertextualidade. Simultaneamente, porém, não haveria cabimento falar-se numa interdisciplinaridade prescindindo-se do valor individual das disciplinas postas em relação, o que significa reconhecer a bi-implicação desses conceitos.<sup>87</sup>

A posição apresentada por Paulo de Barros Carvalho, no sentido de flexibilizar a ideia de isolamento sugerido pelo caráter disciplinar do discurso da linguagem do conhecimento científico (como campo específico do saber) do fenômeno social, em nossa opinião, tem como fundamento a própria origem do referido fenômeno, visto que ele (o conhecimento científico do fenômeno social) pressupõe, para a sua ocorrência, a interpretação e, portanto, a própria intertextualidade, ou seja, a interação com diversos textos de outras áreas do conhecimento, de forma a proceder aos recortes específicos, dentro dos mais variados aspectos do fato social bruto, com vistas à configuração do objeto de conhecimento disciplinar, em função dos interesses do sujeito de conhecimento.

Desse modo, é possível se concluir que a ideia de isolamento dada pelo caráter disciplinar em questão acaba tendo conotação de sistematização do discurso relativo ao resultado de um conhecimento específico, sem que isso signifique isolamento no processo de sua obtenção, atualização e complemento, motivo pelo qual poder-se-ia afirmar que a intertextualidade está vinculada ao processo de obtenção, atualização e complemento de conhecimento, ao passo que o caráter disciplinar está vinculado à sistematização desse conhecimento. Já a interdisciplinaridade, sob esse ponto de vista, corresponderia à intertextualidade dos textos das áreas do saber cujos objetos de conhecimento são distintos, entendimento esse que nos parece ser sintetizado por Paulo de Barros Carvalho, nestes termos:

Sem disciplinas, é claro, não teremos as interdisciplinas, mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção dos outros setores do conhecimento, buscando a indispensável complementaridade. O paradoxo é inevitável: o disciplinar leva ao interdisciplinar e este último faz retornar ao primeiro.<sup>88</sup>

---

<sup>87</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário, Linguagem e Método**, p. 206.

<sup>88</sup> *Ibidem*, p. 208.

Paulo Ayres Barreto<sup>89</sup>, com base no conceito de sistema jurídico e seu aspecto dinâmico, afirma que uma primeira acepção da expressão interdisciplinaridade jurídica, após asseverar que se trata de uma expressão plurívoca, surge como uma forma de análise do direito baseada na consideração dos diversos ramos como disciplinas jurídicas, com autonomia somente para fins didáticos, de modo que tratar-se-ia de interdisciplinaridade dentro do próprio direito, fundamentada na consideração da unidade do sistema jurídico.

Por outro lado, Paulo Ayres Barreto<sup>90</sup> ressalta que a interdisciplinaridade também pode ser entendida como o “[...] trânsito entre as diversas áreas do conhecimento humano, tais como a ciência econômica, as ciências sociais e a ciência política”.

Nesse sentido, se, por um lado, é possível se afirmar que há interdependência dos ramos do direito – embora sejam didaticamente autônomos –, por outro há que se observar em referida interdependência os limites e princípios que regem cada um desses ramos, o que, por consequência, determinará a norma jurídica aplicável a cada situação em completa observância da unidade do sistema jurídico.

Com base nas posições de Paulo de Barros Carvalho e Paulo Ayres Barreto, é possível constatar o acerto deste último a respeito do caráter plurívoco da expressão interdisciplinaridade jurídica, ou, simplesmente, interdisciplinaridade, já que para ele referida expressão seria aplicável tanto (i) à forma de análise do direito a partir da consideração dos ramos didaticamente organizados como disciplinas jurídicas e da perspectiva unitária do sistema jurídico compartilhando, portanto, o mesmo objeto de conhecimento, no caso, o direito, quanto (ii) à interação dos textos entre áreas do saber que tenham objeto de conhecimento distintos como as ciências econômica, social, política etc.

Por outro lado, para Paulo de Barros Carvalho, a interdisciplinaridade é fenômeno que decorre da intertextualidade de textos das áreas do conhecimento cujos objetos são distintos. Não sendo distintos os objetos de conhecimento – como, por exemplo, nos textos do sistema jurídico e/ou das demais áreas do conhecimento que tenham o direito como seu objeto externo –, verifica-se apenas a intertextualidade dos respectivos textos sem nenhuma qualificação como interdisciplinaridade jurídica.

---

<sup>89</sup> Paulo Ayres Barreto, *Ordenamento e sistema jurídicos*, p. 261.

<sup>90</sup> *Ibidem*, p. 262.

Marcelo Neves<sup>91</sup>, por seu turno, afirma que a importância da interdisciplinaridade para o desenvolvimento da ciência, das esferas do saber, e da necessidade de aprendizado recíproco, é um consenso entre pesquisadores de vários campos do saber, chegando a afirmar que é mesmo indispensável, inclusive no que tange ao direito, ainda que sua operacionalização seja difícil, em função da pretensa autonomia das disciplinas e do paradoxo da interdisciplinaridade, dentre outros, do imperialismo disciplinar adiante explanado.

Ainda sobre o caráter disciplinar ou interdisciplinar do conhecimento científico, Marcelo Neves, a respeito da forma como deve se dar a tradução entre a conversa das ciências, ou seja, entre as diversas áreas do conhecimento humano, sustenta que é neste momento que surge a interdisciplinaridade:

[...] naquele espaço um tanto instável e fluido em que um discurso disciplinar, embora insistindo na respectiva autonomia, tenta compreender outro discurso ou se fazer compreensível por ele. Na interdisciplinaridade, a linguagem própria de um campo do saber, por exemplo, a economia, é traduzida na linguagem própria do outro campo, por exemplo, a dogmática jurídica. Tal tradução é feita de acordo com os critérios do campo em que a linguagem advinda do outro campo pretende ter relevância....Nesse sentido, a interdisciplinaridade permite que a linguagem econômica, política ou sociológica sejam compreendida e ganhe sentido no âmbito da dogmática jurídica e vice-versa... Em suma, a interdisciplinaridade permite que a linguagem de um campo do saber seja traduzida e, portanto, compreendida em outro campo de saber, tornando-se praticamente relevante neste campo.<sup>92</sup>

A respeito, ainda, de seu entendimento quanto à interdisciplinaridade, Marcelo Neves<sup>93</sup> afirma que

De certa maneira, pode-se dizer, usando a linguagem da teoria dos sistemas, que a interdisciplinaridade constitui uma forma específica de acoplamento estrutural entre duas disciplinas, havendo várias interdisciplinas, conforme os campos do saber se relacionam, como, por exemplo, dogmática jurídica e análise econômica do direito ou dogmática jurídica e sociologia jurídica.

Esse posicionamento de Marcelo Neves sugere um alinhamento com o entendimento e classificação de Paulo Ayres Barreto a respeito da interdisciplinaridade, na medida em que considera a ocorrência da interdisciplinaridade entre textos de ciências que tenham os mesmos objetos de conhecimento, como, por exemplo, o direito.

---

<sup>91</sup> NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. In.: **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, nº 1, 2003, p. 207, 208 e 211.

<sup>92</sup> Ibidem, p. 211-212.

<sup>93</sup> Ibidem, p. 212.

Por outro lado, em que pese o exposto por Marcelo Neves a respeito da interdisciplinaridade, tanto ele como Paulo Ayres Barreto reconhecem que esse fenômeno, ligado ou não à esfera jurídica, apesar de contar com reconhecida importância, não se refere a tema tranquilo de se enfrentar e, em especial, de se operar.

A análise do direito a partir de uma visão interdisciplinar, segundo Paulo Ayres Barreto<sup>94</sup>, “[...] suscita diferentes reações na comunidade”.

Marcelo Neves<sup>95</sup>, ao tratar da pesquisa interdisciplinar, inicialmente afirma que “[...] há como que um discurso quase consensual de que a interdisciplinaridade é importante e, de certa maneira, indispensável ao desenvolvimento da ciência, teoria e prática”.

Entretanto, ressalta a existência de um paradoxo da interdisciplinaridade que assim sintetiza: “a convergência em torno de sua relevância, e mesmo indispensabilidade, não exclui o problema da dificuldade de sua operacionalização em face da pretensão de autonomia das diversas disciplinas e mesmo por força de tendências ao imperialismo disciplinar”<sup>96</sup>.

A respeito desse paradoxo da interdisciplinaridade, Marcelo Neves busca, como forma de reforçar a compreensão adequada do conceito de interdisciplinaridade, diferenciá-la de outros fenômenos que por vezes com ela se confundem, sendo eles: (i) o enciclopedismo jurídico; (ii) o imperialismo disciplinar; e (iii) metadisciplinaridade.

O enciclopedismo jurídico corresponde, segundo o autor<sup>97</sup>, ao fenômeno por meio do qual se verifica “[...] um somatório de conhecimentos os mais diversos sobre o direito.” O resultado desse fenômeno seria “[...] um superficialismo generalizado, de pouca relevância prática e pouco significado teórico para as diversas áreas do saber”, o que, para ele, distingue-se de interdisciplinaridade jurídica.

Já o imperialismo disciplinar ocorre na medida em que “[...] desconsidera-se a própria diferenciação do direito como campo de ações e vivências dentro da sociedade, sustentando-se

---

<sup>94</sup> Paulo Ayres Barreto, *Ordenamento e sistema jurídicos*, p. 261.

<sup>95</sup> Marcelo Neves, *Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade*, p. 207.

<sup>96</sup> *Ibidem*, p. 208.

<sup>97</sup> *Ibidem*, p. 208.

uma desdiferenciação econômica, política ou social do direito”<sup>98</sup>. Como exemplo dessa situação, Marcelo Neves<sup>99</sup> assim se manifesta:

Assim é que, por exemplo, muitas vezes, implícita ou explicitamente, sob o rótulo da interdisciplinaridade, superestima-se o papel da análise econômica do direito, e sobretudo sob a fórmula aparentemente interdisciplinar ‘Law and Economics’, pretende-se subordinar os critérios do direito a uma racionalidade puramente econômica.

Ou seja, por meio do imperialismo disciplinar os conceitos de outras ciências se sobrepõem e passam a ser considerados na determinação das realidades jurídicas previstas hipoteticamente pelas normas jurídicas.

Por outro lado, Paulo Ayres Barreto<sup>100</sup>, especificamente no que tange ao direito tributário, faz referência a situações que se podem classificar como decorrentes, justamente, do imperialismo disciplinar, em que realidades econômicas e financeiras passaram a ter prevalência sobre a realidade prevista conotativamente pelo direito, dando margem, por exemplo, ao desenvolvimento da interpretação do direito tributário de acordo com a realidade econômica, sendo que, como demonstração de reação a esse movimento, Paulo Ayres Barreto transcreve lição de Alfredo Augusto Becker<sup>101</sup>, que assim asseverou:

A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como Ciência Jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do Direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário.

Por outro lado, Paulo Ayres Barreto<sup>102</sup> ressalta que este tipo de reação à prevalência de realidades de outras ciências em relação àquelas criadas pelo direito pode chegar a um ponto extremo de negar as próprias prescrições normativas, afirmando que

[...] partimos de uma situação na qual conceitos jurídicos e de Ciência das Finanças eram tratados sem o necessário corte metodológico, como se pertencessem a uma mesma Ciência, e chegamos ao estágio em que as prescrições normativas de direito financeiro não são consideradas como juridicamente relevantes. E ambas as posições são equivocadas. É preciso dar consequência ao

<sup>98</sup> Marcelo Neves, Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade, p. 209.

<sup>99</sup> Ibidem, p. 209.

<sup>100</sup> Paulo Ayres Barreto, Ordenamento e sistema jurídicos, p. 264.

<sup>101</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 137-138

<sup>102</sup> Paulo Ayres Barreto, op. cit., p. 266.

dado jurídico, independentemente de sua origem e sem perder de vista a unidade do sistema normativo.

No imperialismo disciplinar não se está diante de uma intermediação de conceitos de ciências distintas para atendimento das necessidades e objetivos de cada uma delas, mas, ao contrário, de uma “colonização social do direito”, nas palavras de Marcelo Neves, por meio da imposição de conceitos de outras ciências sem nenhuma “tradução” para os interesses específicos do próprio direito.

Nesse sentido, Marcelo Neves<sup>103</sup> considera que o resultado desse imperialismo disciplinar no âmbito do direito é o quanto segue:

Disso decorre que a dogmática jurídica como campo de saber destinado especificamente à auto-reflexão do direito, no âmbito da qual, com relevância prática, procuram-se definir ‘as condições do juridicamente possível’, é considerada algo prescindível ou, no mínimo, de pouca relevância. Isso porque não se reconhece qualquer lógica ou pretensão de racionalidade própria da esfera jurídica.

Quanto à metadisciplinaridade mencionada por Marcelo Neves, o que se verifica é uma forma autoritária de como os diversos campos do saber devem se relacionar uns com os outros, bem como definir limites, desconsiderando a autonomia dos referidos campos do saber, bem como o fato de que

[...] os diversos campos observam os problemas e procuram solucioná-los de acordo com seus próprios critérios, traduzindo, com base nestas, a linguagem de outras esferas na sua própria linguagem, do que resulta a emergência de novos sentidos. Isso não é diferente com o direito e as diversas disciplinas que dele se ocupam.<sup>104</sup>

Verifica-se, pois, que tanto o imperialismo disciplinar como a metadisciplinaridade, cada um à sua maneira, acaba por desconsiderar as realidades conceptuais constituídas pela linguagem jurídica e consideradas por essa área do conhecimento, em especial por meio das normas jurídicas, bem como a autonomia dessa mesma área do conhecimento, além de seus objetivos e critérios que, por sua vez, acabam por selecionar realidades representativas de fenômenos sociais recortados conotativamente em seus antecedentes normativos para lhes atribuir consequências jurídicas e, desse modo, regular a convivência e o comportamento dos sujeitos de direito em suas relações intersubjetivas.

---

<sup>103</sup> Marcelo Neves, Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade, p. 209.

<sup>104</sup> Ibidem, p. 211.



Cabe ressaltar que a desconsideração acima referida, por parte do imperialismo disciplinar e da metadisciplinaridade pode ocorrer, também, por ocasião do processo de criação de enunciados jurídicos o que, por falta de sintonia com o sistema jurídico e seus limites, pode ensejar a sua exclusão do sistema.

Uma vez esclarecidas as diferenças entre a interdisciplinaridade jurídica e os fenômenos que com ela podem se confundir, Marcelo Neves oferece, como forma de enfrentar o paradoxo da interdisciplinaridade, uma definição que reflete uma complexa e efetiva realidade da dinâmica da relação das diferentes áreas do saber que contribui não só para o enriquecimento gnosiológico como para as soluções dos problemas das mais diversas ciências, conforme segue:

[...] a interdisciplinaridade é um espaço fluído e instável de comutação discursiva. Nela, o sentido originário de um discurso atravessa um transformador para ser compreendido e ganhar sentido no âmbito de um outro discurso. Nesse sentido, a interdisciplinaridade permite que a linguagem econômica, política ou sociológica seja compreendida e ganhe sentido no âmbito da dogmática jurídica e vice-versa.<sup>105</sup>

A definição e o entendimento da interdisciplinaridade apresentada por Marcelo Neves estão fundamentados nas dificuldades havidas na relação entre as ciências do saber e, ao mesmo tempo, a sua necessidade e relevância para fins de obtenção de conhecimento.

Essas dificuldades decorrem da necessidade de se respeitar a autonomia de cada uma das áreas do saber e, por consequência, os respectivos métodos de análise, os critérios próprios, os focos de atenção e soluções e os conceitos determinados por elas. De outra parte, tem-se que o respeito à autonomia das ciências, se, por um lado, representa uma aparente dificuldade para o exercício da interdisciplinaridade, por outro facilita, segundo Marcelo Neves, a própria “[...] compreensão recíproca dos discursos envolvidos, em princípios herméticos e opacos uns para os outros”<sup>106</sup>.

Paulo Ayres Barreto, examinando a problemática da interdisciplinaridade jurídica, de certa forma na linha do que Marcelo Neves aponta para a expressão interdisciplinaridade, qual seja, de espaço de comutação discursiva, conclui nos seguintes termos:

Em súmula, impõe-se o reconhecimento de um espaço para investigações de caráter interdisciplinar, objetivando uma adequada valoração do fato jurídico, que haverá de ser colhido após os cortes que se façam necessários, em processo

<sup>105</sup> Marcelo Neves, Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade, p. 211.

<sup>106</sup> Ibidem, p. 211.

reductor de complexidades, no bojo e sob os influxos do próprio sistema normativo.<sup>107</sup>

Verifica-se, portanto, que a variedade de caminhos possíveis de aproximação do objeto de conhecimento, como realidade conceptual constituída pela linguagem, decorre do fato de que ele poderá ser investigado por diversos ângulos, os quais são eleitos em função dos interesses que guiam os estudos empreendidos e seus objetivos finalísticos. Nesse sentido, Paulo Ayres Barreto, ao tratar das diversas ciências do conhecimento, assim aduz:

Deveras, as diversas ciências do conhecimento humano estão submetidas aos seus códigos binários próprios. Tomam um mesmo fato cultural e buscam reduzir as complexidades a ele inerentes, tendo em conta o que há de relevante para o seu campo objetual.<sup>108</sup>

Essa variedade de possibilidades de aproximação do objeto a ser investigado indica, ainda, a dificuldade de uma mesma área de conhecimento cobrir em sua exaustão os aspectos desse objeto, bem como o fato de que, por vezes, o resultado do trabalho já realizado por uma determinada área de conhecimento poderá ser aproveitado por outra como um novo objeto de conhecimento ou, no mínimo, como um ponto de partida para a constituição de novos e específicos conceitos derivados daquele.

### **3.1.2 Realidade jurídica contábil: interdisciplinaridade, direito societário e direito tributário**

No desenvolvimento do presente subtópico, a realidade contábil passará a ser objeto de análises específicas, juntamente com o tema da interdisciplinaridade do direito societário e direito tributário, para demonstrar a forma como o direito positivo a utilizou, definindo os contornos dessa realidade para seus fins, constituindo, portanto, a sua própria realidade, que parte de vários estratos de linguagens, desde a social até a linguagem técnica da contabilidade.

---

<sup>107</sup> Paulo Ayres Barreto, Ordenamento e sistema jurídicos, p. 264.

<sup>108</sup> Ibidem, p. 263.

### 3.1.2.1 Fundamentos, origens e finalidades da contabilidade

Com o desenvolvimento econômico e social, a tarefa de apresentar, aos outros indivíduos da comunidade e ao Estado, informações atinentes ao patrimônio das entidades, se revelou das mais árduas por infinitas razões, das quais podemos destacar a crescente complexidade das relações intersubjetivas.

Daí a extrema necessidade da criação de um veículo capaz de fornecer todos os elementos necessários à avaliação da variação patrimonial das entidades. Noutras palavras, foi necessária a criação de um “[...] sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividades, com relação à entidade objeto de contabilização”<sup>109</sup>, o qual se convencionou denominar “contabilidade”.

Como noticia Paulo Schmidt<sup>110</sup>, “o desenvolvimento do Estado grego trouxe maior necessidade de controle sobre o recebimento de impostos e a prestação de contas à população. Tal necessidade estimulou o desenvolvimento da Contabilidade na Grécia”.

A necessidade da criação da contabilidade, porém, surgiu mesmo antes do próprio Estado. Com efeito, encontram-se fundamentos nas complexas relações intersubjetivas dos particulares<sup>111</sup> e na necessidade de o próprio indivíduo dominar todas as informações de seu patrimônio como meio de controle e organização deste. Nesse diapasão, não é sem razão que Paulo Schmidt<sup>112</sup>, comentando sobre a evolução da contabilidade no mundo, assevera que já na pré-história os homens necessitavam do uso de um sistema eficaz de informações do patrimônio:

Essa nova fase do desenvolvimento do homem na terra, principalmente nas áreas mais férteis, como a antiga Pérsia e a Mesopotâmia, criou uma necessidade até

---

<sup>109</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de; GELBCKE, Ernesto Rubens; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 48.

<sup>110</sup> SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000, p. 22.

<sup>111</sup> Cite-se, a título de exemplo, o crescente desenvolvimento do comércio como fundamento para o surgimento e a evolução da contabilidade. Nesse sentido, Paulo Schmidt menciona que “com a retomada do crescimento econômico e o surgimento das grandes empresas, a Contabilidade, que era utilizada como instrumento isolado e fragmentado de registro da movimentação de bens, de débitos e de créditos, passou a ser um instrumento mais sistematizado de informações de várias atividades empresariais”. (Ibidem, p. 23)

<sup>112</sup> Paulo Schmidt, op. cit., p. 15.

então pouco considerada: o controle do produto da agricultura e da criação de animais.

É certo que nesse período histórico a contabilidade tinha função limitada, fato que levou Renald Antônio Franco de Camargo<sup>113</sup> a tecer os seguintes comentários acerca da evolução dessa área do conhecimento:

De existência bastante antiga, desde os primórdios da civilização, a Contabilidade evoluiu e acompanhou a evolução cultural e econômica do homem. Naquela época, a contabilidade resumia-se na ‘arte da escrituração’, arte esta que teve seu grande marco a partir de Luca Pacioli, com o seu famoso *Tractatus de Computis et Scripturis*. Com a evolução cultural e econômica, e, mais recentemente, com o desenvolvimento das técnicas administrativas, que muito se relacionam com o desenvolvimento da Contabilidade, firmou-se uma estrutura contábil que não mais se confunde com a arte da escrituração.

Entretanto, para que a contabilidade se consolidasse como um útil sistema de informação patrimonial (ou seja, para que, em última instância, alcançasse sua finalidade primordial) foi imprescindível<sup>114</sup> a difusão de métodos uniformes aptos a descrever, numa linguagem própria (a linguagem contábil), a realidade patrimonial de forma acessível e compreensível por um sem-número de usuários. E foi justamente isso que aconteceu: verifica-se que a uniformização dos métodos contábeis universais em grande escala foi vista pela primeira vez nos séculos XII e XIII, consoante nos informa Paulo Schmidt<sup>115</sup>:

Pesquisas sobre a origem das técnicas de escrituração contábil transportam para o período entre os séculos XII e XIII, no norte da Itália, quando ocorreram as primeiras manifestações práticas do uso do sistema de partidas dobradas em empresas. Após essas primeiras práticas contábeis é que seu uso generalizou-se por toda a Europa.

A partir disso, a contabilidade foi criando, gradativamente, inúmeros sistemas para controle de toda movimentação patrimonial; começaram a surgir as primeiras grandes obras

---

<sup>113</sup> CAMARGO, Renald Antônio Franco de. **A Influência e Contribuição da Legislação Tributária na Contabilidade no Brasil**. 1997. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1997, p. 11.

<sup>114</sup> Tal se evidenciou nos séculos XII e XIII pela razão a seguir exposta: “O Renascimento (movimento que, no começo dos tempos modernos, procurou renovar não só as artes plásticas e as letras, mas também a organização política e econômica da sociedade) e o capitalismo criaram novas condições sociais, permitindo que mais pessoas acumulassem bens e riquezas. Essa nova situação teve implicações nos negócios e, sem dúvida, nas práticas contábeis” (Paulo Schmidt, **História do Pensamento Contábil**, p. 25)

<sup>115</sup> *Ibidem*, p. 25.

que deram um passo decisivo para a fixação da contabilidade como um instrumento útil de controle patrimonial<sup>116</sup>.

Torna-se imperioso notar que, na hipótese da não consumação da uniformização de procedimentos contábeis, a respectiva consequência, segundo Paulo Henrique Pêgas<sup>117</sup>, seria a seguinte:

[...] se cada Contador estabelecesse critérios próprios, utilizando-os na elaboração de relatórios contábeis, não seria possível aos usuários das informações contábeis (sócios, acionistas, governo, clientes, fornecedores, etc.), uma interpretação adequada e uniforme àquelas ferramentas.

Nesse caso, a contabilidade simplesmente não existiria como instrumento amplamente utilizável universalmente. Ou seja, não haveria comunicação entre os envolvidos, na falta, portanto, de uma linguagem contábil comum, com regras uniformes nos planos sintático, semântico e pragmático.

Cabe notar, por derradeiro, que a contabilidade, dada a evolução a que se submeteu, não tem apenas a finalidade meramente descritiva patrimonial, como apontado linhas atrás. Seus métodos e técnicas específicas devem permitir que os usuários façam uma análise prospectiva da realidade patrimonial da entidade contabilizada<sup>118</sup>.

Sobre esta finalidade da contabilidade, José Luiz Marques<sup>119</sup> sublinha o seguinte:

[...] podemos afirmar que a contabilidade ajuda a avaliar as tendências futuras, trabalhando com as conjunturas do passado, transforma a informação contábil em um modelo de predição. Para que isto aconteça, a Contabilidade deverá fornecer aos seus usuários, aquilo que ele considerar como elementos importantes para seu processo decisório. Para atingir esse objetivo, devemos destacar: (i) a evidenciação de todas as informações que permitam a avaliação do patrimônio; (ii) em função do relacionamento da Contabilidade com os aspectos jurídicos que, de certa forma, procuram definir o conceito de patrimônio, às vezes fugindo do

<sup>116</sup> Paulo Schmidt, **História do Pensamento Contábil**, p. 24.

<sup>117</sup> PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004, p. 14.

<sup>118</sup> Essa função da contabilidade, segundo Sérgio de Iudicibus, deve-se à influência da escola europeia, cuja contribuição “[...] é altamente positiva e que o enquadramento da contabilidade da contabilidade como elemento fundamental da equação aziendalista teve o mérito de chamar a atenção para o fato de que a contabilidade é muito mais que mero registro; é um instrumento básico de gestão, e, na verdade, um dos principais [...]” (apud CAMARGO, Renald Antônio Franco de. **A Influência e Contribuição da Legislação Tributária na Contabilidade no Brasil**. 1997. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1997, pág. 14)

<sup>119</sup> MARQUES, José Luiz. **A Evolução Histórica e Legal do Lucro Contábil e Tributável no Brasil**. 1995. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1995, p. 19.

conceito econômico, a Contabilidade deverá sempre, para atingir seus objetivos, seguir a essência econômica ao invés da forma jurídica.

Consolidando o que foi exposto até aqui, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernerto Rubens Gelbcke<sup>120</sup> ensinam que

O objetivo principal da Contabilidade, portanto, é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras.

### 3.1.2.2 Estrutura e organização da contabilidade: caráter científico

Dada a crescente evolução da técnica em destaque e a relativa uniformização mundial dos métodos contábeis, como visto no item precedente, é lícito vislumbrar o caráter científico da contabilidade, a partir da sua consideração como forma de conhecimento sistematizado<sup>121</sup>, portanto, como uma disciplina. Assim pretendeu o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 774, de 1994 (Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade), quando consignou que:

1 - A Contabilidade Como Conhecimento

1.1 - A Contabilidade como ciência social

A Contabilidade possui objeto próprio - O Patrimônio das Entidades - e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma ciência social com plena fundamentação epistemológica. Por conseqüência, todas as demais classificações - método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes - referem-

<sup>120</sup> Sérgio de Iudícibus, Ernesto Rubens Gelbcke e Eliseu Martins, **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**, p. 49.

<sup>121</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi assevera que “ciência é um conjunto de proposições descritivas, passíveis de verificação empírica, acerca de determinado objeto demarcado metodologicamente” (**Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, pág. 50).

Paulo Hamilton Siqueira Jr., após análise da epistemologia, conclui que “entende-se por ciência qualquer forma de conhecimento racional e sistematizado”. (**Lições de Introdução ao Direito**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000, pág. 82).

Sem embargo, Paulo Henrique Pêgas noticia que “esta afirmativa (de que a contabilidade é uma ciência), embora questionada por alguns, é verdadeira, principalmente quando tentamos imaginar como seria possível obter informações em qualquer entidade que não através da contabilidade. Então, podemos afirmar que a contabilidade é a ciência da informação” (**Manual de Contabilidade Tributária: teoria e prática**, p. 14).

se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

Insta salientar que o caráter científico fica evidente quando da análise da classificação contemporânea das ciências, formulada pela epistemologia, pela qual a contabilidade se subsumiria à modalidade das ciências práticas ou normativas, assim entendidas como aquelas “que têm por finalidade a ação, conhecer não apenas por conhecer, mas para dirigir a ação, tendo assim, uma finalidade ulterior, além do conhecimento”<sup>122</sup>. Sendo o patrimônio o objeto dessa ciência, cabe ao cientista o seu estudo racional e sistematizado.

Dessa forma, partindo-se da premissa de que a contabilidade é uma ciência prática ou normativa e, como tal, reclama regras nas quais seus operadores dirigirão suas ações, cabe, a seguir, indicá-las e apontar os elementos que a sustentam e fundamentam.

A contabilidade está estruturada por princípios<sup>123</sup> que norteiam a atuação de seus operadores na prática de seus atos. O prévio conhecimento desses princípios se revela imprescindível para que o contabilista conduza cientificamente suas ações, alcançando, assim, a finalidade da contabilidade, qual seja, a demonstração do patrimônio da entidade contabilizada. Via de consequência, a observância desses preceitos científicos, se uniformes, enseja a padronização dos atos executórios de observância de todos os operadores da contabilidade.

Inexistindo tais características, a contabilidade perderia o *status* de ciência, dada a ausência de racionalidade e sistematização na abordagem do objeto estudado. O uso da contabilidade se revestiria de ampla arbitrariedade, caso os operadores lançassem mão de critérios diversos e, pior ainda, ambíguos. A esse respeito, vale mencionar a assertiva de Paulo Henrique Pêgas<sup>124</sup> no sentido de que “[...] o objetivo dos princípios é disciplinar e estabelecer critérios próprios para utilização de uma linguagem comum para se preparar e interpretar adequadamente os relatórios contábeis”.

---

<sup>122</sup> Paulo Hamilton Siqueira Jr., **Lições de Introdução ao Direito**, p. 78.

<sup>123</sup> O signo “princípio”, neste capítulo, representa e substitui a realidade “norma”. E assim se fará, didaticamente, em acatamento ao disposto no artigo 1º, §1º, da Resolução CFC nº 750, de 1993, *in verbis*: “Art. 1º (...). §1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).”

<sup>124</sup> Paulo Henrique Pêgas, **Manual de Contabilidade Tributária: teoria e prática**, p. 19.

Demonstrada a relevância da existência dos princípios contábeis, cabe, a partir daqui, apontar os aspectos relevantes que justificam o conteúdo científico dos preceitos contábeis. Do contrário, quando da formulação do conteúdo desses preceitos, o elaborador disporia de total arbitrariedade, atuando de acordo com sua conveniência. Daí a importância de se esclarecer, cientificamente, os limites e critérios que definirão se determinado princípio contábil deve ser observado ou não; se ele tem legitimidade ou não para que se preste a balizar a conduta dos operadores da contabilidade.

Em suma, o que se pretende abordar aqui se reflete nas seguintes proposições: Por que foi elaborado o princípio de uma maneira e não de outra? Esse conteúdo tem razão de existir? Quais são as condições para que um princípio contábil seja geralmente aceito? Mais uma vez, o aspecto aqui abordado é relevante para que se prove a cientificidade da contabilidade.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke fornecem um enfoque filosófico profundo sobre a base da estrutura da contabilidade, vislumbrando que os princípios contábeis devem ser elaborados de acordo com o ambiente em que estão inseridos. A isso dão o nome de postulados ambientais, que, segundo pensam<sup>125</sup>:

[...] enunciam, solenemente, condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade atua; escapam ao restrito domínio da Contabilidade, para inserir-se no mais amplo feudo da Sociologia Comercial e do Direito, bem como da Economia e outras ciências. Predispõem a Contabilidade, no que se segue, a assumir esta ou aquela postura, embora o condicionamento não seja tão restrito quanto se possa imaginar. (grifos no original)

A contabilidade, reitere-se, deverá estar estruturada de acordo com o ambiente em que está inserida. Não é por outra razão que esses professores afirmam<sup>126</sup> que

[...] os princípios propriamente ditos representam a resposta da disciplina contábil aos postulados, uma verdadeira postura filosófica e também prática diante do que antes apenas contemplávamos e admitíamos (os postulados).

Por estarem inexoravelmente conexos ao ambiente que inseridos, os princípios contábeis não são imutáveis. Importante destacar, a este respeito, que as relações intersubjetivas são dinâmicas e, portanto, tendentes à sofisticação e maior complexidade. Nesse contexto é que

---

<sup>125</sup> Sérgio de Iudícibus, Ernesto Rubens Gelbcke e Eliseu Martins, **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**, p. 53.

<sup>126</sup> *Ibidem*, p. 53.



se pode afirmar que o ambiente em que a contabilidade está iintroduzida tende a modificar-se continuamente. A propósito, são oportunas as observações de Antônio Lopes da Sá<sup>127</sup>:

Inquestionavelmente, o progresso do conhecimento exige adaptações, e não se pode negar as profundas mudanças que se vêm operando; na realidade, a vontade de uniformizações terminológicas flui naturalmente quando os conhecimentos adquirem avanços em suas doutrinas.

Alterado o ambiente, a contabilidade obrigatoriamente deverá segui-lo, sob pena de as demonstrações contábeis não refletirem a realidade patrimonial.

Interagindo com o ambiente em que estão inseridos, os princípios contábeis serão úteis aos usuários da contabilidade; do contrário, não. Nesse aspecto, deve ser considerada, uma vez mais, a lição de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke<sup>128</sup>, agora no que concerne à inserção da contabilidade no meio social:

Os objetivos da Contabilidade, pois, devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório. [...] A verdade da Contabilidade reside em ser instrumento útil para a tomada de decisões pelo usuário, tendo em vista a entidade. (grifos no original)

Ora, não sendo o princípio um instrumento utilizável pelo usuário da informação contábil, ilegítima será a sua imposição. A contabilidade se presta a fornecer elementos atinentes ao objeto (patrimônio), aptos à utilização pelo usuário para os fins que colimar. Pensamento diverso consubstanciaria manifesto desvirtuamento de um dos fundamentos elementares da contabilidade.

Tomemos como exemplo os ensinamentos de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke<sup>129</sup>:

Por exemplo, a empresa efetua a cessão de crédito a terceiros, mas fica contratado que a cedente poderá vir a ressarcir a cessionária pelas perdas decorrentes de eventuais não-pagamentos por parte dos devedores. Ora, juridicamente, não há ainda dívida alguma na cedente, mas ela deverá atentar para a essência do fato e registrar a provisão para atender a tais possíveis desembolsos.

---

<sup>127</sup> LOPES DE SÁ, Antônio. **Princípios Fundamentais de Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 14.

<sup>128</sup> Sérgio de Iudícibus, Ernesto Rubens Gelbcke e Eliseu Martins, **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**, p. 49.

<sup>129</sup> Ibidem, p. 50.

Corroborando tudo o que foi exposto acima, José Luiz Marques<sup>130</sup> aponta, objetivamente, as condições básicas para que um princípio contábil seja geralmente aceito:

Útil – Um princípio é útil no sentido de que dele resulte informações significativas e valiosas aos usuários sobre as operações da empresa.

Objetivo – Um princípio é objetivo até onde a informação não sofre influência por inclinações pessoais ou juízo dos que a fornecem.

Praticável – Um princípio é praticável até onde possa ser efetuado sem complexidade ou custo indevido.

### 3.1.2.3 A Influência do direito positivo na contabilidade brasileira: evolução histórica

Cabe ressaltar, de início, que inexistem registros históricos sobre uma escola de pensamento contábil genuinamente brasileira, difusora de métodos e técnicas contábeis capazes de introduzir cientificidade e padronização na operacionalização das demonstrações patrimoniais. Não é sem propósito que Renald Antônio Franco de Camargo<sup>131</sup> sublinha:

O desenvolvimento da experiência brasileira em Contabilidade, ao longo de toda a sua existência, não ocorreu de forma uniforme e natural, com a participação direta de seus elementos mais envolvidos, que são os contabilistas e os usuários das informações contábeis (particularmente as empresas), mas em períodos de progressos e estagnações, com uma característica marcante da participação da legislação como a principal responsável por essas fases, à luz de diferentes tendências contábeis externas e transformações sociais, econômicas e culturais.

Face à omissão dos contadores quanto ao estabelecimento e propagação de critérios uniformes de contabilização e à crescente necessidade de implantação da contabilidade no Brasil – diante do desenvolvimento econômico das empresas e, como consequência, da tributação –, coube ao direito positivo este mister. Dessa maneira, Paulo Schmidt<sup>132</sup>, citando Sérgio de Iudícibus, noticia:

Analisando a evolução contábil no Brasil, percebe-se que, desde o início, fica patente a interferência da legislação, que sempre acompanhou a Contabilidade nacional em seus meandros. Para Iudícibus [...], um dos motivos dessa atuação do governo foi que “[...] devido à inoperância, até um passado recente, de nossas associações de contadores, o Governo teve de tomar a iniciativa [...].

<sup>130</sup> José Luiz Marques, **A Evolução Histórica e Legal do Lucro Contábil e Tributável no Brasil**, p. 29.

<sup>131</sup> Renald Antônio Franco de Camargo, **A Influência e Contribuição da Legislação Tributária na Contabilidade no Brasil**, p. 34.

<sup>132</sup> Paulo Schmidt, **História do Pensamento Contábil**, p. 205.

Assim, antes da edição do primeiro diploma normativo a respeito da obrigatoriedade de manutenção de escrituração contábil, é possível afirmar que a contabilidade no Brasil era precária e inexpressiva, resumindo-se à adoção do método das partidas dobradas na escrituração mercantil, por determinação expressa de D. João VI dirigida aos Contadores Gerais da Real Fazenda<sup>133</sup>.

A instituição do vigente Código Comercial (Lei nº 556, de 1850) deu início à evolução da contabilidade comercial brasileira, uma vez que houve, pela primeira vez, determinação no sentido de que os comerciantes deveriam manter escrituração contábil e elaborar demonstrativo de Balanço Geral. Nada obstante essas inovações no ordenamento jurídico, a lei não trouxe regras de procedimentos contábeis exaustivas, razão pela qual “[...] os práticos contábeis brasileiros puderam experimentar as mais variadas tendências doutrinárias para a execução de suas atividades”<sup>134</sup>.

Por essa razão, entre a classe contábil muito se discutiu sobre a padronização dos procedimentos contábeis a serem adotados na elaboração dos Balanços Gerais. Contudo, não se chegou a uma conclusão definitiva.

Foi necessário o advento da primeira Lei das Sociedades Anônimas (Decreto-Lei nº 2.627, de 1940) para que essa discussão se apaziguasse. O aludido diploma legal trouxe diversas regras contábeis aptas a estabelecer um padrão do Balanço Geral. Para Renald Antônio Franco de Camargo<sup>135</sup>, essa lei “foi bastante inovadora na época para a classe contábil, ao estabelecer regras mais definidas para a Contabilidade, principalmente para efeito de avaliação do ativo, forma de apuração e distribuição dos lucros, criação de reservas [...]”.

Tamanha foi a importância e influência desse diploma legal para a contabilidade no Brasil que Paulo Schmidt<sup>136</sup> afirmou que “[...] os contabilistas passaram a ter um instrumento basilar para suas atividades. Ao longo de vários anos, essa legislação influenciou o ensino e a prática contábil no Brasil”.

---

<sup>133</sup> Ibidem, p. 205.

<sup>134</sup> Paulo Schmidt, **História do Pensamento Contábil**, p. 206.

<sup>135</sup> Renald Antônio Franco de Camargo, **A Influência e Contribuição da Legislação Tributária na Contabilidade no Brasil**, pág. 41.

<sup>136</sup> Paulo Schmidt, op. cit., p. 207.

Porém, não só o direito comercial influenciou a contabilidade brasileira. Notadamente, a partir do Decreto-Lei nº 4.178, de 1942, que definiu o conceito de lucro real<sup>137</sup> e os documentos e demonstrações contábeis que deveriam fundamentar a declaração do imposto de renda, a legislação tributária passou a determinar inúmeras práticas contábeis para fins de apuração do gravame. Nesse passo, Renald Antônio Franco de Camargo<sup>138</sup> afirma que:

Diante da indefinição da classe de profissionais em estabelecer os objetivos da Contabilidade, a legislação fiscal passou a estabelecer práticas contábeis, que foram aceitas e incorporadas ao sistema contábil. A participação do Imposto de Renda nas práticas contábeis tornou-se gradativa com o passar dos anos, fazendo as vezes da legislação comercial a até da classe contábil, que, em face dos riscos de penalidades explícitas nos textos legais de tributos, levaram esses profissionais a implantar uma metodologia contábil que tomava como parâmetro as normas tributárias.

A partir de então a legislação tributária se consolidou como relevante propulsora de práticas contábeis; porém não única.

Corroborando mais uma vez a tese de que a uniformização dos métodos contábeis no Brasil se deve especialmente ao direito positivo, a partir da década de 70 alguns atos legais foram essenciais no comportamento da comunidade contábil.

Em primeiro lugar, há que se destacar a Circular nº 179, de 1972, do Banco Central do Brasil. Embora seu campo de atuação fosse limitado às sociedades anônimas de capital aberto<sup>139</sup>, o mencionado normativo oficializou a expressão “*Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos*” e disciplinou os seguintes temas:

- a) normas de escrituração;
- b) critérios de avaliação, amortização e depreciação dos elementos patrimoniais para efeitos de balanço;
- c) critérios gerais para a formação de reservas e provisões;
- d) critérios gerais para classificação do balanço patrimonial; e

---

<sup>137</sup> A esse respeito, Paulo Schmidt salienta que “as duas primeiras décadas do século XX também marcaram a implantação do imposto de renda no Brasil. A base de cálculo inicial era o chamado lucro real apurado pela contabilidade das empresas, que coincidia com o lucro contábil”. (Ibidem, p. 207).

<sup>138</sup> Renald Antônio Franco de Camargo, op. cit., p. 44.

<sup>139</sup> “Essas normas uniformizaram, de certa forma, os procedimentos contábeis de grande parte das empresas brasileiras, mesmo as que não eram de capital aberto”. (Paulo Schmidt, **História do Pensamento Contábil**, p. 212).

- e) critérios gerais para apresentação gráfica do balanço patrimonial e demonstração do resultado.

Em segundo, a criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Lei nº 6.385/76, cuja finalidade institucional é a regulamentação e fiscalização daquelas atividades. A competência normativa desse órgão, aplicável igualmente às companhias de capital aberto, inclui, nos termos do artigo 22, *in verbis*:

Art. 22. [...]

Parágrafo único. Compete à Comissão expedir normas aplicáveis às companhias abertas, sobre: [...]

II – relatório da administração e demonstrações financeiras;

[...]

IV - padrões de contabilidade; [...];

Em terceiro, a edição da vigente Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 1976) representou um marco para o desenvolvimento da contabilidade brasileira, especialmente porque consolidou e uniformizou definitivamente os mais importantes procedimentos contábeis. Por óbvio (e nem poderia deixar de ser), não esgotou a disciplina. Entretanto, trouxe aos operadores da contabilidade relevantes nortes para a escrituração dos atos das entidades contabilizadas. Nesse sentido, Hilário Franco<sup>140</sup> aduz que:

De maneira geral a nova lei veio consagrar princípios e normas já pacificamente aceitos pelos profissionais da Contabilidade. Algumas dessas normas não eram ainda de uso generalizado no Brasil, mas já consagrados em outros países. Sua obrigatoriedade, através de uma lei básica como esta, reforçou bastante a posição dos profissionais brasileiros, que não terão, doravante, dificuldades em impor sua aceitação a alguns empresários recalcitrantes, que não reconhecem a validade de certos princípios, a não ser quando impostos por lei.

### **3.1.2.4 A contabilidade e a interdisciplinaridade com o direito societário e deste com o direito tributário**

Conforme exposto até então, verificou-se que a contabilidade é uma ciência que tem por objetivo gerar informações que se prestam aos usuários acerca do patrimônio da entidade e, por

---

<sup>140</sup> *apud* Renald Antônio Franco de Camargo, **A Influência e Contribuição da Legislação Tributária na Contabilidade no Brasil**, p. 44.

essa razão, “não tem sentido ou razão de ser a Contabilidade como disciplina neutra, que se contenta em perseguir esterilmente uma ‘sua’ verdade ou beleza”.<sup>141</sup>

A contabilidade não é uma técnica que exista por si só, que se encerra em si mesma, isolada dos outros elementos do mundo exterior. É por essa razão que cabe reiterar que a ciência contábil não se enquadra na espécie das ciências teóricas ou especulativas. Ela encontra razão de ser na assistência para uma ulterior finalidade específica: fornecer informações acerca do patrimônio contabilizado da entidade aos usuários, para que estes satisfaçam suas necessidades e alcancem, assim, seus propósitos. Não se concebe, destarte, que a contabilidade exista para sua própria satisfação e compreensão e que seus conflitos digam respeito tão-somente aos seus operadores e cientistas.

Renald Antônio Franco de Camargo<sup>142</sup> expressa que “[...] a tarefa do contador completa-se com a entrega de um relatório, ou melhor, prolonga-se até a comunicação e a interpretação das informações contábeis aos outros membros da administração”. Entretanto, a partir dessa oportunidade, os usuários, com base nas informações prestadas pela contabilidade, terão suporte para desenvolver seus trabalhos técnicos.

É lícito, portanto, afirmar que a contabilidade é um instrumento apto a demonstrar, por meio de linguagem própria, o patrimônio contabilizado da entidade; demonstração essa em prol das necessidades do usuário, que, por sua vez, a utilizará posteriormente para atingir seus específicos propósitos<sup>143</sup>. Como bem salientou Frediano Quillici<sup>144</sup>, “[...] a contabilidade não realiza sua plena função senão quando se dispõe a servir o empresário”.

Instrumento que é, procede a assertiva de que a contabilidade mantém íntimas relações com outras áreas do conhecimento sistematizado e disciplinado, tais como o direito, a administração e a economia, dado que a primeira se presta como suporte das demais no atendimento de suas finalidades científicas. Pode-se afirmar que os cientistas e operadores

---

<sup>141</sup> Sérgio de Iudicibus, Ernesto Rubens Gelbcke e Eliseu Martins, **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**, p. 49.

<sup>142</sup> Renald Antônio Franco de Camargo, **A Influência e Contribuição da Legislação Tributária na Contabilidade no Brasil**, p. 26.

<sup>143</sup> São eles, por exemplo: (i) relatórios a acionistas, (ii) relatórios para apuração de tributos, (iii) avaliação interna do desempenho da administração, (iv) controle e avaliação gerencial da entidade.

<sup>144</sup> *apud* Renald Antônio Franco de Camargo, **A Influência e Contribuição da Legislação Tributária na Contabilidade no Brasil**, p. 25.

dessas outras áreas do saber são alguns dos próprios usuários da contabilidade, que a utilizam como suporte para suas atividades, conclusões práticas e científicas.

Corroborando o acima exposto, Eliseu Martins<sup>145</sup> analisa a interação entre a contabilidade, a economia e a administração nos seguintes termos:

A Teoria Econômica exige o conhecimento de inúmeros dados. E a contabilidade atua ajudando na coleta de dados para a aplicação dessa Teoria, ou seja, para a Administração, fornecendo respostas a inúmeras indagações com relação às projeções que se deseja e permitindo a análise dos resultados obtidos, conseqüentemente, participa da avaliação da eficiência e da efetividade das decisões tomadas, bem como da correção das premissas assumidas.

Nessa esteira, Renald Antônio Franco de Camargo<sup>146</sup>, desta feita numa observação adstrita ao relacionamento entre a contabilidade e o direito, preceitua que:

A Contabilidade pura é estranha à classificação jurídica, pois ocupa-se somente dos fenômenos que produzam variações de capital, sem indagar o fundamento moral das operações. A origem do capital pode ser lícita ou não. De qualquer modo, a Contabilidade registra a variação resultante do ato. Ao Direito cabe fazer distinção, servindo-se da Contabilidade como instrumento de prova legal.

A lição do mencionado cientista merece prosperar. A contabilidade, como ciência que é, detém uma linguagem própria que recorta e relata, de acordo com seus interesses e suas próprias regras sintáticas, semânticas e pragmáticas, aquilo que ocorreu no mundo fenomênico (realidade), servindo, assim, como instrumento de prova legal. Noutros dizeres, a realidade (consumada no plano factual) será demonstrada (meio de prova legal) mediante linguagem própria: a linguagem contábil. Servirá de prova, eis que o destinatário da informação criará um juízo subjetivo de valor a partir da linguagem que lhe foi posta.

A interação de textos do direito com textos da contabilidade, especialmente no Brasil, conforme exposto no tópico anterior, ocorre há muitos anos. Entretanto, do ponto de vista objetivo, para efeito de correlação com o tema da interdisciplinaridade, cabe transcrever, naquilo que interessa à presente tese, os artigos 176 e 177 da Lei nº 6.404/76, contidos no Capítulo XV (Exercício Social e Demonstrações Financeiras), Seção II (Demonstrações Financeiras Disposições Gerais) da referida lei:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que

---

<sup>145</sup> Ibidem, p. 21.

<sup>146</sup> Renald Antônio Franco de Camargo, **A Influência e Contribuição da Legislação Tributária na Contabilidade no Brasil**, p. 22.

deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

[...]

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§ 5º As notas explicativas devem:

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; [...]

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.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

O direito, conforme já exposto, com base e nos limites do sistema normativo, cria suas próprias realidades, a partir da necessidade de reduzir complexidades, possibilitando a obtenção de conhecimento e a busca de padrões conotativos de realidade que atinjam de maneira geral todas as situações que se encaixem, denotem, aquelas previstas hipoteticamente nas normas gerais e abstratas.

Nesse processo de criação das realidades possíveis de serem reguladas, o direito busca, insistimos, sempre com observância dos limites do sistema jurídico – portanto, com base nos textos legais que habilitam o legislador a introduzir enunciados prescritivos –, por meio da intertextualidade dos referidos textos do direito positivo, seja no âmbito do próprio sistema ou nos demais textos fora dele – isto é, de outras áreas do saber, cujos objetos de conhecimento sejam distintos do direito (configurando, pois, nesse caso, a interdisciplinaridade) –, conhecer



novas realidades, enriquecendo o repertório de alternativas que possam agregar valor para melhor, e com mais eficiência, atingir seus objetivos.

Nesse movimento de ampliação de horizontes e conhecimento no processo de positivação de uma norma aplica-se com perfeição o quanto afirmado por Ludwig Wittgenstein<sup>147</sup>: “Os limites do meu mundo são os limites de minha linguagem”.

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, depreende-se que o legislador da Lei nº 6.404/76, com vistas a criar uma realidade que atendesse aos objetivos da referida norma, em especial a expressão da situação do patrimônio das pessoas jurídicas e das mutações nele ocorridas ao longo do exercício financeiro, por meio do artigo 177 incorporou ao sistema jurídico a realidade contábil criada pela linguagem da contabilidade, assim considerada como forma de conhecimento sistematizado, portanto, como uma disciplina .

Essa incorporação ocorreu de duas maneiras. A primeira delas se deu por meio de dispositivos legais da própria Lei nº 6.404/76 que, conforme exposto por Hilário Franco<sup>148</sup>, acabou por “[...] consagrar princípios e normas já pacificamente aceitos pelos profissionais da Contabilidade”, sendo a segunda maneira, por meio de disposição, no *caput* do artigo 177 Lei nº 6.404/76, determinando que a escrituração das pessoas jurídicas deverá obedecer “[...]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”.

A incorporação, pela legislação societária, da realidade criada pela linguagem da contabilidade é produto direto da intertextualidade dos textos do direito com aqueles oriundos da referida área de conhecimento que, por sua vez, com base nas lições de Paulo de Barros Carvalho, leva à configuração da interdisciplinaridade do direito societário e a contabilidade, na medida em que referidas áreas do saber possuem objetos de conhecimento distintos.

No âmbito tributário, o artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988 (CF), confere competência para a União instituir imposto sobre a renda, sem definir o que seja renda. Já o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CF, confere à lei complementar a tarefa de definir o fato gerador e a base de cálculo dos impostos.

---

<sup>147</sup> WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus**. 3. ed. São Paulo: Edusp, 2017.

<sup>148</sup> *apud* CAMARGO, Renald Antônio Franco de. **A Influência e Contribuição da Legislação Tributária na Contabilidade no Brasil**. São Paulo: Dissertação de Mestrado apresentada a PUC, 1997. p. 44.

Cumprindo tal tarefa, o artigo 43, incisos I e II, do Código Tributário Nacional (CTN), adotou a teoria da renda-produto e da renda-acrécimo e passou a fornecer um conceito mais concreto de renda, de modo a alcançar qualquer acréscimo patrimonial, assim como a renda-produto.

Por outro lado, o artigo 44 do CTN determina que “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

O legislador ordinário, ao exercer sua competência de tributar a renda das pessoas jurídicas, deve identificar, para composição do critério material do antecedente da regra matriz de incidência, de forma conotativa, fenômenos e circunstâncias que atendam ao conceito de renda atribuído pelo legislador complementar, sendo que, relativamente ao conseqüente da norma jurídica tributária, os enunciados do critério quantitativo devem informar os dados de maneira, também, conotativa, de uma mesma realidade conceptual criada pela linguagem jurídica. Porém, ainda que se refiram à mesma realidade conceptual, utilizada pelo antecedente da regra-matriz de incidência tributária, as notas dessa realidade, selecionadas, conotativamente, têm por objetivo elementos que possam servir para se mensurar a expressão monetária do critério material da hipótese normativa.

Nesse momento, ao legislador ordinário caberia produzir linguagem jurídica própria para a criação da realidade conceptual que estivesse dentro dos limites estabelecidos na competência constitucional outorgada e que também respeitasse os parâmetros determinados pelo Código Tributário Nacional. Por outro lado, o legislador teria a opção de se apropriar de realidade já constituída por linguagem de outras disciplinas, para auxiliá-lo na tarefa de estabelecer os critérios da regra matriz de incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas.

O legislador ordinário, então, em relação à tributação das pessoas jurídicas submetidas à sistemática do lucro real como base de cálculo, introduziu, por meio do Decreto-Lei nº 1.598/77, os seguintes enunciados prescritivos:

Art. 6º - **Lucro real é o lucro líquido** do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - **O lucro líquido do exercício** é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Art. 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, **com observância das leis comerciais** e fiscais.

Art. 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e **a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:**

[...]

**XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado**, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, **com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** (grifamos)

Verifica-se, portanto, com base na legislação tributária, que o legislador ordinário, no exercício da competência constitucional para a instituição do imposto sobre a renda, acabou por eleger a realidade contábil do lucro líquido, apurado com base na Lei nº 6.404/76, ajustado por adições e exclusões determinadas em lei, como a expressão monetária de seu fato gerador, ou seja, como a sua base de cálculo.

É dizer, a realidade contábil, criada pela linguagem contábil, a partir dos fatos sociais que relataram os eventos e acontecimentos envolvendo as operações e atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica, acabou sendo incorporada pelo sistema jurídico como forma de criar a sua realidade jurídica para efeito de constituição, com os devidos ajustes, da realidade conotativa que servirá de base de cálculo, ou seja, expressão monetária do critério material da regra matriz do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Interessante notar que a apropriação da realidade contábil, tal como exposto anteriormente, se dá a partir de uma realidade já jurídica, criada pela linguagem das normas do direito societário, em especial, dos enunciados prescritivos da Lei nº 6.404/76, a qual, originalmente, realizou a incorporação da referida realidade contábil, objeto da contabilidade.

A depender da opção que seja feita quanto aos entendimentos doutrinários a respeito do fenômeno da interdisciplinaridade, seria possível afirmar que a decisão do legislador ordinário, ao instituir o imposto sobre a renda, decorreu da intertextualidade dos textos do direito, em especial, dos ramos do direito societário e tributário, pertencentes, portanto, a uma mesma área do conhecimento sistematizado, ou seja, de uma disciplina com um único objeto de conhecimento, no caso, o direito. Essa posição seria a defendida por Paulo de Barros Carvalho, ao passo que, segundo Paulo Ayres Barreto e Marcelo Neves, na medida em que os ramos do direito podem ser tratados como disciplinas, estaria configurada, mesmo nesse caso, a interdisciplinaridade entre o direito societário e o direito tributário.

Por outro lado, ainda que sejamos adeptos do entendimento defendido por Paulo de Barros Carvalho, em nossa opinião, a opção ora tratada, do legislador ordinário, configura

interdisciplinaridade, ou seja, decorre da intertextualidade dos textos de uma área do saber, tendo como objeto de conhecimento o direito, e a outra área do saber, tendo por objeto de conhecimento a contabilidade, na medida em que, a despeito de interagir, em efetivo processo de intertextualidade, com textos do direito societário, este, por sua vez, em seu referido âmbito (societário), acabou por incorporar, em sua integralidade, a realidade constituída pela linguagem contábil e, portanto, de uma área do saber cujo objeto de conhecimento é a contabilidade e não o direito, ou seja, são distintos.

Em que pese a possibilidade de se argumentar que, de acordo com a linha de pensamento de Paulo de Barros Carvalho, estaríamos diante de intertextualidade, no nível “estritamente jurídico”, dado que ela estaria ocorrendo entre textos de ramos do direito – portanto, de uma mesma área do conhecimento –, a interdisciplinaridade, em nossa opinião, estaria configurada pelo fato de que a essência da realidade contábil incorporada ao sistema jurídico pelo ramo do direito societário, bem como e em especial, suas alterações futuras, possuem como fonte exclusiva a contabilidade. Além disso, o mesmo resultado seria alcançado se a realidade contábil, criada pela linguagem da contábil, fosse incluída no sistema normativo diretamente por meio da interdisciplinaridade dos textos do direito tributário, sem, portanto, interferência, ou ponte, com o ramo do direito societário.

Essa incorporação da realidade constituída pela linguagem contábil, por parte do direito societário, denota que a referida realidade atende de maneira suficiente aos objetivos do mencionado ramo do direito, de modo que, conforme antes exposto, qualquer alteração na aludida realidade contábil, promovida pela contabilidade, implica a alteração da realidade contábil incorporada no sistema jurídico por meio dos enunciados jurídicos.

**PARTE 2 – LUCRO SOCIETÁRIO E RENDA  
TRIBUTÁVEL**

## 4 LUCRO CONTÁBIL PARA O DIREITO SOCIETÁRIO

### 4.1 Objetivo imediato das sociedades

O Código Civil, em seu Livro II (Do Direito de Empresa), Título II (Da Sociedade), Capítulo Único (Disposições Gerais), ao tratar, de maneira geral, dos tipos de sociedades que regula –– dentre elas a sociedade limitada (artigo 1.052) e a sociedade anônima (artigo 1.088) –, assim dispõe no artigo 981:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

Syllas Tozzini e Renato Berger<sup>149</sup>, em nota de atualização (N.A) da obra de Egberto Lacerda Teixeira, ao tecer comentários a respeito da personalidade jurídica das sociedades, assim asseveram:

Além das organizações religiosas e partidos políticos, são três as pessoas jurídicas de direito privado: associações, fundações e sociedades. O traço distintivo das sociedades, tenham elas natureza empresária ou não, é a finalidade lucrativa. Apenas sociedades têm finalidade lucrativa e todas as sociedades necessariamente têm finalidade lucrativa.

O próprio Egberto Lacerda Teixeira, ao tratar das sociedades comerciais, afirma que elas “[...] caracterizam-se por seu escopo especulativo. A obtenção de lucro é o fim próximo ou remoto.”<sup>150</sup>

Jorge Lobo<sup>151</sup>, a respeito da distinção entre sociedade empresária e sociedade simples, afirma que

<sup>149</sup> TEIXEIRA, Egberto Lacerda. **Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada**. Atualizado por Syllas Tozzini e Renato Berger. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 21

<sup>150</sup> Ibidem, p. 328

<sup>151</sup> LOBO, Jorge Joaquim. **Sociedades limitadas**. V. 1. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 20.

(1º) a distinção entre sociedade empresária e sociedade simples não repousa:

- a) nem no objeto social, porquanto tanto a sociedade empresária quanto a sociedade simples têm por objeto ‘o exercício de atividade econômica’ (art. 981) de produção ou circulação de bens ou de serviços (art. 966), ‘própria do empresário sujeito a registro’ (art 982);
- b) nem na natureza dos atos que praticam – ato civil ou ato comercial – abolidos pelo Código Civil;
- c) nem na finalidade lucrativa, pois ambas visam auferir lucros;

Ao discorrer sobre a classificação das sociedades, em função da forma como elas exercem suas atividades, bem como no âmbito da caracterização de empresa no direito comparado, Jorge Lobo cita definição de Carvalho de Mendonça<sup>152</sup>, segundo o qual

[...] empresa é a organização técnico-econômica que se propõe a produzir, mediante a combinação dos diversos elementos, natureza, trabalho e capital bens ou serviços destinados à troca (venda), com esperança de realizar lucros correndo os riscos por conta do empresário, isto é, daquele que reúne, coordena e dirige esses elementos sob sua responsabilidade.

Modesto Carvalhosa<sup>153</sup>, fazendo referência a Miranda Valverde, ao comentar o artigo 2º da Lei nº 6.404/76<sup>154</sup>, afirma:

A realização de lucros a serem distribuídos aos acionistas é da essência da sociedade anônima.

Esse preceito fundamental está reforçado na lei societária pelo princípio da distribuição obrigatória de dividendos, estabelecida estatutariamente ou, no seu silêncio, por disposição da própria lei (arts. 202 a 205).

O fim lucrativo realiza-se nos estritos termos do objeto social. Assim o objeto social declarado nos estatutos é o meio legítimo e restrito para alcançar-se o fim próprio de toda a sociedade anônima. O fim primordial da companhia é o lucro a ponto de prever o art. 207 a sua dissolução no caso de não poder produzi-los.

Em que pese a referência da passagem transcrita acima ao artigo 207 da Lei nº 6.404/76, no caso de dissolução da companhia, por não poder produzir lucros, entendemos que a

<sup>152</sup> MENDONÇA, Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro. V. II.** Rio de Janeiro, 1953, p. 492, no. 345 *apud* LOBO, Jorge Joaquim. **Sociedades limitadas. V. 1.** 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 30

<sup>153</sup> Modesto Carvalhosa, **Comentários à lei de sociedades anônimas**, p. 78

<sup>154</sup> “Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio.

§ 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.”

referência correta é o artigo 206, inciso II, alínea b<sup>155</sup>, sendo que, inclusive, sobre esse artigo, o próprio Modesto Carvalhosa<sup>156</sup> assim comenta:

O conceito de fim social, cuja realização é requisito de continuidade da companhia, traduz-se como capacidade de realização de lucros a serem distribuídos aos acionistas. A apuração de lucros distribuíveis e efetivamente distribuídos aos acionistas é da essência da sociedade anônima. E esse princípio fundamental está reforçado na lei vigente pela distribuição obrigatória de dividendo, prevista em seus arts. 202 a 205.

Assim, a lucratividade compatível com a atividade empresarial exercida e a capacidade de compensar proporcionalmente os acionistas nesses resultados constituem requisitos fundamentais para a continuidade da existência da companhia. Se esta não puder produzir lucros, cabe dissolvê-la.

Com base no exposto até então, é possível afirmar que a legislação que trata, de forma geral, dos tipos societários previstos no sistema jurídico brasileiro, bem como a legislação específica de cada tipo societário, indicam que o objetivo das sociedades de obter lucros é a própria razão de suas existências, a fim de possibilitar a sua respectiva distribuição aos sócios.

Pode-se afirmar, portanto, que o objetivo imediato das sociedades é apurar lucro para atingir o seu objetivo mediato, que é distribuir esse lucro aos seus sócios.

## 4.2 Direito fundamental dos sócios

O direito societário, com base em legislação específica, a fim de assegurar o direito dos sócios das sociedades, dispôs a esse respeito em várias oportunidades.

O Código Civil (Lei nº 10.406/02), por exemplo, por meio dos artigos 997, 1.007 e 1008, combinados com o artigo 1.054, de forma explícita, indica a relevância dada pelo legislador ao direito dos sócios no lucro da sociedade por quotas, conforme segue:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: [...]

---

<sup>155</sup> “Art. 206. Dissolve-se a companhia: [...]

II - por decisão judicial: [...]

b) quando provado que não pode preencher o seu fim, em ação proposta por acionistas que representem 5% (cinco por cento) ou mais do capital social;”

<sup>156</sup> Modesto Carvalhosa, **Comentários à lei de sociedades anônimas**, p. 97.



VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

Demonstrando a relevância do direito dos sócios na participação nos lucros da sociedade, Jorge Lobo chega a afirmar, a respeito do quanto previsto no artigo 997, que: “Embora a repartição dos lucros seja cláusula essencial do contrato de sociedade, a doutrina sempre entendeu que, na sua omissão, os lucros serão distribuídos na proporção da participação de cada sócio no capital social”<sup>157</sup>.

Já a Lei nº 6.404/76 possui um amplo arsenal de disposições a respeito dos direitos dos acionistas à participação nos lucros por meio da distribuição de dividendos, sendo que algumas delas retratam, tal qual previsto no Código Civil, a relevância desse direito dos acionistas, o que reforça o objetivo imediato das sociedades em apurar lucros.

Dentre as disposições mencionadas, aquela do artigo 109 da Lei nº 6.404/76 sintetiza de forma contundente a importância do direito dos acionistas aos lucros da companhia, na linha do quanto estabelecido no artigo 1.008 do Código Civil, antes transcrito, ao estipular, no âmbito de Seção que trata dos direitos essenciais dos acionistas, o quanto segue:

Art. 109. Nem o estatuto social nem a assembléia-geral poderão privar o acionista dos direitos de:

I – participar dos lucros sociais;

Modesto Carvalhosa<sup>158</sup>, em seus comentários a respeito do artigo 109, inciso I, da Lei nº 6.404/76, dentre outros aspectos relevantes abordados, ao se manifestar sobre o fundamento do direito ao dividendo, acaba por sintetizar de maneira admirável o tema do lucro, tanto sob o prisma da companhia quanto de seus acionistas nos seguintes termos:

Encontra-se o fundamento do direito do acionista de participar dos lucros sociais no próprio fim legal da companhia, isto é, o de obter lucros (2º). A aquisição de lucros por parte da companhia corresponde à obrigação legal de distribuí-los aos seus membros.

<sup>157</sup> Jorge Joaquim Lobo, **Sociedades limitadas**, p. 99.

<sup>158</sup> Modesto Carvalhosa, **Comentários à lei de sociedades anônimas**, p. 427.

Assim, por um lado, é o fim indeclinável da companhia proporcionar lucros. Porém, não pode deles apropriar-se, por isso que a lei determina a sua relativa apropriação pelos acionistas. Disso decorre a obrigação da companhia de distribuir parte dos lucros aos sócios e o direito destes de se apropriar deles (art. 17 e 202).

Já o artigo 202 da Lei nº 6.404/76 prescreve o direito dos acionistas ao recebimento de montante mínimo de dividendo, o denominado “dividendo obrigatório”, sendo que, inclusive, nos termos de seu parágrafo 6º, é possível concluir que o lucro não destinado às reservas dos artigos 193 a 197, nem capitalizado nos termos do artigo 199, deverá ser distribuído aos acionistas, conforme segue:

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

- a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e
- b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;

II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197);

III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.

§ 1º O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

§ 2º Quando o estatuto for omissivo e a assembleia-geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I deste artigo.

§ 3º A assembleia-geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório, nos termos deste artigo, ou a retenção de todo o lucro líquido, nas seguintes sociedades:

- I - companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações;
- II - companhias fechadas, exceto nas controladas por companhias abertas que não se enquadrem na condição prevista no inciso I.

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de

5 (cinco) dias da realização da assembléia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembléia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subseqüentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

§ 6º Os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos.

Em que pese o fato de a participação nos lucros das sociedades ser um direito essencial dos sócios, conforme exposto anteriormente, cabe ressaltar que a deliberação para o efetivo pagamento dessa participação, a depender do tipo societário, está sujeita a regramentos específicos e distintos.

### 4.3 Forma de apuração do lucro societário

No tópico anterior, foi possível compreender o elevado grau de importância do lucro das sociedades para o direito societário, seja por corresponder à própria razão da existência delas, como pelas relações existentes entre as sociedades e seus sócios, a ponto de, conforme transcrito anteriormente, Modesto Carvalhosa<sup>159</sup> afirmar que

Assim, a lucratividade compatível com a atividade empresarial exercida e a capacidade de compensar proporcionalmente os acionistas nesses resultados constituem requisitos fundamentais para a continuidade da existência da companhia. Se esta não puder produzir lucros, cabe dissolvê-la.

É possível, pois, concluir que o lucro, como uma realidade de enorme valor para o direito societário – cuja realização desencadeia várias consequências no respectivo âmbito do direito, sendo a maior delas, com certeza, a sua transferência (com observância dos procedimentos e condições de cada tipo societário) para os sócios das sociedades –, tivesse seus contornos muito bem definidos pela linguagem desse ramo do direito, de modo a criar referida realidade, para que seus maiores objetivos, no âmbito das sociedades, fossem atingidos.

Nesse sentido, uma primeira observação que se pode realizar é que o conjunto dos enunciados jurídicos dos veículos introdutórios de normas que regulam as sociedades, ou seja, o Código Civil (Lei nº 10.406/02) e a Lei nº 6.404/76, não fornecem elementos conotativos a

---

<sup>159</sup> Modesto Carvalhosa, **Comentários à Lei de sociedades anônimas**, p. 97.

respeito do lucro, que possam ser considerados específicos do direito societário, de modo que ambos acabam, por meio da interdisciplinaridade com textos da contabilidade, adotando integralmente a realidade constituída pela linguagem contábil admitindo, portanto, que essa realidade corresponde exatamente àquela tida como o seu objetivo, o fim maior das sociedades.

Essa situação, inclusive, poderia levar à consideração de que estaríamos diante do fenômeno, denominado por Marcelo Neves, de imperialismo disciplinar e não de interdisciplinaridade, conforme exposto no tópico 3 da Parte 1. Entretanto, parece-nos que tal fenômeno não está aqui configurado, na medida em que não se verifica uma imposição da realidade contábil para o campo do direito societário, mas, sim, uma adoção deliberada pelo direito dessa realidade contábil que, em nossa opinião, conforme já comentado, ocorre de forma integral.

No caso específico do Código Civil, nos termos dos artigos 1.179 a 1.195, que tratam “Da Escrituração” da sociedade empresária, é possível afirmar que as disposições lá contidas denotam uma linguagem técnica contábil, já que baseadas na metodologia das partidas dobradas, típica da ciência contábil, e sugerem, ao final, regras e procedimentos a serem atendidos a fim de que sejam preparadas algumas demonstrações financeiras. Entretanto, é possível afirmar, também, que as referidas disposições não fornecem elementos suficientes e necessários para que sejam preparadas escriturações contábeis que possibilitem a geração das demonstrações financeiras desejadas.

A respeito da qualidade técnica das regras e procedimentos de cunho contábil do Código Civil, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins<sup>160</sup> tecem diversas críticas, sendo possível sintetizá-las em duas passagens, a saber:

O Código Civil, com a redação dada pela Lei nº 10.406/02, contém alguns artigos de natureza contábil que são, em boa parte, atrocidades que jamais esperaríamos ver acontecer em nosso País.”<sup>161</sup>

Há outros pontos que não estão aqui tratados porque o espaço é limitado, mas já dá para vermos as atrocidades contábeis cometidas nessa Lei nº 10.406/02, de janeiro de 2002, que entrou em vigor no início de janeiro de 2003, e, esses aspectos, felizmente, não têm sido observados pelos profissionais de contabilidade.

---

<sup>160</sup> **Manual de Contabilidade Societária: aplicável às demais sociedades**, p. 13

<sup>161</sup> *Ibidem*, p. 11

Ou seja, trata-se de uma Lei totalmente extemporânea, fora da realidade nacional e com atrasos enormes com relação ao que já tínhamos à época, imagine-se com a convergência atual às normas internacionais de contabilidade!

Vê-se, portanto, que, na visão de efetivos cientistas da contabilidade, as disposições a respeito das regras de escrituração das sociedades empresárias, a despeito da linguagem técnica contábil utilizada pelo Código Civil, não possuem aderência categórica à realidade criada pela linguagem da contabilidade. Isso poderia, no limite, sugerir que, nesse caso específico, sim, o direito societário, em que pese a suposta inspiração na contabilidade – que não se poderia denominar de interdisciplinaridade pela deturpação da referida fonte de inspiração –, teria instituído a sua própria linguagem contábil com vistas à criação da realidade que correspondesse a seu objeto de interesse (no caso, o seu lucro societário).

Entretanto, conforme exposto pelos referidos cientistas da contabilidade, nem mesmo os profissionais da contabilidade seguem as referidas regras de escrituração e preparo das demonstrações financeiras previstas.

Por outro lado, o artigo 1.189 do Código Civil assim dispõe:

Art. 1.189. O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial.

Caberia, pois, a indagação a respeito de qual seria essa lei especial referida. De fato, conforme já mencionado, as disposições de natureza contábil do Código Civil não são suficientes o bastante para que sejam preparadas escriturações contábeis que possibilitem a geração das demonstrações financeiras desejadas.

Nesses termos, não deixa de ser aceitável considerar que a lei especial referida no artigo 1.189 do Código Civil corresponda à Lei nº 6.404/76, a qual, conforme exposto, incorporou ao sistema jurídico a realidade contábil criada pela linguagem da contabilidade.

Syllas Tozzini e Renato Berger, em nota de atualização (N.A) de obra de Egberto Lacerta Teixeira, ao comentar o artigo 1.188 do Código Civil<sup>162</sup>, que também faz menção a leis especiais a serem observadas para efeito de preparo de balanço patrimonial, assim asseveram:

---

<sup>162</sup> “Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.

Parágrafo único. Lei especial disporá sobre as informações que acompanharão o balanço patrimonial, em caso de sociedades coligadas.”

[...] salvo eventual incompatibilidade, a disciplina mais específica do balanço patrimonial contida na Lei das S.A. deverá ser utilizada na elaboração do balanço das sociedades limitadas (art. 178 e seguintes das S.A). Na realidade, ainda que determinada sociedade limitada não seja regida supletivamente pelas normas da sociedade anônima, os critérios de elaboração do balanço expressos na Lei das S.A. provavelmente serão utilizados pelos contadores responsáveis pela sociedade em questão, garantindo assim uniformidade na aplicação das regras contábeis às diversas sociedades e o atendimento às exigências de clareza e fidelidade previstas na lei. Além disso, serão ainda observados os conceitos, normas e princípios de contabilidade que regem a atuação profissional dos contadores no Brasil, advindos especialmente das Resoluções editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, bem como os pronunciamentos técnicos das entidades representativas da profissão, com por exemplo o Instituto Brasileiro de Contadores.<sup>163</sup>

Em linha com os comentários acima transcritos, cabe ressaltar que a Resolução CFC nº 1.185, de 15/09/09, sancionou o Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1), que trata da apresentação das Demonstrações Contábeis. Em decorrência, houve a aprovação da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis que, ao ser observada por todos os profissionais de contabilidade, será aplicada no preparo das respectivas demonstrações financeiras de todas as sociedades e não somente das sociedades por ações, cuja submissão ao CPC 26 (R1) já decorre da própria Lei nº 6.404/76, conforme adiante exposto.

O parágrafo 2 da NBC TG 26 assim dispõe: “Esta Norma deve ser aplicada em todas as demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas de acordo com as normas, interpretações e comunicados técnicos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).”

Com base no que se afirmou a respeito das regras de escrituração das sociedades empresárias introduzidas pelo Código Civil, cabe uma reflexão que nos parece reforçar o entendimento de que toda e qualquer regra de cunho contábil inserida no sistema jurídico, desde que seja eficaz, sempre terá como origem realidades da linguagem da contabilidade. Portanto, será fruto, necessariamente, da interdisciplinaridade entre o direito e a contabilidade, assim considerados como áreas de conhecimento sistematizado, portanto, como disciplinas com objetos de conhecimento distintos.

Nesse sentido, cabe lembrar que, conforme transcrições acima realizadas, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins, ao tecerem comentários a respeito das regras e procedimentos de cunho contábil do Código Civil, dentre outras considerações, assim afirmaram:

---

<sup>163</sup> **Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada**, p. 332-333.

Há outros pontos que não estão aqui tratados porque o espaço é limitado, mas já dá para vermos as atrocidades contábeis cometidas nessa Lei nº 10.406/02, de janeiro de 2002, que entrou em vigor no início de janeiro de 003, e, esses aspectos, felizmente, não têm sido observados pelos profissionais de contabilidade.<sup>164</sup>

Ou seja, ainda que os enunciados que tratem de regras de cunho contábil tenham sido introduzidos no sistema jurídico por uma lei, sua ineficácia por parte de quem tem habilidade e competência profissional para observá-las, e o fato de não terem sido reconhecidas e aprovadas pelo CFC, em nosso entender, as desqualificam como de cunho contábil.

O contrário, parece-nos, também é verdadeiro. Vale dizer, todos e quaisquer enunciados de cunho contábil que passe a compor o sistema jurídico, por meio dos veículos introdutórios de normas, a partir do momento em que são reconhecidos e observados pelos operadores da contabilidade como uma realidade que está em consonância com seus fundamentos e objetivos, deverão ser considerados uma realidade contábil, fruto da interdisciplinaridade.

A procedência da conclusão exposta acima confirmaria a nossa visão no sentido de que a Lei nº 6.404/76 incorporou ao sistema jurídico a realidade contábil criada pela linguagem da contabilidade em sua integralidade, visto que, em última instância, toda e qualquer regra de cunho contábil, ainda que criada no âmbito do sistema jurídico, se aceita, observada e aplicada pelos profissionais habilitados e autorizados para tanto, sempre terá como fundamento a própria contabilidade e com essa área do conhecimento estará conectada e em harmonia com seus padrões.

Conforme já exposto anteriormente, o legislador da Lei nº 6.404/76, com vistas a criar uma realidade que atendesse aos objetivos da referida lei, em especial a forma de expressão do lucro, como realidade que represente o fim maior e fundamento de sua existência, bem como a situação do patrimônio das pessoas jurídicas e das mutações nele ocorridas ao longo do exercício financeiro, por meio dos enunciados do artigo 177 incorporou ao sistema jurídico a realidade contábil criada pela linguagem da contabilidade, de modo que, sob o prisma do sistema jurídico, passou a ser qualificada, também, como uma realidade jurídica.

Essa incorporação, é preciso lembrar, ocorreu de duas maneiras. A primeira delas se deu por meio de dispositivos legais da própria Lei nº 6.404/76 que, conforme exposto por Hilário Franco<sup>165</sup>, acabou por “[...] consagrar princípios e normas já pacificamente aceitos

<sup>164</sup> **Manual de Contabilidade Societária: aplicável às demais sociedades**, p. 13.

<sup>165</sup> *apud* CAMARGO, Renald Antônio Franco de. **A Influência e Contribuição da Legislação Tributária**

pelos profissionais da Contabilidade”. A segunda maneira foi pela disposição, no *caput* do artigo 177, determinando que a escrituração das pessoas jurídicas deverá atender “[...] 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”.

A afirmação de Hilário Franco reproduzida acima denota exatamente o nosso pensamento antes exposto. Ou seja, o caráter contábil de uma realidade, ainda que criada por uma linguagem jurídica, no âmbito do direito, sempre será mantido, na medida em que os operadores da contabilidade a observem, o que pressupõe a sua ratificação como realidade oriunda da própria contabilidade.

Especificamente no caso do direito societário, a importância dessas conclusões, que acabam, de certa forma, reverberando no âmbito tributário, é que, a realidade contábil do lucro das sociedades é definida, em última instância, pela contabilidade, além de ficar à mercê de alterações, fruto da própria dinâmica e evolução das técnicas contábeis que estão, especialmente nos últimos anos, em verdadeira ebulição.

Diante disso, e considerando que:

- (i) conforme exposto já exposto anteriormente, o objetivo imediato das sociedades é obter lucro, sendo, inclusive, a própria razão de sua existência, e o objetivo mediato é a efetiva distribuição do lucro a seus sócios (e não a mera geração de direito a receber e nem a conversão de seu crédito em aumento de capital da sociedade), o que pressupõe liquidez para tanto;
- (ii) o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), denominado “Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro no Brasil” – documento que, basicamente, com a convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais emitidas pelo IASB, substituiu os demais documentos que tratavam dos princípios de contabilidade geralmente aceitos (passando a denominá-los como “Características Qualitativas da Informação Contábil”) –, ao tratar do objetivo e alcance das demonstrações contábeis, assim dispõe em seu item 3.2: “ **O objetivo das demonstrações contábeis é**



**fornecer informações financeiras** sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade que reporta **que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis na avaliação das perspectivas para futuros fluxos de entrada de caixa líquidos** para a entidade que reporta e na avaliação da gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade (ver item 1.3).” (gn);

- (iii) o Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – que trata da apresentação das demonstrações contábeis foi aprovado pela Resolução CFC nº 1.185, de 15/09/09 e, por decorrência, houve a aprovação da Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, que deve ser observada por todos os profissionais de contabilidade – dispõe, em seu parágrafo 9, a respeito da finalidade das demonstrações contábeis, dentre elas a demonstração do resultado do período, que: “As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. **O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas.** As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados. Para satisfazer a esse objetivo, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca do seguinte:” (gn); e
- (iv) os objetivos e finalidades das demonstrações financeiras, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) e do Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1), têm foco em informações acerca da posição patrimonial e financeira, úteis a um grande número de usuários, o que, como é sabido, envolve investidores do mercado financeiro, credores, bancos etc., em suas avaliações das perspectivas para futuros fluxos de entrada de caixa, o que acaba gerando lucros sem correspondência em caixa (como consequência da aplicação da máxima da essência sobre a forma) e, portanto, sem liquidez,

Cabe a seguinte reflexão: seria possível afirmar que, na prática, as demonstrações financeiras, enfim, a realidade constituída pela linguagem da contabilidade, juridicizada pelo direito societário, não está em consonância com os objetivos, imediato e mediato, das sociedades, que, em síntese geral, correspondem à geração e respectivo pagamento de lucro aos sócios, em que pese, conforme exposto, a falta de elementos conotativos desse lucro no âmbito da legislação societária?

## 5 RENDA TRIBUTÁVEL DAS PESSOAS JURÍDICAS

### 5.1 Competência constitucional e o fato gerador do Imposto sobre a Renda

A Constituição Federal contém um capítulo inteiro para disciplinar o Sistema Tributário Nacional, não se limitando apenas a exibir regras de cunho axiológico e baixo grau de concretização. O constituinte foi além, trazendo extensa disciplina que limita a liberdade do legislador infraconstitucional de regular a legislação tributária.

Nesse contexto, fala-se também em rigidez quanto à distribuição de competências tributárias entre os entes políticos da Federação brasileira. Dessa forma, não é sem razão que Paulo Ayres Barreto afirma que: “A Constituição Federal de 88 pode ser definida como uma verdadeira Carta de competências.”<sup>166</sup>

O constituinte, portanto, vetou a possibilidade de um ente da Federação instituir tributo alheio à sua competência: a chamada invasão de competência tributária. E assim o fez para, em especial, proteger o modelo de Federação por ele desejado<sup>167</sup>. Como diz Celso Cordeiro Machado, “no Brasil, a questão da discriminação da competência tributária é manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos.”<sup>168</sup>

No mais, deve-se ter em mente ainda que o legislador constituinte, ao optar por atribuir a cada ente político competência específica para a instituição de impostos e contribuições, o fez por meio da indicação de *atos-signos presuntivos de renda ou capital*, na expressão consagrada

---

<sup>166</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 30.

<sup>167</sup> Há também outras circunstâncias para justificar a discriminação de competências tributárias na Constituição brasileira. O Professor Luís Eduardo Schoueri, por exemplo, salienta que o constituinte tentou impedir o excesso de tributação sobre uma mesma manifestação de riqueza. (**Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 345)

<sup>168</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988, p. 103.

por Alfredo Augusto Becker<sup>169</sup>. Nessa mesma linha, Paulo Ayres Barreto afirma que “dentre os vários parâmetros estabelecidos constitucionalmente para moldar a competência tributária, assumem especial relevo as referências sîgnicas”<sup>170</sup>.

Portanto, o aplicador do direito deve compreender a repartição das competências tributárias a partir do conteúdo dos termos centrais empregados na Constituição Federal, tais como a renda, a receita, a circulação de mercadoria, o crédito, etc.

Com efeito, o que se deve investigar, a partir daqui, é o conteúdo do conceito de renda, imprescindível para a identificação de seu fato gerador, já que foi esse o signo eleito pelo legislador constituinte para conferir competência tributária exclusiva à União para a instituição desse imposto.

## 5.2 Conceito de renda

Conforme vimos no tîpico anterior, a questão envolvendo o conceito de renda não é irrelevante, visto que tem relação direta com a repartição de competências tributárias determinada pela Constituição Federal, de modo que a União não poderá tributar a expressão monetária de fenômeno que não corresponda a renda.

Assim, será nosso desafio nos tîpicos a seguir identificar o conceito de renda constitucionalmente tributável e, para atingir esse fim, acreditamos ser imprescindível, em primeiro lugar, analisar as diversas acepções conferidas por relevantes estudos a respeito, por meio de teorias econômicas e legalistas de renda.

### 5.2.1 Teoria econômica

Destaque-se, inicialmente, que há diversos trabalhos e referências ao signo *renda* por estudiosos das ciências econômicas e financeiras, não se podendo dizer que ele tenha sido empregado sempre com o mesmo alcance e significado.

---

<sup>169</sup> Alfredo Augusto Becker, **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 453.

<sup>170</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Elisîo Tributária: Limites Normativos**. 2008. Tese (Livre-Docência). Universidade de São Paulo, 2008, p. 66.

Cada estudo tem se utilizado do termo e empregado significados de acordo com o contexto de suas respectivas obras, sem que haja uniformidade no uso da expressão. A título de exemplo, constata-se os ambíguos conteúdos empregados por Smith, Marshall e Fischer<sup>171</sup>. Adam Smith asseverava ser *renda* a riqueza nova que deriva de uma fonte produtora. Marshall e Fischer, por sua vez, incluíam no conceito os serviços que uma pessoa obtém a partir dos bens de sua propriedade, mesmo que eles estejam destinados ao uso próprio.

Destaque-se, ainda, o estudo empreendido pelo jurista argentino Horácio García Belsunce<sup>172</sup>, o qual compendiou e sistematizou o pensamento de diversos autores de diferentes épocas e searas científicas. Além das teorias que denominou de *econômicas*, discorreu sobre as teorias ditas *fiscais*, tendo-as segregado em três categorias: a teoria da *renda-produto*, a teoria *renda-acrécimo patrimonial* e as teorias *legalistas*.

Por sua vez, o jurista neozelandês Kelvin Holmes<sup>173</sup> produziu reconhecido trabalho de fôlego, no qual analisa as várias acepções de renda nas searas econômica, contábil e jurídica.

Seja como for, as teorias da *renda-produto* e da *renda-acrécimo patrimonial* têm ganhado relevo, tendo inspirado e contribuído para a elaboração de legislações tributárias de diversos países desde o século XIX<sup>174</sup>.

Em apertada síntese, para os adeptos da teoria da *renda-produto*, renda significa o resultado de uma fonte econômica da qual ela se origina; já pela teoria da *renda-acrécimo patrimonial*, renda representa o acréscimo patrimonial originário de qualquer fonte, interna ou externa ao patrimônio aumentado<sup>175</sup>. Ambas não escapam a críticas, sendo a mais comum, no que tange à primeira, o fato de excluir os ganhos alheios à fonte permanente, como o ganho de capital<sup>176</sup>.

---

<sup>171</sup> LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda – os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 17.

<sup>172</sup> BELSUNCE, Horácio García. **El concepto de Redito em la Doctrina y en el Derecho Tributário**. Buenos Aires, Depalma, 1967.

<sup>173</sup> HOLMES, Kevin. **The Concept of Income. A Multi-Disciplinary Analysis**. The Netherlands. IBFD Publications BV, 2000.

<sup>174</sup> LANG, Joachim. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income From Capital. In: **EATLP Congress**, Cologne 12-14 June 2003. IBFD, 2003, p. 18.

<sup>175</sup> Ricardo Mariz de Oliveira, **Fundamentos do Imposto de Renda**, p. 81.

<sup>176</sup> Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri (**O mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica**, p. 243)

Vale ressaltar, no que toca à teoria da *renda-acrécimo patrimonial*, que seu precursor foi o economista alemão Georg von Schanz. O autor vislumbrou um conceito amplo de *renda*, aí incluindo todas as entradas que possam ser avaliadas em moeda, inclusive o ganho de capital<sup>177</sup>, independentemente de realização dos lucros<sup>178</sup>.

Henry Simons, outro importante defensor dessa teoria, aduz que a *renda* seria o saldo positivo obtido da soma da renda poupada e da renda consumida, ou seja, das receitas que foram incorporadas ao patrimônio e determinaram o seu aumento, e das receitas que, tendo sido consumidas no período, não trouxeram nenhum acréscimo de patrimônio, ao final do período considerado<sup>179</sup>.

Para o economista norte-americano Robert Murray Haig, por sua vez, *renda* seria o acréscimo do poder de um indivíduo de satisfazer as suas vontades em um dado período, sendo esse poder consistente de dinheiro ou qualquer coisa suscetível de avaliação em dinheiro<sup>180</sup>.

A partir das acepções de *renda* atribuídas por esses estudiosos, a doutrina passou a denominar *modelo SHS (Schanz-Haig-Simons)* ou *conceito fundamental de renda*, na expressão utilizada por Kelvin Holmes. Tal modelo tem por premissas o acréscimo monetário de riqueza (mesmo que não realizado), a renda imputada (utilização dos bens próprios) e os gastos com bens e serviços (*renda psicológica*, ou seja, fluxo de sentimentos de satisfação decorrente de experiências psicológicas intangíveis)<sup>181</sup>.

---

<sup>177</sup> Gisele Lemke, **Imposto de Renda – os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**, p. 21.

<sup>178</sup> POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda e sua Aplicação no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de São Paulo, 2009, p. 37.

<sup>179</sup> SAKAKIHARA, Zuudi. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 151.

<sup>180</sup> Victor Borges Polizelli, op. cit., p. 37.

<sup>181</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. **A Tributação da Renda Imobiliária**. 2009. Tese (Doutorado em Direito). Universidade de São Paulo, 2009, p. 51.

### 5.2.2 Teoria legalista

Por fim, temos as teorias legalistas da renda, cujos adeptos defendem o ponto de vista de que é renda o que a lei estabelecer como tal<sup>182</sup>.

Nas palavras do ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) Nelson Jobim, tratando do imposto de renda, “o substantivo renda está, na Constituição, sem qualquer adjetivação.”<sup>183</sup>, não havendo lugar para que se argumente sobre conceitos ontológicos ou essencialistas ligados a renda.

Destarte, para os adeptos dessa teoria é autorizado alto nível de liberdade ao legislador infraconstitucional para regular o fato gerador dos impostos e contribuições, inclusive o imposto sobre a renda.

No entanto, dadas as características de sistema tributário constitucional brasileiro, tal teoria deve, em nossa opinião, ser rejeitada, ao menos no que tange ao estudo da competência tributária à luz de nossa Constituição, assim como o fez a grande maioria dos doutrinadores nacionais e a própria jurisprudência do STF<sup>184</sup>.

Em nosso entendimento, essa teoria não parece se adequar à realidade nacional tendo em conta dois fatores: a discriminação de competências tem por função limitar a atuação dos entes tributantes; e a interpretação constitucional não depende, pelo menos em tamanha magnitude, do direito infraconstitucional, uma vez que os signos constitucionais, em maior ou menor grau, possuem conteúdo semântico.

Vale dizer, a Constituição não quis deixar ampla margem de atuação aos entes políticos (primeiro fator) e, ademais, assim o fez pela indicação de signos constitucionais com conteúdo semântico (segundo fator).

---

<sup>182</sup> Gisele Lemke, op. cit., p. 23.

<sup>183</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 201.465. Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. para acórdão Min. Nelson Jobim, 02 mai. 2002.

<sup>184</sup> No âmbito desse tribunal, merecem referência o RE 166.772-9/RS (que trata do conceito de folha de salários para fins da contribuição previdenciária) e, recentemente, o RE 390.840/MG (conceito de faturamento para efeitos da Lei nº .9.718/98).

No mais, ainda em relação ao primeiro fator, nossa Constituição fez uma clara opção pela rigidez na distribuição de competências tributárias e, caso fosse aceita a teoria legalista, de nada valeria o esforço do constituinte nesse sentido<sup>185</sup>.

Dito doutra forma, seria um *nonsense* a Constituição, por um lado, limitar o poder tributário dos entes da Federação por meio da discriminação de suas competências e, por outro, deixar a cada um dos titulares a prerrogativa de eleger os exatos contornos desse poder.

Com efeito, não admitimos que os contornos do poder tributário atribuídos pelo constituinte fiquem sujeitos às definições levadas a efeito pelo próprio ente. Nas palavras de José Artur Lima Gonçalves<sup>186</sup>:

[...] considerando que o texto constitucional serviu-se da técnica de referir-se ao critério material da regra-matriz de incidência tributária para o fim de proceder à repartição de competência tributária impositiva, o conceito de ‘renda e proventos de qualquer natureza’ foi utilizado para esse fim, sendo intuitivo que o respectivo âmbito não poderá ficar à disposição do legislador ordinário. Admitir o contrário implica conferir ao legislador infraconstitucional competência para bulir com o âmbito das próprias competências tributária impositivas constitucionalmente estabelecidas, o que é – para quem aceita o pressuposto básico do escalonamento hierárquico da ordem jurídica – impossível.

Já no que tange ao segundo fator, não se pode negar que os termos utilizados pelo constituinte possuem diferentes graus de conteúdo semântico. Como bem reconheceu Paulo Ayres Barreto<sup>187</sup>:

Não é usual a preocupação do legislador constituinte em estabelecer, claramente, conceitos no plano constitucional. As referências terminológicas surgem como se unívocas fossem suas significações. Se, de um lado, essa univocidade não existe, é necessário reconhecer, de outro, que tais referências delimitam as possibilidades interpretativas.

Não há, portanto, total liberdade para o legislador infraconstitucional construir o significado dos signos constitucionais, sob pena de mutilar o Princípio da Supremacia Constitucional e desqualificar nossa Constituição como rígida, passando a ser daquelas flexíveis.

---

<sup>185</sup> Luís Eduardo Schoueri, criticando a posição adotada por Nelson Jobim, doutrina: “Vê-se que o Ministro levou seus pares a crer que haveria ampla liberdade para o legislador definir a hipótese tributária, desconsiderando que a discriminação constitucional de competências tributárias impõe que o legislador atue dentro dos parâmetros constitucionais. Merecem repulsa as teorias legalistas da renda.” (O mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica, p. 245.)

<sup>186</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 170.

<sup>187</sup> Paulo Ayres Barreto, **Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle**, p. 34.



Andrei Pitten Velloso<sup>188</sup> opina a esse respeito:

[...] os signos lingüísticos, repisa-se, possuem significados conotativo e denotativo determináveis, conquanto em certas hipóteses a determinação somente se possa ocorrer de forma relativa. Tal ilação é meramente analítica, visto que, caso contrário, signos lingüísticos não seriam, mas meros ruídos ou amontoados de letras, carentes de significação. A Constituição, no entanto, não traz em seu bojo amontoados de sinais gráficos afásicos. Isso pode ser afirmado de caráter categórico.

O argumento de que se amparou o Ministro Nelson Jobim – no sentido de que a Constituição não adjetivou o substantivo *renda* – revela-se, portanto, e *data venia*, insuficiente e imprestável para conviver em nosso sistema constitucional. Quis o eminente Ministro dar a entender que o vocábulo *renda* não dispõe de nenhum conteúdo semântico, remanescendo ao legislador infraconstitucional alto grau de liberdade (ou melhor, arbitrariedade/conveniência) para discipliná-lo. Assim não se pode conceber, uma vez que o signo *renda* possui conteúdo semântico a ser desenvolvido pelo intérprete, para efeito de identificação dos limites a que se deve submeter o titular dessa competência.

### 5.2.3 Teoria da renda adotada pelo ordenamento nacional

Alcides Jorge Costa<sup>189</sup>, ao tratar da complexa questão do conceito de renda, após versar sobre por quais óticas ele pode ser examinado, assevera ser o ponto de vista mais importante o da produção, estando a ele ligadas as teorias da fonte, que consideram renda o produto periódico de uma fonte permanente.

Em contraposição à teoria da fonte, Alcides Jorge Costa<sup>190</sup> se refere à teoria do acréscimo patrimonial, segundo a qual renda corresponde ao acréscimo dos ativos num determinado período. A renda tributável, no entanto, corresponde ao valor bruto da renda, reduzido pelas perdas de capital, os dispêndios gerais e necessários à manutenção, dentre outros, de modo a se apurar o acréscimo líquido do patrimônio, este, sim, tributável.

---

<sup>188</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 25.

<sup>189</sup> COSTA, Alcides Jorge. Conceito de Renda Tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo, Resenha Tributária, 1994, p. 21.

<sup>190</sup> *Ibidem*, p. 21.

Longe de se concluir que as discussões envolvendo o conceito de renda se limitam às questões a respeito das teorias da fonte e do acréscimo patrimonial, Alcides Jorge Costa<sup>191</sup> faz referência, ainda, ao problema do tratamento do ganho de capital, que, nos termos da teoria da fonte, conforme já exposto, não seria considerado renda, ao passo que pela teoria do acréscimo seria tributado, uma vez que pode ser considerado renda.

A despeito da problemática conceitual sobre a renda, decorrente de suas teorias, bem como de seus desdobramentos, Alcides Jorge Costa<sup>192</sup>, ao tratar especificamente do artigo 43 do Código Tributário Nacional, acaba concluindo que referido artigo incorporou o conceito de renda decorrente tanto da teoria da fonte quanto da teoria do acréscimo patrimonial, de modo que a solução dada pelo CTN teria sido aceita sem discussão e não comportaria mais polêmicas. Pela teoria da fonte, a renda estaria contemplada no inciso I do artigo 43 do CTN, ao passo que pela teoria do acréscimo patrimonial a renda estaria contemplada pelo inciso II do referido artigo. A tributação do ganho de capital, portanto, estaria prevista neste último inciso.

Luís Eduardo Schoueri<sup>193</sup>, pontificando a respeito das teorias sobre a renda, no caso, a teoria da fonte e a teoria do acréscimo patrimonial, realça a existência de falhas quando analisadas, cada qual, individualmente, o que, de certa forma, reafirma a oposição delas conforme posicionamento de Alcides Jorge Costa, especialmente quando Luís Eduardo Schoueri afirma que a adoção unicamente da teoria da renda-produto (fonte) não comportaria a tributação do ganho de capital, uma vez que tal não corresponderia a um fruto.

Por outro lado, em que pese a concordância de Luís Eduardo Schoueri<sup>194</sup> com a posição de Alcides Jorge Costa, no sentido de que o artigo 43 do CTN acabou por adotar tanto a teoria da renda-produto (fonte) quanto da renda-acréscimo (acrécimo patrimonial), é possível notar uma divergência de posicionamento que, por si só, nega também a suposta solução dada pelo CTN, que não comportaria mais polêmicas, conforme asseverado por Alcides Jorge Costa.

A divergência decorre do fato de que para Luís Eduardo Schoueri<sup>195</sup>, diferentemente do entendimento de Alcides Jorge Costa, o inciso I do artigo 43 do CTN não compreende apenas

---

<sup>191</sup> Alcides Jorge Costa, *Conceito de Renda Tributável*, p. 21.

<sup>192</sup> *Ibidem*, p. 27 e 28.

<sup>193</sup> Luís Eduardo Schoueri, *O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica*, p. 243.

<sup>194</sup> *Ibidem*, p. 246.

<sup>195</sup> *Ibidem*, p. 247.

a renda-produto (fonte), sem possibilidade de ocorrência de acréscimo patrimonial. Muito pelo contrário.

Em reforço à negação da posição de Alcides Jorge Costa, no sentido de que a adoção das teorias da renda-produto (fonte) e da renda-acréscimo (acrécimo patrimonial), na forma como concebida pelo Eminentíssimo Professor, não comportaria mais polêmicas, cabe ressaltar que Ricardo Mariz de Oliveira<sup>196</sup>, exaltando a função do artigo 43 do CTN com fundamento no artigo 146 da CF – no sentido de fixar os limites do campo de incidência do imposto sobre a renda e, portanto, servir de parâmetro para a configuração de ilegítimas pretensões tributárias –, afirma que o fato gerador do imposto é sempre a existência de aumento de patrimônio líquido, ou seja, decorrente de acréscimo patrimonial.

Basicamente, o fundamento da posição de Ricardo Mariz de Oliveira está centrado na redação do próprio artigo 43 do CTN, especialmente, nos incisos I e II do *caput*.

Para Ricardo Mariz de Oliveira<sup>197</sup>, na medida em que o inciso II se refere a proventos de qualquer natureza, “[...] assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, e o inciso I, por sua vez, se refere a “[...] renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, então seria possível concluir que os proventos (inciso II) são acréscimos patrimoniais que não estão abarcados por aqueles acréscimos previstos no inciso I.

Em que pesem as diferenças a respeito das teorias sobre o conceito de renda, no caso, renda-produto ou fonte e renda-acréscimo patrimonial, é possível afirmar que a incidência do imposto sobre a renda no Brasil, conforme afirmado por Ramon Tomazela Santos<sup>198</sup>, é orientada pelo princípio da renda líquida, em decorrência da observância dos princípios constitucionais que dão contornos à competência tributária para a criação do tributo, o que pressupõe não só a manutenção do mínimo existencial, como as deduções dos custos e despesas para que se configure a renda tributável.

---

<sup>196</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 282, 283 e 284.

<sup>197</sup> Ricardo Mariz de Oliveira, **Fundamentos do Imposto de Renda**, p. 285.

<sup>198</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. **Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 16.

Nesse mesmo sentido, João Francisco Bianco<sup>199</sup> afirma que no Brasil a tributação da renda é guiada pelo princípio da renda líquida, em decorrência da conjunção das regras e princípios constitucionais aplicáveis, tais como a capacidade contributiva, o não confisco e a proteção ao mínimo existencial.

Ou seja, ainda que a renda-produto e a renda-acrécimo tenham como característica comum a necessidade de observância do princípio da renda líquida, é possível afirmar que elas diferem uma da outra pelo fato de a renda-produto ter como pressuposto a manutenção da sua fonte produtora, ao passo que a renda-acrécimo pode considerar o consumo da própria fonte de produção, conforme exposto por Ramon Tomazela Santos<sup>200</sup>, sendo que, nesses casos, o ganho de capital fica caracterizado quando considerado, como dedução da renda bruta, o valor do custo.

#### **5.2.4 Disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos**

Revelam-se imprescindíveis para a compreensão do imposto de renda os conceitos de disponibilidade jurídica e econômica, albergados no artigo 43 do Código Tributário Nacional<sup>201</sup>.

Do dispositivo decorre que o fato gerador do imposto de renda corresponde à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

Tradicionalmente, a doutrina tem atribuído à expressão disponibilidade jurídica o significado de aquisição do direito à renda, ainda que sem sua realização em caixa ou em bens suscetíveis de realização em caixa (regime de competência). Já disponibilidade econômica

---

<sup>199</sup> BIANCO, João Francisco. **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2020, p. 202.

<sup>200</sup> Ramon Tomazela Santos, **Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis**, p. 21.

<sup>201</sup> “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.

estaria afeta ao próprio recebimento em caixa ou em bens suscetíveis de realização em caixa de direitos já incorporados ao patrimônio do contribuinte (regime de caixa).<sup>202</sup>

Assim, sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza o fato gerador do imposto de renda, torna-se imprescindível, para os fins que colimamos, discorrer quando, efetivamente, essa aquisição ocorre, vale dizer, se a disponibilidade ocorre no momento em que nasce o direito ao acréscimo de patrimônio, numa perspectiva estritamente jurídica, ou se a disponibilidade ocorre a partir do acréscimo patrimonial, à luz de aspectos eminentemente econômicos, despidos de formalidade jurídicas.

A esse respeito, Brandão Machado nos lembra aquilo que a doutrina alemã denominava de *propriedade econômica*. Segundo o artigo 80 do anteprojeto de Código Tributário de Enno Becker, a pessoa que possuísse um objeto como seu seria tratada como proprietária no sentido da lei tributária. Nessa linha, Dino Jarach é de entendimento segundo o qual o fato gerador do Imposto de Renda exigia a posse da renda – e não necessariamente a propriedade. Após compendiar a doutrina estrangeira apoiada na *interpretação econômica*, Brandão Machado noticia que os autores do anteprojeto de nosso Código Tributário Nacional, particularmente Rubens Gomes de Souza, pretenderam conservar o pensamento da doutrina alemã com a redação do artigo 43 do CTN, nomeadamente ao se referir à *disponibilidade econômica* de renda<sup>203</sup>.

Luís Eduardo Schoueri é da opinião de que o legislador tributário nem sempre alude aos signos no significado jurídico. Assim, o acréscimo patrimonial de que trata o artigo 43 do CTN não estaria relacionado à aceção jurídica de *patrimônio*, inclusive porque o direito privado acolheria mais de uma aceção. Com efeito, o autor conclui estar o termo *disponibilidade* ligado ao poder de empregar os recursos para a destinação que lhe aprouver, independentemente de mera formalidade jurídica<sup>204</sup>.

No entanto, *data venia*, não nos parecem acertadas essas concepções à luz do princípio da capacidade contributiva. Isso porque, em nossa visão, a posse de um bem, por si só, não

---

<sup>202</sup> Nesse sentido, MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 315.

<sup>203</sup> MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do Art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (Em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 117-118.

<sup>204</sup> Luís Eduardo Schoueri, O mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica, p. 252.

representa manifestação de capacidade para contribuir com as despesas gerais do Estado (capacidade contributiva objetiva).

Não reputamos correta a afirmação segundo a qual o mero possuidor de fato (sem nenhum título jurídico) do bem tenha capacidade para contribuir com as despesas gerais do Estado.

Não nos convence o entendimento de Luís Eduardo Schoueri ao afirmar ser incoerente a propriedade jurídica para efeitos do imposto de renda, apontando o exemplo de uma pessoa que, pela prática de atos ilícitos, adquire e usufrui de uma série de bens imóveis, todos em nome de *laranjas*<sup>205</sup>.

Em nossa visão, como contraponto ao exemplo do ilustre autor, o sistema do direito apresenta expedientes para restabelecer o *status quo ante*, retirando do malfeitor todos os bens e expressões monetárias auferidos pela prática de atos ilícitos. Aplicando-se o direito, não haverá renda a ser tributada do malfeitor. Ainda que isso não venha a ser feito pela ausência de aplicação do direito, o Direito Tributário possui meios para exigir o imposto do *laranja* (acréscimo patrimonial a descoberto, por exemplo) e, via execução fiscal, retirar a propriedade do bem em face do não pagamento do tributo correspondente.

No exemplo dado pelo Professor Schoeuri ocorre aquilo que a doutrina chama de *renda psíquica*, ou seja, fluxo de sentimentos de satisfação que os indivíduos têm do consumo de bens e serviços<sup>206</sup>. Todavia, em nosso pensamento, isso, por si só, não significa manifestação de capacidade para contribuir com as despesas estatais, a despeito de, sob a perspectiva econômica, essa noção poder ter alguma relevância.

Outrossim, discordamos da definição de Luís Eduardo Schoueri sobre *disponibilidade*. Não desprezamos aquilo que o respeitado Professor denomina de *mera formalidade jurídica*; em verdade, representa ato constitutivo do direito, antes do qual há um nada sob a perspectiva jurídica. Vale dizer, aquilo que ele chama de *mera formalidade* é, para nós, ponto central na distinção entre o direito e o não direito.

O que serve de pilar para a tributação da renda é o patrimônio, assim entendido em sua noção jurídica, estando em linha, portanto, com o princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>205</sup> Luís Eduardo Schoueri, O mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica, p. 260.

<sup>206</sup> Kevin Holmes, *The Concept of Income. A Multi-Disciplinary Analysis*, p. 36 -37.

### 5.3 Renda da pessoa jurídica

#### 5.3.1 Legislador complementar

Dispõe o art. 44 do Código Tributário Nacional que a base de cálculo do imposto de renda é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Deve-se chamar atenção para o fato de que a compreensão desse dispositivo não deve ser realizada isoladamente, desprezando-se a rigidez constitucional em matéria tributária, de modo a se chegar a uma indevida interpretação segundo a qual o legislador ordinário teria ampla liberdade para determinar a base de cálculo do imposto de renda em montante arbitrado ou presumido, em detrimento do “real”.

Nesse mister, em primeiro lugar, tenha-se em mente que a base de cálculo, nas lições de Paulo de Barros Carvalho, serve de medida para confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária<sup>207</sup>.

Por sua vez, o critério material da hipótese tributária do imposto de renda no Brasil tem seus contornos definidos em nossa Carta Constitucional, dadas as características que mencionamos alhures, em especial no que toca à rigidez de nosso Sistema Tributário Nacional na distribuição de competência aos entes federados.

Significa isso que uma tributação sobre a renda que se pretenda constitucional deve ter base de cálculo que confirme o critério material à luz dos elementos constitucionais postos à disposição do aplicador do direito.

Nessa toada, deve-se aqui reiterar que o nosso ordenamento jurídico acolheu, no que tange à tributação da renda, a tributação do imposto de renda guiada pelo princípio da renda líquida, pela qual se deve levar em conta não só as entradas e ganhos de capital como também, dentre outros, as perdas de capital, os custos e as despesas imprescindíveis para produção da renda.

---

<sup>207</sup> Sobre confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária, vide Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 334 e seguintes)

Se assim é, torna-se imperativo compreender os montantes arbitrados e presumidos de renda, como base de cálculo do imposto em tela, como secundários e alternativos ao montante “real”, assim tomados como a renda líquida do acréscimo patrimonial verificado num dado período.

Destarte, não sem razão Ricardo Mariz de Oliveira<sup>208</sup> vislumbra que:

[...] uma lei que impusesse o lucro presumido, sem dar margem para a prova do real acréscimo patrimonial e o emprego deste como base de cálculo do imposto de renda, ou que desconsiderasse tal prova, além de irrazoável e decorrer de abusivo desvio do devido processo legislativo, poderia adentrar na situação de tributação com efeito confiscatório, pois poderia conduzir a cobrar imposto em situações em que não houvesse efetivo aumento patrimonial [...].

Em linha com essa noção, de fato a legislação ordinária vigente apenas faculta (não obriga) a pessoa jurídica a aderir ao regime do Lucro Presumido, desde que preenchidas determinadas condições e em algumas hipóteses, assim como autoriza a mensuração da base de cálculo, pelo regime do Lucro Arbitrado, em situações específicas, quando as condições em concreto não viabilizarem a mensuração pelo Lucro Real ou Lucro Presumido.

### 5.3.2 Legislador ordinário: dever e dilema

Estabelecemos nos tópicos anteriores premissas para chegar à conclusão de que o legislador ordinário deverá, sob pena de incompatibilidade com a Constituição Federal, buscar, para efeitos de determinação do imposto de renda, instrumentos e metodologias direcionados a atender o princípio da renda líquida.

Trata-se, portanto, não de uma faculdade ou mera orientação dirigida ao legislador ordinário; mas sim de um dever à luz da Constituição Federal, de modo que a disciplina do imposto de renda seja aderente aos critérios e princípios de que lá se originam.

Todavia, não basta ao legislador simplesmente apontar ou descrever o aspecto material do imposto de renda compatível com a Constituição; há um posterior trabalho, consistente em trazer elementos para a determinação da base de cálculo compatível com o princípio da renda líquida. Nessa linha, como adverte Victor Borges Polizelli, o “[...] o Direito Tributário não pode

---

<sup>208</sup> Ricardo Mariz de Oliveira, **Fundamentos do imposto de renda**, p. 532.



se bastar em definir a base tributável sobre o conceito de renda tributável. São necessárias regras e convenções valorativas para viabilizar o cálculo da renda tributável.”<sup>209</sup>

Nesse mister, não se deve ignorar a inequívoca dificuldade de se traduzir abstrações (princípio da renda líquida, capacidade contributiva etc.) para uma outra linguagem (matemática), que é a determinação da base de cálculo do imposto de renda. Isso não passou despercebido por Ricardo Mariz de Oliveira, para quem “[...] não há lucro real que seja real, mas é ele o mais próximo da realidade abstrata do aumento patrimonial”<sup>210</sup>

Assim, ao legislador ordinário se apresenta um dilema: produzir regras próprias para mensuração ou apropriar-se de regras já desenvolvidas por outras áreas do conhecimento ou ramos do direito.

A esse propósito, como bem concluiu Antonio Lopo Martinez, a linguagem contábil presta um relevante papel, “[...] servindo, ao mesmo tempo, como meio de prova para a constituição dos fatos jurídicos tributários e como unidade de significação na estrutura da norma jurídica tributária.”<sup>211</sup> No que tange a esse último aspecto, “[...] é no critério quantitativo (*da regra-matriz de incidência tributária*) que a linguagem contábil se faz presente de modo mais marcante.”<sup>212</sup>

Tal afirmação, no que tange ao regime do imposto de renda das pessoas jurídicas, é oportuna, eis que o legislador tributário incorporou o regime contábil consagrado pelo direito societário, de modo que o lucro contábil antes da provisão do próprio imposto constitui o primeiro passo do processo de apuração da base de cálculo. Com efeito, a base de cálculo nesse caso é identificada a partir do lucro contábil, que se submete a ajustes (adições, exclusões e compensações) estabelecidos pela legislação em vigor (conforme artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77). Feitos esses ajustes, chega-se à base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas.

---

<sup>209</sup> POLIZELLI, Victor Borges. Balanço Comercial e Balanço Fiscal: Relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o Modelo Adotado pelo Brasil. In: BONILHA, Paulo Celso Bergstrom, COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo, ZILVETTI, Fernando Aurélio. (coord.). **Direito Tributário Atual. N. 24.** São Paulo: Dialética, 2010. p. 593.

<sup>210</sup> Ricardo Mariz de Oliveira, **Fundamentos do imposto de renda**, p. 530.

<sup>211</sup> MARTINEZ, Antonio Lopo. **A linguagem contábil no Direito Tributário.** 2002. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2002, p. 120.

<sup>212</sup> *Ibidem*, p. 121.

**PARTE 3 – ALTERAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES  
FINANCEIRAS DAS CONCESSIONÁRIAS DE  
SERVIÇOS PÚBLICOS DE TRANSMISSÃO DE  
ENERGIA ELÉTRICA**

## 6 CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

### 6.1 O regime administrativo da concessão de serviços públicos precedida de obra

O artigo 175 da Constituição Federal confere ao Poder Público o dever de prestar serviços públicos, autorizada a concessão ou a permissão a entes particulares, na forma de lei especial. À Lei nº 8.987/95, por sua vez, coube a disciplina da matéria, regulando inclusive aquilo que denominou, em seu artigo 2º, inciso III, de “concessão de serviço público precedida da execução de obra pública”<sup>213</sup>.

É oportuno esclarecer que a concessão de que trata aquele dispositivo (concessão precedida de obra) tem regime jurídico distinto e não se confunde com a mera contratação de obra pública prevista no artigo 7º da Lei nº 8.666/93. Enquanto no primeiro regime o particular (a concessionária) tem seu investimento inicial (a obra) e a operação remunerados pela exploração do serviço público ao usuário, no segundo a concessionária é diretamente remunerada pelo Estado-contratante, seja pela modalidade de empreitada global ou por preço unitário (inciso VIII do artigo 6º da Lei nº 8.666/93). Num, a concessionária é remunerada pelo usuário do serviço público; noutro, a concessionária é remunerada diretamente pelo Estado.

Tal fator (remuneração) é tão marcante na compreensão das concessões de serviços públicos que, caso se ignore tal elemento, haverá completa confusão cognitiva entre ela e o mero contrato administrativo de prestação de serviços. É por esse motivo que Celso Antônio Bandeira de Melo, com o rigor técnico que o caracteriza, critica a ausência do atributo da remuneração pela exploração do serviço público no conceito legal de “concessão de serviço

---

<sup>213</sup> “Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se: [...]

II – concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;”

público” trazido pelo inciso II do artigo 2º da Lei nº 8.987/95<sup>214</sup>. Aduz o festejado administrativista:

[...] o beneficiário da “delegação” efetuada remunerar-se-ia pela própria exploração de tal serviço, traço, este, que a distingue do mero contrato administrativo de prestação de serviços. Vale dizer: se se recebe o conceito tal como formulado, o contrato de prestação de serviços – como, por exemplo, o de coleta de lixo, remunerado pela própria entidade contratante mediante pagamentos predeterminados – converte-se, também ele, em concessão de serviços públicos, ainda que a lei, por certo, não haja pretendido abraçar tal consequência descabida.<sup>215</sup>

Vale lembrar que, felizmente, o inciso III daquele artigo, que traz o conceito de “concessão de serviço público precedida da execução de obra pública”, não repete esse mesmo equívoco, apontando, inclusive, que o investimento na obra será remunerado pelo direito de exploração do serviço público.

Veja-se, assim, que a remuneração pela exploração do serviço público é condição *sine qua non* para a caracterização do próprio fenômeno jurídico da concessão de serviços públicos, sob pena, pela ótica do direito administrativo, de se confundi-lo com o contrato administrativo de prestação de serviço.

Via de consequência, nessa perspectiva, não há como conceber a concessionária como prestadora de serviço de construção. Reitere-se: a remuneração por todo o seu investimento, risco e esforço decorre da exploração do serviço público. Admitir que a concessionária auferir remuneração pela prestação de serviço de construção é resultado de uma avaliação simplista, precipitada e alheia a toda o sistema jurídico afeto à administração pública.

A construção ou reforma da infraestrutura devem ser concebidas tão-somente como um encargo contratual adjetivo, como antes exposto. Isso não faz com que o contrato de concessão seja caracterizado como “contrato administrativo de prestação de serviço”.

<sup>214</sup> “Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no [art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos [arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#).”

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: [...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: [...]

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

<sup>215</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 668.

Sob a perspectiva empresarial, o particular tem plena ciência de que tal encargo contratual não será diretamente remunerado pelo Poder Concedente. Por isso é que embute tal investimento nos custos da remuneração a ser exigida dos usuários do serviço público prestado. Nesse mesmo sentido, Marçal Justen Filho<sup>216</sup>, em seus comentários sobre a remuneração das concessionárias, ensina: “[...] a remuneração do concessionário corresponderá à diferença entre o custo necessário a produzir e comercializar o serviço público e o preço correspondente por ele auferido como resultado da exploração”.

É de se notar que os custos decorrentes de encargos contratuais ou, noutras situações, necessários para a produção do serviço não mudam o regime e a natureza jurídica da remuneração dos contratos. Do contrário, teríamos de admitir que, numa locação em que o locador se compromete contratualmente a efetuar certas mudanças estruturais no imóvel, parte da remuneração conferida pelo locatário seria por serviços de construção (e não aluguel); numa prestação de serviços de telecomunicação, parte da remuneração seria por aluguel de torres de comunicação; outros inúmeros exemplos exóticos poderiam ser postos aqui.

## **6.2 Forma de contabilização das receitas de prestação de serviços de transmissão de energia elétrica**

Importante norte à contabilização dos contratos de concessão de serviços públicos foi trazido pela Interpretação CPC 01 (ICPC 01), particularmente na perspectiva da entidade privada (Concessionária). De acordo com esse modelo alterou-se

[...] substancialmente a maneira como determinados tipos de concessão são contabilizados no cenário nacional, haja vista que o foco passa a ser a essência econômica da transação e não a forma. Pode-se dizer que se trata de um modelo contábil mais adequado à medida que reflete os eventos econômicos que são específicos a tais tipos de contrato.<sup>217</sup>

Nessas situações, as concessionárias não devem reconhecer os investimentos realizados na implementação ou na melhoria da infraestrutura como se os imobilizados fossem seus<sup>218</sup>, tal

---

<sup>216</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Teoria Geral das Concessões de Serviço Público**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 332.

<sup>217</sup> IUDÍCIUS, Sérgio de; GELBCKE, Ernesto Rubens; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2018. p. 500.

<sup>218</sup> Item 11 do ICPC 01 (R1).

como ocorria sob os auspícios do padrão contábil vigente antes da Lei nº 11.638/07. Devem, pelo contrário, registrar tais investimentos como ativo financeiro ou como ativo intangível ou, em certos casos, como ativo financeiro e intangível <sup>219</sup>.

De maneira geral, pode-se dizer que o critério que diferencia o registro de um (ativo financeiro, que passou a ser denominado ativo contratual por meio do Pronunciamento CPC 47) ou de outro (ativo intangível) é a existência de garantia do recebimento pelos recursos investidos na infraestrutura. Quer isso significar que se a receita da Concessionária for garantida pelo poder público (como no caso dos contratos de concessão de serviços públicos de transmissão de energia elétrica) a ICPC 01 determina que seja registrado um ativo financeiro. Do contrário, caso o poder concedente garanta apenas o direito à exploração de uma atividade (como num contrato em que o poder concedente garante à concessionária o direito de arrecadar pedágio dos cidadãos), registra-se um ativo intangível.<sup>220</sup>

Num caso ou no outro, o ativo é mensurado pelo seu valor justo (eis outra diferença entre o regime contábil atual e o anterior à reforma da Lei das Sociedades Anônimas), ou seja, os respectivos valores justos das importâncias recebíveis pela Concessionária.

Sendo assim, em vez de tais Concessionárias registrarem os investimentos na conta de ativo imobilizado pelo seu valor de custo (como no padrão contábil revogado), a ICPC 01 determina que “O concessionário deve contabilizar receitas e custos relativos a serviços de construção ou de melhoria de acordo com o CPC 47”.<sup>221</sup>

Importante aspecto para efeito desse estudo diz respeito à observância do Pronunciamento CPC 47 determinada pelo ICPC 01 naquilo que se relaciona à forma de contabilização das receitas e dos custos e que, ao final, muito fundamentará os novos procedimentos contábeis adotados.

Basicamente, o Pronunciamento CPC 47, dentre outras providências, revogou e substituiu o Pronunciamento CPC 30 – Receitas e o Pronunciamento CPC 17 – Contratos de Construção, que antes disso deveriam ser observados pelas Concessionárias.

---

<sup>219</sup> Item 15 do ICPC 01 (R1).

<sup>220</sup> Itens 16 e seguintes do ICPC 01 (R1).

<sup>221</sup> Item 14 do ICPC 01 (R1).

A verdade é que os Pronunciamentos CPC 30, CPC 17 e, agora, CPC 47, representaram a implementação de normas desejadas pelas entidades normatizadoras contábeis, relativamente, em especial, às receitas

[...] visando atingir o objetivo fundamental dos relatórios contábil-financeiros de entidades com fins lucrativos, qual seja: “permitir que fluxos de caixa esperados sejam estimados a partir de demonstrações financeiras ou contábeis quanto a montantes, momentos e volatilidades” (conforme estipulado na Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade no Brasil, a partir do ordenamento contábil inaugurado com a Lei 11.638/2007) [...].<sup>222</sup>

Os princípios básicos, então, dessa nova forma de contabilização são: “1) a receita é auferida, somente, quando a obrigação de fornecer bens ou serviços ao cliente é satisfeita; e 2) a receita deve, quando aplicável, ser alocada para as diferentes obrigações contratuais com os clientes e reconhecida de forma separada”.<sup>223</sup>

Por outro lado, para efeito de operacionalizar os referidos princípios básicos, deverão ser seguidos os seguintes passos:

1º) identificar o contrato com o cliente; 2º) identificar as obrigações separáveis do contrato; 3º) determinar o preço da transação; 4º) alocar o preço de acordo com as obrigações separáveis do contrato; e 5º) reconhecer a Receita quando a obrigação separável for satisfeita.<sup>224</sup>

Reforça-se que esses mesmos princípios e passos encontram-se no CPC 47, conforme exposto por Eduardo Flores, Eliseu Martins e Guillermo Oscar Braunbeck<sup>225</sup>.

Verifica-se, portanto, que o procedimento de identificar obrigações contratuais distintas em um mesmo contrato, com observância do quanto exposto pelos doutrinadores da ciência contábil anteriormente citados, considerando que “[...] o foco passa a ser a essência econômica da transação e não a forma [...]”<sup>226</sup>, e lhes atribuir valores por meio de alocações, decorre, exclusivamente, da adoção de princípios específicos da contabilidade, que busca atingir

<sup>222</sup> CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento contábil de receitas: o que vem (ou pode vir) por aí. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximação e distanciamento)**. V. 3. São Paulo: Dialética, 2012, p. 282.

<sup>223</sup> Ibidem, p. 286.

<sup>224</sup> Ibidem, p. 286.

<sup>225</sup> FLORES, Eduardo; MARTINS, Eliseu; BRAUNBECK, Guillermo Oscar. Nada de novo no front: A constante busca pelo adequado reconhecimento contábil de receitas. In: **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo. MP Editora, 2019. V. 1, p. 69 e 70.

<sup>226</sup> Sérgio de Iudícibus, Ernesto Rubens Gelbcke e Eliseu Martins, **Manual de Contabilidade Societária**, p. 500.

objetivos peculiares dessa mesma área do saber, de modo que, para tanto, com base em fenômenos econômicos factuais, a linguagem específica da contabilidade constituiu uma realidade conceptual própria e, assim, para seus fins, legítima.

Nesse caso, à medida da construção da infraestrutura as Concessionárias devem reconhecer em sua escrituração contábil:

- (i) como “custos” de construção, no resultado do exercício, os dispêndios incorridos com investimentos na infraestrutura (reitere-se: no padrão contábil anterior, tais custos eram imobilizados, transitando no resultado do exercício apenas na realização por depreciação, amortização, baixa etc.); e
- (ii) como “receitas” de construção, o valor justo pelos investimentos na infraestrutura incorridos, tendo por contrapartida um ativo financeiro ou intangível.

Após a “fase de construção”, a concessão entra na “fase de operação”, pela qual o resultado do exercício é impactado, dentre outros itens, pelas receitas financeiras ligadas ao investimento na infraestrutura (uma espécie de “juros embutidos” pelo pagamento a prazo da construção), bem como pelas receitas e custos da operação e manutenção da infraestrutura.

No Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.700/17, há uma demonstração dos efeitos no resultado do exercício decorrentes da aplicação da ICPC 01.

O quadro a seguir ilustra, de maneira bastante simplificada, os impactos nos resultados dos exercícios decorrentes (i) do padrão contábil estabelecido pela ICPC 01 e (ii) da prática contábil anterior, utilizando como exemplo as transmissoras de energia elétrica:

ICPC 01	Fase de Construção		Fase de Operação								Total
	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10	
Receita de Construção	1.500										1.500
Receita Financeira embutida - Ajuste a Valor Presente	-250	28	28	28	28	28	28	28	28	28	-0
Receita de Operação		11	11	11	11	11	11	11	11	11	100
(-) Custos de Construção	-1.000										-1.000
(-) Custos de Operação		-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-90
<b>Resultado do Exercício</b>	<b>250</b>	<b>29</b>	<b>29</b>	<b>29</b>	<b>29</b>	<b>29</b>	<b>29</b>	<b>29</b>	<b>29</b>	<b>29</b>	<b>510</b>

  

Prática Contábil Anterior	Fase de Construção		Fase de Operação								Total
	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10	
Receita Anual Permitida (RAP)		178	178	178	178	178	178	178	178	178	1.600
(-) Depreciação *		-111	-111	-111	-111	-111	-111	-111	-111	-111	-1.000
(-) Custos de Operação		-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-90
<b>Resultado do Exercício</b>	<b>0</b>	<b>67</b>	<b>67</b>	<b>67</b>	<b>67</b>	<b>67</b>	<b>67</b>	<b>67</b>	<b>67</b>	<b>67</b>	<b>510</b>

\* Investimento registrado no ativo imobilizado no valor de \$1.000



O quadro acima evidencia que a prática contábil anterior registrava, fielmente, como receita bruta em cada um dos exercícios, a Receita Anual Permitida (RAP), ou seja, a receita decorrente do Serviço Público de Transmissão de Energia Elétrica a que as transmissoras de energia elétrica têm direito por prestarem serviço público durante a operação da concessão<sup>227</sup>.

No entanto, com a ICPC 01, o montante faturado pela transmissão de energia elétrica (RAP) deixou de ser retratado como receita bruta de prestação de serviços de transmissão. Em seu lugar, a contabilidade passou a reconhecer três tipos de receitas:

- (i)** de construção (na “fase de construção”), tal como se as concessionárias fossem simplesmente construtoras;
- (ii)** financeiras (tanto na “fase de construção”, quanto na “fase de operação”), tal como se fosse uma remuneração por “juros embutidos” pelo pagamento a prazo da “construção” (ajuste a valor presente); e
- (iii)** de operação e manutenção (na “fase de operação”).

A nova contabilidade (ICPC 01) não denomina as receitas das Concessionárias como decorrentes de prestação de serviços de transmissão de energia; ela as denomina e registra, num primeiro momento (“fase de construção”), como uma receita de construção – tal como uma construtora que é remunerada (a prazo) pelo serviço de construção – e, depois (na “fase de operação”), como uma empresa prestadora de serviços de operação e manutenção.

Verifica-se, pois, que essa nova metodologia contábil acabou por promover alterações profundas quanto à natureza e momento de reconhecimento de parte significativa das receitas dos contratos de concessão de serviços públicos de transmissão de energia elétrica, tendo em vista que, com base em novos critérios e regras, a nova realidade conceptual contábil é constituída por uma receita de construção e financeira (valor justo) que deve ser registrada concomitantemente ao final da construção da infraestrutura e que, anteriormente, era representada por receita de prestação de serviços de transmissão de energia elétrica registrada à medida que referida receita era recebida.

Ou seja, a nova realidade constituída pela linguagem da contabilidade passou a representar algo que atendeu, exclusivamente, aos interesses dessa área do saber, entrando em

---

<sup>227</sup> Esse mesmo conceito de RAP é encontrado no glossário disponível no site da ANEEL (Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/biblioteca/glossario.cfm?att=R> - acesso em 10/02/2015).

total descompasso e ruído com os objetivos e expectativas do direito e em conflito, pois, com a realidade conceptual considerada pelas normas jurídicas tributárias vigentes.

Em verdade, esse ruído, para as empresas tributadas pelo Lucro Real, acabou sendo eliminado, uma vez que a alteração da natureza/denominação de parte da receita não representou nenhuma alteração na tributação (a não ser a antecipação por conta do aumento das bases de cálculos das estimativas mensais).

Por outro lado, quanto ao momento de registro dessas receitas, a legislação tributária<sup>228</sup> acabou por determinar ajustes nas bases de cálculo dos tributos que seriam afetados (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) o que, pode-se dizer, representou a aplicação do fenômeno da interdisciplinaridade jurídica, conforme conceituada por Marcelo Neves e Paulo Ayres Barreto, na medida em que referidos ajustes consubstanciaram verdadeira “tradução” da nova realidade contábil para o direito, justamente com base nos seus princípios e objetivos, que recepcionou essa realidade de outra área do conhecimento (a contabilidade), por meio, no caso, da interdisciplinaridade do direito tributário com o direito societário, como exposto linhas atrás.

Por outro lado, no que se refere à repercussão tributária em relação às empresas tributadas pelo Lucro Presumido, conforme se verificará no tópico seguinte, é possível afirmar que as Autoridades Fiscais, por sua interpretação e posicionamento, aplicaram o que Marcelo Neves denomina de imperialismo disciplinar, porquanto houve a imposição de conceitos (realidades) de outra área do conhecimento (no caso, a contabilidade) sem nenhuma “tradução” para os interesses do direito, no caso, o ramo do direito tributário, eis que, para o direito societário, os conceitos da contabilidade foram totalmente incorporados.

### **6.3 Tributação pela sistemática do lucro presumido**

Até o início da vigência da Lei nº 12.973/14 (que revogou o RTT – Regime Tributário de Transição), as Concessionárias, optantes pelo regime do Lucro Presumido, para efeito de tributação do Imposto de Renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consideravam, com vistas à apuração da base de cálculo de seus recolhimentos trimestrais, suas receitas efetivamente faturadas pela prestação do serviço

---

<sup>228</sup> Artigos 168, §2º, I, 280 e 281 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/17.

público de transmissão denominadas RAP – Receita Anual Permitida, nos termos dos referidos contratos de concessão, sobre as quais eram aplicados os percentuais de presunção do lucro de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).

A atividade exercida pelas Concessionárias, conforme Contratos de Concessão firmados com o Poder Concedente, é de transmissão de energia elétrica, que nada mais é do que uma espécie do serviço de transporte de carga, uma vez que a energia elétrica é bem móvel, nos termos do artigo 83, I, do Código Civil<sup>229</sup> e as Concessionárias comprometem-se a prestar serviços de “transporte” da energia de um determinado ponto a outro.

Nesse sentido, tomando por base a natureza de suas atividades, as receitas que são auferidas pelas Concessionárias, pela prestação dos serviços de transmissão, objeto dos Contratos de Concessão firmados com o Poder Concedente, se submetem, na sistemática do Lucro Presumido, para fins de apuração da base de cálculo dos pagamentos trimestrais de IRPJ e CSLL, aos percentuais de 8% e 12%, respectivamente.

Confirmando esse entendimento, as Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil (RFB) das 7ª, 8ª e 9ª Regiões emitiram respostas às consultas nºs 344/06, 55/08, 94/04<sup>230</sup> e 149/02, todas favoráveis à aplicação dos percentuais de 8% e 12%, afastando qualquer discussão acerca do percentual de presunção correto a ser aplicado relativamente às atividades exercidas pelas Concessionárias.

A título exemplificativo passa-se a transcrever a ementa da Solução de Consulta nº 55/08 que segue o mesmo padrão das demais:

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL. TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. A atividade de transmissão de energia elétrica, explorada por meio de concessão do Poder Público, é considerada transporte de carga, para fins de aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta correspondente, na apuração do lucro presumido.

Com efeito, desde 2008, em decorrência da promulgação da Lei nº 11.638/07, que alterou a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) e teve por objetivo “importar” as práticas internacionalmente admitidas e formalizadas por meio dos IFRS<sup>231</sup>, a forma de

---

<sup>229</sup> “Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

I - as energias que tenham valor econômico;”

<sup>230</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 94/2004. Superintendência Regional – 8ª Região Fiscal, 30 mar. 2004.

<sup>231</sup> O IFRS (*International Financial Reporting Standards*) é, em linhas gerais, um conjunto de

elaboração e divulgação das demonstrações contábeis das empresas brasileiras vem sofrendo profundas mudanças, de modo a convergir com o padrão contábil internacional.

As demonstrações financeiras das Concessionárias foram bastante impactadas por esse novo padrão contábil, notadamente porque passaram a se submeter à Interpretação do CPC 01 (“ICPC 01”) e, desse modo, começaram a ser vistas, sob as lentes da nova prática contábil, como verdadeiras empresas de construção civil, a despeito de: (i) sob a perspectiva empresarial, terem essencialmente vocação para a prestação dos serviços concedidos pelo Poder Público; (ii) sob a perspectiva jurídica, não se tratar da tradicional contratação de obra pública (artigo 7º da Lei nº 8.666/93), cujo regime jurídico tem contornos distintos dos contratos efetivamente firmados em concreto (de concessão de serviços públicos precedida de obra, nos termos do artigo 2º, III, da Lei nº 8.987/95).

Em virtude das referidas alterações no novo padrão contábil, as Concessionárias passaram a reconhecer, já durante a fase de construção da obra, as receitas de “serviços de construção”, avaliadas a valor justo (ainda que sem nenhuma correspondência temporal com o fluxo de caixa de suas receitas), e os respectivos custos em resultado do exercício.

No padrão contábil anterior, somente eram reconhecidas receitas quando da efetiva prestação dos serviços públicos (após a fase de construção) e à medida do recebimento, sendo que os custos de construção eram registrados no ativo permanente, passíveis de baixa para resultado do exercício por meio de depreciação ou amortização. Ou seja, as Concessionárias começaram a ter a obrigação de registrar, apenas para efeitos contábeis, receitas de “serviços de construção”, mesmo (i) não sendo empresas de construção civil; (ii) não tendo direito a receber receitas dessa natureza (os contratos de concessão não lhes conferem esse direito); e (iii) sendo toda a sua receita fruto de faturamento contra os usuários do serviço público, a saber, as geradoras, distribuidoras e consumidores livres de energia elétrica.

Do ponto de vista tributário, o tema ganhou especial relevo, eis que as autoridades fiscais emitiram, inicialmente, a Solução de Consulta COSIT nº 174, de 3 de julho de 2015<sup>232</sup>

---

pronunciamentos de contabilidade publicados e revisados pelo IASB (*International Accounting Standards Board*). No Brasil, o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), órgão criado pela Resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade, tem por missão estudar, pesquisar, discutir e deliberar a emissão de pronunciamentos contábeis que auxiliem na uniformização das normas brasileiras de contabilidade. Desde sua criação, o CPC tem emitido diversos pronunciamentos contábeis nitidamente inspirados nos IRFS (às vezes, meras traduções, muitas vezes de difícil compreensão), os quais têm sido adotados pela CVM, pelo próprio CFC e diversos órgãos estatais.

<sup>232</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 174/2015. Coordenação-Geral de Tributação,

(aplicável à sistemática do Lucro Real – afetando as estimativas mensais, mas causando efeitos meramente temporais de antecipação de tributos) e, posteriormente, a Solução de Consulta COSIT nº 112, de 3 de agosto de 2016<sup>233</sup> (que, esta sim, determinou um acréscimo indevido de carga de tributária), segundo a qual as concessionárias de serviços de transmissão de energia elétrica que estão sujeitas ao reconhecimento dessas receitas de “serviços de construção” deverão calcular suas bases de cálculo de IRPJ e CSLL, na sistemática do Lucro Presumido, utilizando o percentual de presunção de 32%, previsto no artigo 15, §1º, III, “e”, da Lei nº 9.249/95, com redação da Lei nº 12.973/14<sup>234</sup>.

Importa salientar que, até então, suas receitas estavam sujeitas aos percentuais de 8% (imposto de renda) e 12% (contribuição social), tendo em vista que a atividade de transmissão de energia elétrica é, em essência jurídica, transporte de carga, conforme já mencionado acima e incontroverso reconhecimento pelas próprias autoridades fiscais<sup>235</sup>.

No entendimento das autoridades fiscais, o Contrato de Concessão prevê a prestação de serviço de construção e as normas contábeis determinam o registro de parte das receitas auferidas em virtude da prestação de serviços de transmissão de energia elétrica como sendo de construção e, portanto, estas receitas (classificadas, unicamente por meio da contabilidade, como sendo de construção) estão sujeitas ao percentual de presunção de 32%.

Em decorrência de referido entendimento, a Receita Federal do Brasil passou a exigir das Concessionárias o recolhimento dos pagamentos trimestrais de IRPJ e CSLL, na sistemática do Lucro Presumido, e os pagamentos das estimativas mensais, quando ao Lucro Real, mediante a apuração de suas bases de cálculo com aplicação do percentual de presunção de 32%.

---

3 jul. 2015.

<sup>233</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 112/2016. Coordenação-Geral de Tributação, 3 ago. 2016.

<sup>234</sup> “Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: [...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: [...]

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.”

<sup>235</sup> Confirmando esse entendimento, as Superintendências Regionais da Receita Federal da 7ª, 8ª e 9ª Regiões emitiram as seguintes respostas a consultas: 344/06, 55/08, 94/04 e 149/02, todas favoráveis à aplicação dos percentuais de 8%/12%.

Restou demonstrada a natureza do serviço prestado, a natureza da receita auferida pelas Concessionárias, bem como a forma de contabilização das referidas receitas com base no antigo e no novo padrão contábil.

Nesse sentido, uma vez definida a natureza da receita de prestação de serviço público de transmissão de energia elétrica, cumpre analisar a legislação tributária que trata da apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL na sistemática do Lucro Presumido.

Com efeito, o artigo 1º c/c o artigo 25 da Lei nº 9.430/96 dispõe que os optantes pelo regime de apuração do IRPJ pela sistemática do Lucro Presumido sujeitar-se-ão ao regime de apurações trimestrais, adotando o pagamento do imposto calculado sobre a base de cálculo determinada pelo artigo 15 da Lei nº 9.249/95.

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: [...]

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo; [...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: [...]

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

O artigo acima transcrito, portanto, estabelece a regra geral para cálculo dos pagamentos trimestrais, trazendo, ainda, regras específicas para determinadas atividades em relação às quais devem ser aplicados percentuais de presunção diferentes.

Conforme já exposto anteriormente, a prestação de serviços públicos de transmissão de energia elétrica é considerada uma atividade de transporte de cargas e, como tal, deve ser tributada, de maneira que, analisando-se as hipóteses previstas no artigo 15 da Lei nº 9.249/95, é possível concluir que a atividade em questão se enquadra no percentual de presunção de 8%, em função da interpretação conjunta do *caput* e alínea “a” do inciso II.

A legislação mencionada é clara ao estabelecer, para fins de apuração do IRPJ, que o transporte de carga se submeterá à regra geral disposta no *caput* do artigo 15 da Lei nº 9.249/95,

ou seja, aplicação do percentual de presunção de 8% sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica que, nos termos do disposto no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, será, no caso das Concessionárias, o preço pela prestação de serviços<sup>236</sup> de transmissão de energia elétrica que, por sua vez, como reconhecido pela própria Receita Federal do Brasil, corresponde a uma espécie do gênero transporte de cargas previsto expressamente na alínea “a” do inciso II do parágrafo 1º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95.

Por sua vez, no que se refere à CSLL, o artigo 20 da Lei nº 9.249/95 estabelece que o percentual de presunção para sua apuração será de 12%. Veja-se:

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os [arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo [art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento).

Assim, uma vez que as Concessionárias se submetem à regra geral para fins de apuração do IRPJ, conforme já demonstrado, o mesmo entendimento se aplica à CSLL, sendo certa a aplicação do percentual de presunção de 12%, conforme já reconhecido pelo próprio Fisco em Soluções de Consulta já proferidas.

Por outro lado, conforme já exposto, a Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 112/16<sup>237</sup>, ao tratar de questionamentos realizados por contribuinte que buscava, justamente, a confirmação de que os novos critérios contábeis relacionados às Concessionárias não gerariam, na sistemática do Lucro Presumido, nenhuma alteração na forma de apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, manifestou seu entendimento de forma diametralmente oposta àquela do contribuinte, tendo, basicamente, fundamentado seu posicionamento em regras e normas estritamente contábeis, as quais justificaram essa nova

---

<sup>236</sup> “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.”

<sup>237</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 112/2016. Coordenação-Geral de Tributação, 3 ago. 2016.

realidade constituída por sua linguagem específica, adotando a seguinte ementa para o IRPJ que, em verdade, foi basicamente repetida para a CSLL, a saber:

Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. REGIME CAIXA.

O percentual de presunção a ser aplicado para determinação da base de cálculo do Lucro Presumido, nos termos da alínea “e” do inc. III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, combinados com o art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, todos com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, será de 32% (trinta e dois por cento) para o cálculo do IRPJ, para as atividades de prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, vinculados a contratos de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais.

A construção da infraestrutura é etapa diversa e autônoma, remunerada com receita a ser paga com ativo financeiro, sendo a concessionária tida por prestadora de tal serviço, não imiscuída à fase de operação do empreendimento (que será remunerada pelos serviços de operação). Por força do § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, para o caso de outras atividades, serão aplicados seus correspondentes percentuais de presunção. [...]

Verifica-se, pois, que a Receita Federal do Brasil simplesmente incorporou essa nova realidade conceptual contábil ao sistema jurídico tributário sem nenhum tipo de tradução ou transformação do campo da contabilidade para o campo do direito, de modo a ganhar sentido e estar em consonância com os princípios e objetivos específicos dessa área de conhecimento (contabilidade).

Muito pelo contrário, conforme anteriormente exposto, o procedimento da Receita Federal do Brasil correspondeu exatamente ao fenômeno denominado por Marcelo Neves de imperialismo disciplinar, na medida em que impôs um conceito, uma realidade conceptual, constituída por meio de linguagem contábil, sobrepondo-se aos conceitos e realidades conceptuais constituídas e previstas conotativamente nas normas jurídicas tributárias.

Note-se que a realidade prevista conotativamente na regra geral e abstrata, tanto em seu aspecto material, quanto em seu aspecto quantitativo, que trata da tributação do IRPJ e CSLL na sistemática do Lucro Presumido, qual seja, aquela expressa no alínea “e” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249 de 1995 – “e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público” – simplesmente não se verifica nas atividades desenvolvidas pelas Concessionárias.



Nesse sentido, com a postura adotada pela Receita Federal do Brasil, o que se verifica é que, com base em uma realidade conceptual contábil, representada pelo registro de receitas de construção, sem nenhuma tradução ou transformação dessa realidade para o âmbito jurídico tributário, partiu-se do pressuposto de que tal realidade conceptual contábil denotaria e portanto subsumir-se-ia à previsão hipotética da norma geral e abstrata tributária.

Essa postura, aliás, foi objeto de questionamentos judiciais, sendo que o Poder Judiciário já se manifestou por diversas vezes em decisões favoráveis aos contribuintes, conforme se verifica das decisões proferidas pelo E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região<sup>238</sup>, pela Subseção Judiciária de São Paulo<sup>239</sup>; pela Seção Judiciária do Distrito Federal<sup>240</sup> e pela Subseção Judiciária de Lages<sup>241</sup>.

Por outro lado, é importante destacar que a C. Quarta Câmara do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, conforme resultado de julgamento (Processo nº 001704858.2015.4.03.6100, 4ª Turma do TRF 3ª Região) proferido em sessão realizada em 03.05.17, julgou, por unanimidade, procedente o recurso de apelação interposto pelo contribuinte, de forma a reconhecer a aplicação dos percentuais de presunção de 8% e 12%, para fins de apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, respectivamente, bem como para o pagamento trimestral de referidos tributos, no caso de apuração sob o regime do Lucro Presumido, sobre as receitas auferidas pela prestação de serviços de transmissão de energia elétrica que são contabilmente registradas sob as rubricas de receitas de construção e receitas financeiras (Ajuste a Valor Presente).

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA SENTENÇA. NÃO CONFIGURADA. EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. IRPJ E CSLL. LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO. APLICAÇÃO DE PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO DE 8% E 12%. PRELIMINAR REJEITADA. APELAÇÃO PROVIDA. [...]

---

<sup>238</sup> Agravo de Instrumento nº 0023969-96.2016.4.03.6100; Agravo de Instrumento nº 0025617-15.2015.4.03.0000; Agravo de Instrumento nº 0022364-19.2015.4.03.0000

<sup>239</sup> Ação Declaratória nº 00170494320154036100; Ação Declaratória nº 0017052-95.2015.403.6100; Ação Declaratória nº 0016797-40.2015.403.6100; Ação Declaratória nº 0023970-81.2016.4.03.6100

<sup>240</sup> Ação Declaratória nº 62262-44.2016.401.3400; Ação Declaratória nº 59463-28.2016401.3400; Ação Declaratória nº 58232-63.2016.4.01-3400; Ação Declaratória nº 49362-63.2015.401.3400

<sup>241</sup> Ação Declaratória nº 5005883-42.2016.404.7206; Ação Declaratória nº 5004962-20.2015.404.7206; Ação Declaratória nº 5005871-28.2016.404.7206

2. A discussão diz respeito às inovações promovidas pela Lei nº 11.638/2007, concernente à forma de elaboração e divulgação de demonstrações financeiras, de natureza estritamente contábil, que, no sentir da autora, não poderia alterar a forma de tributação incidente sobre a renda advinda de sua atividade essencial, a de transmissão de energia elétrica que, para fins tributários, é equiparada ao transporte de carga, estando assim sujeita à aplicação dos percentuais de presunção do lucro de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, no regime de tributação pelo lucro real. [...]

4. Vale dizer, a autora, concessionária de serviços de transmissão de energia elétrica, assinou contrato de concessão, e desde então, recolhe os referidos tributos, nos termos dos artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249/95, entendendo que a atividade de prestação de serviço de transmissão de energia elétrica se equipara a serviço de transporte de carga, certo que o Fisco não se insurgiu contra essa sistemática durante longo período.

5. O Contrato de Concessão determina de forma expressa que a agravante é responsável pela implantação, operação e manutenção das instalações de transmissão da rede básica, para fins de prestação do serviço de transmissão de energia elétrica, fato que não faz com que a empresa seja caracterizada como uma empresa de construção, já que estas atividades se constituem no meio necessário para a realização da atividade fim.

6. A interpretação conferida pela Receita Federal implica, em princípio, em um ônus tributário não previsto na legislação, cujo objetivo é tributar a receita decorrente da atividade essencial do contribuinte. Vale destacar que a instalação da infraestrutura necessária ao desempenho da própria atividade de transmissão, a qual não é remunerada à parte no contrato de concessão, mas sim englobada na Receita Anual Permitida, não é uma etapa autônoma do contrato de concessão, não sendo possível, portanto, tributá-la em separado (**ainda que, nos registros contábeis, os investimentos em construção e instalação de torres de transmissão constem de rubrica própria**).

7. Resta claro que a autora auferiu receitas com o serviço público de transmissão de energia elétrica e que todos os custos e despesas são cobertos pela Receita Anual Permitida, na medida em que as receitas decorrentes da transmissão de energia elétrica possuem a natureza jurídica de serviços de transporte de carga, levando-se em consideração que a energia elétrica é um bem móvel, de modo que os percentuais de presunção de lucro para fins de apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL são de 8% e 12%, tanto para as estimativas mensais devidas no regime de lucro real, quanto para os pagamentos trimestrais referentes ao regime e lucro presumido. [...]

9. Apelação provida.<sup>242</sup> (grifos nossos)

Vale destacar, também, que em julgamento realizado em 10.05.17, a C. 1ª Turma do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região se manifestou favoravelmente à tese (Processo nº 5005871-28.2016.4.04.7206<sup>243</sup>), sendo que, por unanimidade, negou provimento ao recurso de apelação da União Federal, mantendo a aplicação dos percentuais de presunção de 8% e 12%

<sup>242</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Processo nº 001704858.2015.4.03.6100. 4ª Turma, Rel. Des. Marcelo Saraiva, 03 mai. 2017.

<sup>243</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Processo nº 5005871-28.2016.4.04.7206. 1ª Turma, Rel. Des. Jorge Antonio Maurique, 10 mai. 2017.

que já haviam sido reconhecidos pela primeira instância quando da prolação da sentença de mérito. Tal acórdão, vale dizer, transitou em julgado.

#### **6.4 O artigo 69 da Lei nº 12.973/14 e o Recálculo das Bases de Cálculo de Imposto de Renda e Contribuição Social de Períodos Passados em Função dos Ajustes Retrospectivos Decorrentes da Adoção dos Novos Critérios Contábeis**

Os impactos contábeis trazidos pela Interpretação CPC 01 às transmissoras de energia elétrica foram reconhecidos retroativamente nas demonstrações financeiras, tendo em vista ter sido recepcionada como mudança de Política Contábil<sup>244</sup>. Significou isso que, na data da vigência do referido pronunciamento, as transmissoras tiveram de ajustar o saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado para o período anterior mais antigo apresentado, em atenção ao disposto no parágrafo 22 do Pronunciamento CPC 23 (Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro).

Vale dizer, não bastasse ter ocorrido relevantes impactos na forma de contabilização das operações das transmissoras de energia elétrica, mesmo para as operações iniciadas antes da vigência do ICPC 01, sua aplicação tornou-se medida obrigatória e retroativa, de forma que os saldos do patrimônio líquido foram ajustados, como se as orientações do referido pronunciamento sempre tivessem sido obrigatórias.

Sob a perspectiva tributária, num primeiro momento, os impactos desse novo padrão contábil foram neutralizados pela Lei nº 11.941/2009, que trouxe o chamado Regime Tributário de Transição (“RTT”). O RTT buscava neutralizar os “... ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007” e, nessa esteira, os introduzidos pelo ICPC 01.

Assim, as transmissoras de energia elétrica, ao calcular a base de cálculo dos tributos federais sobre o lucro e a receita, expurgavam todo e qualquer ajuste decorrente do ICPC 01, de modo que, na prática, tais tributos eram calculados tal como no padrão contábil anterior.

---

<sup>244</sup> Cf. parágrafo 31 do ICPC 01: “Sujeitas ao item 32, as alterações nas práticas contábeis devem ser contabilizadas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, ou seja, **retroativamente**.” (destacamos)

No entanto, com a edição da Lei nº 12.973/2014, o RTT foi revogado e o resultado contábil, no padrão do ICPC 01, passou a ser o ponto de partida para a mensuração da base de cálculo dos tributos federais, sem prejuízo da faculdade do diferimento tributário à medida do efetivo recebimento conferida aos contribuintes, pelos já citados artigos 36 e 56 daquela lei.

Em suma, poderíamos estabelecer duas metodologias de cálculo dos tributos federais das transmissoras de energia elétrica:

- (i) a primeira, até o RTT, levava em consideração apenas o padrão contábil anterior ao ICPC 01 (já que os ajustes decorrentes do novo padrão eram expurgados);
- (ii) a segunda, com a revogação do RTT pela Lei nº 12.973/2014, passou a considerar o novo padrão contábil como ponto de partida para mensuração das bases de cálculo, porém, com a possibilidade de (ajuste) diferimento da tributação à medida do efetivo recebimento.

É de se notar, no entanto, que o legislador tributário – antecipando a possibilidade de que a coexistência dessas duas metodologias numa mesma operação pudesse causar distorções na carga tributária ao longo da concessão – estabeleceu um ajuste de adoção inicial da Lei nº 12.973/2014, por meio do artigo 69, *in verbis*:

Art. 69. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o contribuinte deverá:

I – calcular o resultado tributável acumulado até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, considerados os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007;

II – calcular o resultado tributável acumulado até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, consideradas as disposições desta Lei e da [Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#) ;

III – calcular a diferença entre os valores referidos nos incisos I e II do caput ; e

IV – adicionar, se negativa, ou excluir, se positiva, a diferença referida no inciso III do caput , na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em quotas fixas mensais e durante o prazo restante de vigência do contrato.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou a partir de 1º de janeiro de 2015, para os não optantes, o resultado tributável de todos os contratos de concessão de serviços públicos será determinado consideradas as disposições desta Lei e da [Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#).

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se ao valor a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Vale dizer, o legislador tributário determinou que o contribuinte comparasse numericamente as duas metodologias desde o início da concessão até a data da transição do RTT para o regime da Lei nº 12.973/2014, de modo que se o resultado dessa comparação fosse:

- (i) negativo (i.e., a primeira metodologia – RTT – fosse inferior à segunda - Lei nº 12.973/2014), significaria que o contribuinte “pagou tributo a menor” durante o RTT, devendo, assim, promover uma adição da diferença em quotas fixas mensais durante o restante do prazo de concessão;
- (ii) positivo (i.e., a primeira metodologia – RTT – fosse superior à segunda - Lei nº 12.973/2014), significaria que o contribuinte “pagou tributo a maior” durante o RTT, podendo, assim, promover uma exclusão da diferença em quotas fixas mensais durante o restante do prazo de concessão.

Ou seja, se até durante o período em que vigorava o RTT a base de cálculo dos tributos federais fosse inferior à base de cálculo que seria mensurada à luz da ICPC 01 combinada com a Lei nº 12.973/2014, o artigo 69 impõe que o contribuinte adicione (i.e., aumente a base de cálculo) o montante dessa diferença em quotas fixas mensais durante o restante do prazo de concessão.

É de se refletir, portanto, se se estaria diante de uma tributação prospectiva (adição à base de cálculo em quotas mensais durante o restante do prazo de concessão) lastreada em resultados pretéritos (período de vigência até a extinção do RTT). Caso positivo, igualmente merece reflexão se tal determinação legal é ou não aderente ao princípio da irretroatividade tributária albergado no artigo 150, III, da Constituição Federal, que veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Parece-nos indubitosa a incompatibilidade entre o artigo 69 da Lei nº 12.973/2014 e o artigo 150, III, da Constituição Federal. Não é preciso gastar muita tinta para argumentar que a tributação prospectiva (após o início da vigência da lei) sobre resultados (fatos geradores) passados é precisamente a conduta censurada pelo citado dispositivo constitucional.

Embora a mudança de metodologia provocada pela Lei nº 12.973/2014 possa, de fato, resultar em distorção ao longo da concessão (base de cálculo compilada nesse período ser diferente caso seja utilizada apenas uma única metodologia), o fato é que tal mudança não

decorre de nenhuma opção fiscal do contribuinte, sendo exclusivamente ato de política fiscal da União manifestada por meio de lei.

O fato de a mudança de metodologia de cálculo eventualmente distorcer o resultado compilado em benefício do contribuinte não é argumento técnico-jurídico suficiente para afastar ou flexibilizar o dogma constitucional do artigo 150, III, da Carta Magna, a demandar um acréscimo de base de cálculo lastreada em fatos geradores anteriores à mudança da lei.

#### **6.5 Revisão CPC 12 e CPC 47: impactos nas demonstrações financeiras e repercussões tributárias**

A partir de 1º de janeiro de 2018, passaram a vigorar:

- (i) o CPC 47 (Receita de Contrato com Cliente), que substituiu os CPCs 17 (Contrato de Construção) e 30 (Receitas); e
- (ii) a Revisão CPC 12, que, dentre outras disposições, alterou a ICPC 01, de modo a sujeitar o reconhecimento de suas receitas à luz do CPC 47, e não mais aos revogados CPCs 17 e 30.

Antes do CPC 47/Revisão CPC 12, o ativo financeiro das transmissoras de energia elétrica era mensurado de acordo com o custo amortizado (i.e., valor presente pela taxa do projeto).

Considerando que os custos de construção da infraestrutura e de O&M eram, via de regra, terceirizados para empresas independentes, as respectivas receitas (de construção e de O&M) eram reconhecidas sem margem de lucros (baseado na premissa de que, ao terceirizar, o valor da construção e de O&M já refletia o valor justo/de mercado).

A RAP prevista para o contrato de concessão que ultrapassasse o custo de construção e de O&M era considerada receita financeira do ativo financeiro, reconhecida à medida do prazo de concessão.

No entanto, a partir de 1º de janeiro de 2018, as transmissoras de energia elétrica passaram a reconhecer o ativo contratual disciplinado pelo CPC 47, cujos itens 60 e seguintes impõem que, na determinação do valor justo das transações, caso haja na operação um

componente financeiro significativo, a entidade deverá utilizar a taxa de desconto que seria refletida em transação de financiamento.

Por conta da ênfase desse ponto, a metodologia de cálculo das receitas foi significativamente alterada, de maneira que as receitas de construção e de O&M não são mais equivalentes ao valor de mercado cobrado por empresas independentes terceirizadas, mas calculadas levando-se em conta a taxa de desconto que seria aplicável numa transação de financiamento.

Sob a perspectiva doutrinário-contábil, sabe-se ser majoritário o entendimento segundo o qual, em realidade, o CPC 47, além de trazer algumas novidades pontuais sobre critérios de reconhecimento de receitas,

[...] acrescenta maior rigor ao processo de reconhecimento de receitas de contratos com clientes comparativamente ao CPC 30, impondo uma rigidez maior para que as empresas efetivamente avaliem os elementos de apuração que compõem um contrato de venda ou prestação de serviços e, respectivamente, reconheça tais itens de forma segregada junto às linhas da demonstração de resultado.<sup>245</sup>

Vale dizer, a doutrina contábil especializada enxergava nos ora revogados CPCs 17 e 30 determinações sintéticas que geravam dúvidas e erros na aplicação da política de reconhecimento contábil de receitas.

Com efeito, é possível afirmar que a entrada em vigor do CPC 47, e sua aplicação às concessionárias de serviços públicos *ex vi* da Revisão CPC 12, visou a maior uniformidade na aplicação de regras contábeis e a maior precisão quanto aos critérios de reconhecimento contábil das receitas, sobretudo em relação à alocação do preço da transação às obrigações de desempenho.

Nesse sentido, verifica-se que o próprio CPC 47 a tratar da Transição assim dispõe no item C8:

C8. Para períodos de relatório que incluem a data da aplicação inicial, a entidade deve fornecer ambas as seguintes divulgações adicionais, se este pronunciamento for aplicado retrospectivamente de acordo com o item C3(b):

(a) o valor pelo qual cada rubrica da demonstração contábil é afetada no período das demonstrações contábeis corrente pela aplicação deste pronunciamento em comparação com o CPC 17, com o CPC 30 e com as respectivas interpretações técnicas que estavam vigentes antes da alteração; e

---

<sup>245</sup> Eduardo Flores, Eliseu Martins, Guillermo Oscar Braunbeck, Nada de novo no Front: A constante busca pelo adequado reconhecimento contábil de receitas. p. 69.

(b) uma explicação dos motivos para alterações significativas identificadas em C8(a).

Ou seja, o próprio CPC 47, a despeito de estar absolutamente em linha, na essência, com o CPC 30 e o CPC 17, por ele revogados, reconhece que sua adoção determinaria efeitos, portanto, modificações, quando comparada com o resultado da observância dos referidos CPCs (30 e 17), o que indica clara e expressamente a existência de modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis.

Não bastassem os efeitos contábeis decorrentes da entrada em vigor do CPC 47, há de se considerar, ainda, eventuais efeitos tributários.

Se, por um lado, é verdade que a legislação federal faculta o diferimento tributário do lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou equivalente de caixa (i.e., tributação no momento do efetivo recebimento)<sup>246</sup>, por outro lado, também não é menos verdadeiro que **inexiste** base legal para esse mesmo diferimento no que tange às receitas de O&M, que, a partir do CPC 47, passaram a ser reconhecidas contabilmente com margem de lucro.

Isso significa dizer que, sob a perspectiva tributária, o CPC 47 poderia causar efeito fiscal, eis que:

- (i) as concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica deixaram de reconhecer margem de lucro de O&M sob os auspícios dos CPCs 17 e 30 até 31/12/2017 (esse montante foi reconhecido diretamente em conta do patrimônio líquido na data de transição para o CPC 47);
- (ii) a partir de 01/01/2018, houve o reconhecimento de receita de O&M (reitere-se: sem previsão legal para diferimento à medida do efetivo recebimento) em montante diverso do que ocorria no padrão dos CPCs 17 e 30.

Assim, cabe trazer à baila a Lei nº 12.973/14, artigo 58:

Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

<sup>246</sup> Lei nº 12.973/14 (arts. 36 e 56) e Instrução Normativa RFB nº 1.700/17 (arts. 167 e ss; 280 e ss).



Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

De acordo com a dicção legal, quaisquer mudanças de métodos e critérios contábeis, após a entrada em vigor da lei em comento não poderão surtir efeitos tributários no âmbito federal, cabendo às autoridades tributárias identificar essas mudanças e regulamentar os procedimentos para anular seus efeitos tributários.

A Receita Federal do Brasil (RFB), por sua vez, emitiu os seguintes atos:

- (i) Instrução Normativa RFB nº 1.753/17, cujo Anexo IV (incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.771/17) dispõe sobre procedimentos relativos ao Pronunciamento Técnico nº 47; e
- (ii) Ato Declaratório Executivo COSIT nº 13/18, que dispõe sobre a Revisão CPC 12.

No que tange ao primeiro ato, a RFB reconheceu que o CPC 47 conferiu modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis nos seguintes aspectos:

1. Os procedimentos contábeis relacionados abaixo, caso adotados pela pessoa jurídica, contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis:

I - o tratamento conferido às modificações contratuais (item 21 do CPC 47);

II - o reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas a:

a) garantias, exceto as contratadas com empresas de seguros e as contabilizadas como provisões (itens B30, B31 e B32 do CPC 47);

b) direitos não exercidos (item B46 do CPC 47); e

c) serviços de custódia, na hipótese de vendas para entrega futura (item B82 do CPC 47);

III - a aplicação dos critérios para a determinação do preço de transação em razão do reconhecimento de (itens 46, 47 e 48 do CPC 47):

a) contraprestações variáveis, nas hipóteses não previstas nos incisos I e II (itens 50 e 56 do CPC 47);

b) reavaliações da contraprestação variável (item 59 do CPC 47); e

c) contraprestações pagas ou a pagar (itens 70 a 72 do CPC 47); e

IV - a aplicação dos critérios para a alocação do preço de transação às obrigações de desempenho, nos casos não previstos nos incisos I e II (itens 73 e 74 do CPC 47).

2. Os procedimentos contábeis relacionados abaixo, caso adotados pela pessoa jurídica, contemplam métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária:

I - a aplicação do critério relativo à possibilidade de a entidade não receber a contraprestação a que tem direito na identificação do contrato (item 9.e do CPC 47); e

II - o reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas a:

a) direito à devolução (itens B21 a B27 do CPC 47); e

b) direitos de aquisição opcional de bens ou serviços adicionais ou com desconto (item B40 do CPC 47).

3. Os demais itens do CPC 47 que envolvam a aplicação, ainda que indireta, dos procedimentos contábeis estabelecidos nos itens 1 e 2 também contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou divergem da legislação tributária.

Por seu turno, o Ato Declaratório Executivo COSIT nº 13/18, assim dispõe:

Art. 1º A Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 12, divulgada em 21 de dezembro de 2017, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), não contempla modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis, ou a modificação ou adoção contemplada não produz efeitos na apuração dos tributos federais.

Parágrafo único. As alterações promovidas pelo ato administrativo a que se refere o caput, caso adotadas pelas pessoas jurídicas, não provocam efeitos na apuração dos tributos federais.

O referido Ato Declaratório Executivo COSIT nº 13/18 reconhece, em seu artigo 3º, mudança no caso de critério de contabilização de ativos fornecidos pela pessoa jurídica concedente à pessoa jurídica concessionária como parte da remuneração pelos serviços prestados nos contratos de concessão de serviços públicos estabelecidos pelo item 27 da Interpretação Técnica ICPC nº 01, cujo tratamento contábil se submeterá ao Anexo IV da já mencionada Instrução Normativa RFB nº 1.753/17.

Em face desse cenário, é possível constatar o surgimento de dúvidas (que causam insegurança jurídica quanto aos seus efeitos) no que concerne à natureza das mudanças trazidas no bojo do CPC 47 e da Revisão CPC 12, particularmente se tais atos – a despeito de terem por objetivo reforçar ou deixar explícitos métodos e critérios contábeis já implícitos nos CPCs 17 e 30, representando, portanto, um aperfeiçoamento e uma extensão da adoção dos critérios dos CPCs 17 e 30 – **determinam mudanças de métodos e critérios contábeis em relação aos referidos CPCs 17 e 30**, não configurando, portanto, reconhecimento de erro de prática contábil pretérita.

Vale reforçar que a identificação da natureza das mudanças advindas do CPC 47 e da Revisão CPC 12 tem efeitos concretos no que respeita à seara tributária: se forem consideradas mudanças efetivas de métodos e critérios contábeis, estar-se-ia diante da hipótese legal do artigo

58 da Lei nº 12.973/14, ensejando neutralidade sob a perspectiva fiscal, inclusive tratada com detalhes na Instrução Normativa RFB nº 1.753/17; do contrário, não, e, nesse caso, pode ser entendido como reconhecimento de erro de prática contábil pretérita com consequências tributárias não abarcadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.753/17.

Diante do quanto exposto é possível formular os seguintes questionamentos a serem explorados na sequência o que, mais uma vez, reforça a insegurança e a instabilidade que envolve a indefinição de questões contábeis/societárias, com alta carga subjetiva e que repercutem na esfera tributária, conforme segue:

- (i)** em que medida é possível afirmar que o CPC 47 e a Revisão CPC 12 trouxeram novos métodos e critérios contábeis para as concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica?
- (ii)** o CPC 47, ao trazer maior rigor ao processo de reconhecimento de receitas de contratos com clientes comparativamente ao CPC 30, tal como reconhece a doutrina contábil especializada, modificou métodos e critérios contábeis para as concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica, ainda que o referido CPC 47, na essência, seja compatível com o CPC 30 e CPC 17?
- (iii)** caso se considere que o CPC 47 e a Revisão CPC 12 tenham trazido novos métodos e critérios contábeis para as concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica, quais foram, especificamente, as inovações de métodos e critérios? Quais itens do CPC 47 e da Revisão CPC 12 representam novos métodos e critérios contábeis para as concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica?
- (iv)** é possível afirmar que o CPC 47, em decorrência de sua observância, poderia determinar a ocorrência de mudança de método e critério contábil, ao determinar, no item C8, “a”, que a entidade, na data de aplicação inicial, deve fornecer divulgações sobre “o valor pelo qual cada rubrica da demonstração contábil é afetada no período das demonstrações contábeis corrente pela aplicação deste pronunciamento em comparação com o CPC 17, com o CPC 30 e com as respectivas interpretações técnicas que estavam vigentes antes da alteração”?

- (v) considerando o artigo 58 da Lei nº 12.973/14, as mudanças de práticas contábeis provocadas pelo CPC 47 e pela Revisão CPC 12 devem ser anuladas sob o enfoque tributário?
- (vi) há incoerência da RFB em, de um lado, reconhecer ter havido mudanças de métodos e critérios contábeis listados no Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.753/17 e, de outro, reconhecer, por meio do Ato Declaratório Executivo COSIT nº 13/18, mudança **apenas** no caso de critério de contabilização de ativos fornecidos pela pessoa jurídica concedente à pessoa jurídica concessionária, como parte da remuneração pelos serviços prestados nos contratos de concessão de serviços públicos, estabelecido pelo item 27 da Interpretação Técnica ICPC nº 01? Dito de outra forma: os métodos e critérios contábeis listados no Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.753/17 são aplicáveis às concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica, no pressuposto de ter havido mudança de critério e de método contábil em decorrência da aplicação do CPC 47?

## **6.6 Inseguranças jurídicas geradas e consequências**

### **6.6.1 Incertezas quanto à taxa de retorno de investimento**

Parece-nos intuitivo afirmar que os impactos tributários decorrentes da mudança na forma de mensuração de base de cálculo – ainda que no âmbito da sistemática do Lucro Presumido, mas em função das alterações na realidade constituída pela linguagem contábil – e de percentuais de presunção referidos nesta tese, em que pese sejam objeto de correção por vias judiciais, causam insegurança jurídica aos investidores dessas concessões de serviços públicos e, mais especificamente, alteram as taxas de retorno de investimento inicialmente orçadas e planejadas, podendo transformar negócios originalmente planejados para lucrar em prejuízos.

Sabe-se que as concessões de transmissão de energia elétrica são planejadas, principalmente, pelos seus investidores a partir dos custos orçados de implantação da infraestrutura necessária para a operação das linhas, bem como dos custos da própria operação ao longo do contrato, incluindo custos tributários. No planejamento são levados em

consideração também as características da concessão, em especial o fato de que as receitas são garantidas pelo contrato firmado com o poder concedente.

Como todo investimento, também é levado em conta o custo de oportunidade, assim entendido como os ganhos que seriam obtidos em investimentos considerados conservadores, o que, obviamente, toma em consideração não apenas os impostos incidentes sobre a operação em si, mas também o imposto sobre a renda da operação.

Nesse sentido, as mudanças de natureza tributária concernentes à operação de transmissão de energia elétrica, alterando a carga tributária durante a vigência da concessão e/ou o fluxo de pagamento de tributos, têm o condão de alterar a taxa de retorno de investimento, merecendo, ainda, ponderações atinentes ao direito societário e ao mercado de capitais, como a obrigatoriedade de divulgação de fato relevante, uma vez que têm o efeito de influir de modo ponderável na cotação dos valores mobiliários de emissão de uma companhia e na decisão dos investidores de comprar, vender ou manter valores mobiliários (Resolução CVM nº 44/2021).

#### **6.6.2 Obrigatoriedade de distribuição dos lucros sem correspondentes recursos financeiros: alternativas e limitações**

A observância do ICPC 01 pelas transmissoras de energia elétrica tem ocasionado a antecipação do reconhecimento de lucros, tendo em vista a obrigatoriedade de valoração a valor justo das receitas de construção e de operação e manutenção, bem como do reconhecimento da remuneração do ativo contratual.

Como se demonstrou antes, o reconhecimento dessas receitas não encontra, necessariamente, sincronia com o recebimento da Receita Anual Permitida – RAP prevista no contrato de concessão de serviços públicos de transmissão de energia elétrica.

Via de consequência, a contabilidade das transmissoras de energia elétrica passou a reconhecer lucro “meramente escritural” sem correspondência em caixa, o chamado lucro a realizar.

Essa circunstância tem originado problemas quanto à destinação dos lucros nas companhias.

Isso porque, desde a entrada em vigor da Lei nº 11.638/2007, que alterou diversos dispositivos da Lei nº 6.404/1976 relacionados à elaboração e à divulgação de demonstrações financeiras, a conta de lucros acumulados somente é admitida de maneira transitória em demonstrações financeiras intermediárias, devendo a integralidade do lucro líquido do exercício ser destinada “segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia-geral”, nos termos do artigo 176, §3º.

Ou seja, as companhias não têm mais permissão legal para reter, ilimitadamente, os lucros em conta de “Lucros Acumulados”, devendo ou (i) destinar às reservas ou (ii) distribuir aos acionistas ou, ainda, (iii) aumentar o capital social.

No que toca à primeira alternativa, destaque-se que a constituição de reservas de lucros encontra limitação equivalente ao montante do capital social (art. 199).

Mesmo a reserva de lucros a realizar (art. 197), embora não esteja sujeita à limitação acima mencionada, é calculada sobre o montante do dividendo obrigatório, que, por sua vez, pode não abranger todo o montante dos lucros do exercício, a depender do estatuto da companhia.

Assim, diante de potencial impossibilidade de destinação total dos lucros para a reserva de lucros e de lucros a realizar, à companhia restará apenas as demais alternativas: ou (ii) a distribuição de dividendos (art. 202, §6º) ou (iii) o aumento de capital (art. 199).

O aumento de capital como alternativa, não é uma decisão, em geral, simples, na medida em que tem repercussões diversas e estratégicas no âmbito societário, além de implicar o fechamento de uma alternativa prática de transferência de recursos para os sócios (em contraposição a uma redução de capital futura) por ocasião da geração de liquidez imediata.

De fato, sob determinado ponto de vista, a norma societária que, ao final, força a distribuição de dividendos nas sociedades anônimas está em linha com os objetivos maiores das sociedades (gerar lucros e distribuí-los). Entretanto, em função, pode-se dizer, da suposta falta de sintonia entre os objetivos do direito societário e a realidade constituída pela linguagem contábil, que acaba por gerar enormes distorções entre os lucros escriturais registrados e a liquidez necessária para pagamento dos lucros, é possível afirmar que as regras atuais que tratam do pagamento dos lucros nas sociedades anônimas acabam por gerar situações de difícil decisão aos seus administradores que, ao final, são forçados a adotar medidas, como a emissão

de debêntures, que por outro lado, implicam riscos e custos tributários a seguir expostos e que, provavelmente, demandarão discussões administrativas e judiciais.

No que diz respeito à primeira alternativa – ou seja, o pagamento dos dividendos, conforme antes mencionado –, algumas transmissoras de energia elétrica têm se socorrido de financiamentos externos (como emissão de debêntures, por exemplo) para fazer frente à distribuição obrigatória de dividendos. Essa alternativa tem sido indevidamente questionada pela Fazenda Nacional, conforme abordaremos no tópico seguinte.

Nas hipóteses em que a distribuição de lucros é mandatória, além do mínimo obrigatório, após as destinações a reservas, mesmo sem caixa disponível, conforme previsto no artigo 202, parágrafo 6º da Lei nº 6.404/76, a emissão de debêntures para obtenção de recursos financeiros mostra-se como alternativa para cumprimento da referida obrigação societária.

Entretanto, esse caminho ganha relevância, na medida em que as Autoridades Fiscais já manifestaram seu entendimento sobre o assunto, tendo lavrado auto de infração contra contribuintes, visando à cobrança de imposto sobre a renda, supostamente não recolhido, uma vez que, com fundamento no artigo 47 da Lei nº 4.506 de 1964 (matriz dos artigos 299 do RIR/99 e do artigo 311 do RIR/18), as despesas financeiras, decorrentes das emissões de debêntures, proporcionais ao montante dos dividendos que excederam o mínimo obrigatório, foram consideradas como não vinculadas às atividades das empresas e decorrentes de mera liberalidade, o que as caracterizou como despesas não necessárias e, por conseguinte, indedutíveis.

A presente questão envolve, na essência, a análise da consideração de uma despesa na configuração de uma realidade que corresponderá à expressão monetária da concretização de uma hipótese tributária que, no caso, corresponde à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Nesse caso, não se está a discutir se a consideração de uma despesa deve ou não ocorrer, mas se a qualidade dessa despesa assim a autoriza.

A partir desse prisma, a aproximação que se pretende fazer está baseada na demonstração e constatação de qual conceito de renda que deve levar em consideração as despesas para a sua configuração.

Tanto na teoria da renda-produto como na renda-acrécimo o papel das despesas tem grande relevância, uma vez que é fundamental para manutenção da fonte produtora de renda,

sem o que a fonte perece e, por outro lado, desde que não corresponda a consumo da própria riqueza deverá ser considerada na configuração do acréscimo patrimonial tributável.

Nesses termos, no caso da tributação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas com base no lucro real, é possível verificar que a lógica que rege a dedutibilidade das despesas é a consideração, como dedutíveis, de todas as despesas registradas contabilmente para a determinação do lucro líquido, já que este é o ponto de partida para a determinação do lucro real, nos termos do artigo 6º do Decreto-Lei, 1.598/77.

Por outro lado, serão adicionadas apenas aquelas despesas que forem consideradas indedutíveis nos termos da legislação tributária, de acordo com o § 2º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, seja porque não são necessárias à atividade da empresa seja porque não se prestam à manutenção da fonte produtora, dentre outros motivos, por corresponder a consumo de renda já auferida.

O artigo 52 da Lei nº 6.404/76 determina que as companhias poderão realizar a emissão de debêntures, enquanto o artigo 56 de referida lei permite que as debêntures sejam remuneradas pelo pagamento de juros.

A respeito ainda das debêntures, a Lei nº 6.404/76, por meio dos artigos 59 e 61, dispõe que a deliberação para a sua emissão é de competência privativa da assembleia geral, que deverá fixar, dentre outras, questões relacionadas às garantias e ao pagamento de juros, bem como à existência de escritura de emissão, na qual deverão constar os direitos conferidos aos debenturistas, além das demais cláusulas aplicáveis.

As debêntures representam uma alternativa mais ágil, eficaz e econômica, ganhando cada vez mais preferência pelas companhias dentre as várias formas de financiamento de que dispõem para viabilizar a implantação ou expansão de projetos empresariais, bem como para gerar capital de giro e reciclagem de dívidas, substituindo aquelas formas mais onerosas e de curto prazo por dívidas com juros menores e com prazos mais longos de pagamento.

José Edwaldo Tavares Borba<sup>247</sup>, ao listar as alternativas que as companhias possuem para obter liquidez financeira e novos recursos para a viabilização de projetos e cumprimento de obrigações, acaba por citar os empréstimos bancários, aqueles obtidos por meio do BNDES e BNB, assim como a emissão de novas ações.

---

<sup>247</sup> BORBA, José Edwaldo Tavares. **Das debêntures**. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 6-7.



Em relação a cada uma dessas formas de obtenção de recursos, José Edwaldo Tavares Borba<sup>248</sup> aponta dificuldades, especialmente quando comparadas com a alternativa de captação por meio das debêntures, que vão desde juros elevados, prazos curtos para pagamento, longo tempo para aprovação de projetos e cadastros, bem como aspectos mais complexos que envolvem uma chamada de capital com emissão de novas ações, implicando, neste último caso, outros aspectos estratégicos a serem considerados para admissão de novos sócios.

À vista do exposto, é possível concluir que a emissão das debêntures, além de contar com previsão expressa na legislação que rege as companhias, a respeito da forma de aprovação e emissão desse título de crédito, representa um instrumento dos mais importantes e interessantes para as empresas captarem recursos no mercado da poupança pública de forma mais ágil e menos onerosa, para a viabilização dos mais diversos objetivos empresariais, dentre eles, por exemplo, a manutenção de recursos aplicados em estoques e investimentos ainda em fase de maturação que, provavelmente, gerarão retornos financeiros maiores do que os custos de captação dos recursos por meio das debêntures, contribuindo, pois, para a rentabilidade das empresas e aumento de seus lucros.

No Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18), a tributação das pessoas jurídicas é tratada no Livro II.

O Livro II do RIR/18 é dividido em títulos e o Título VIII trata do “Lucro Real”.

O Título VIII, por sua vez, é organizado em capítulos, sendo que no Capítulo I (Da Determinação) estão localizados os artigos 258 a 260, a seguir transcritos:

Art. 258. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º](#)).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º](#)).

Art. 259. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, das demais receitas e despesas, e das participações, e deverá ser determinado em observância aos preceitos da lei comercial ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º](#), e [art. 67, caput, inciso XI](#); [Lei nº 7.450, de 1985, art. 18](#); e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º](#)). (grifos e negritos inseridos)

---

<sup>248</sup> Ibidem, p. 6-7.

Art. 260. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração ( [Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º](#)):

I - os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o disposto neste Regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; e [...]

Por sua vez, o Capítulo V (Do Lucro Operacional), do Título VIII, que trata do “Lucro Real”, está dividido em seções, sendo que Seção III trata “Dos custos, das despesas operacionais e dos encargos” e a Seção V trata “Dos outros resultados operacionais”.

O artigo 311 do RIR/18 (cuja matriz é o artigo 47 da Lei nº 4.506, de 1964) está inserido na Subseção I (denominada Disposições Gerais), da Seção III, referida no parágrafo anterior, nos seguintes termos:

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput](#)).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º](#))

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º](#)).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem.

Ricardo Mariz de Oliveira<sup>249</sup>, ao discorrer sobre as regras básicas de dedutibilidade das despesas, qualifica o fato de serem elas necessárias como a “regra de ouro”, tal qual previsto no artigo 47 da Lei nº 4.506 de 1964, aplicável a todas as despesas que não possuam regramentos específicos.

Seria possível, então, sustentar que as despesas financeiras decorrentes da emissão de debêntures para pagamento de dividendos têm dedutibilidade assegurada pelo quanto disposto no artigo 398 do RIR/18, cuja matriz é o artigo 17, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, nos seguintes termos:

Art. 398. Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa

---

<sup>249</sup> MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 685.

operacional, observado o disposto nesta Subseção ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único](#))

Nesse sentido, com base na previsão do artigo 398 do RIR/18, e desde que observadas as demais regras da Subseção em que se encontra o referido artigo, conclui-se que as despesas financeiras (juros) relativas às despesas de remuneração das debêntures emitidas para pagamento de dividendos são dedutíveis para efeito de determinação do Lucro Real.

Nem se alegue que a dedutibilidade prevista em norma específica, tal qual a do artigo 398 do RIR/18, deveria ser considerada no pressuposto de que atende às condições da regra geral do artigo 311 do RIR/18 – o que não se descarta que possa ocorrer, uma vez que a própria sistematização do Decreto nº 9.580/18, em especial a forma como se encontra organizada a Seção III (Dos custos, das despesas operacionais e dos encargos), do Capítulo V (Do Lucro Operacional), do Título VIII (Lucro Real), indica o contrário.

Nesse sentido, o artigo 311 do RIR/18 está topologicamente situado na Subseção I (Disposições Gerais) – da Seção III (Dos custos, das despesas operacionais e dos encargos), do Capítulo V (Do Lucro Operacional), do Título VIII (Lucro Real) – sendo que, além da Subseção I, existem mais 33 (trinta e três) Subseções que tratam, de maneira específica, da dedutibilidade de diversas outras despesas.

Dentre essas outras despesas tratadas de maneira específica nas demais Subseções, cabe apontar aquelas inseridas na Subseção XXVI (Dos prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto), bem como da Subseção XXVII (Das contribuições e das doações).

Ou seja, a natureza das despesas referidas no parágrafo anterior, com dedutibilidade assegurada, sujeita a determinadas condições, indica claramente que elas não atendem às condições previstas no artigo 311 do RIR/18, ainda que seu alcance seja mais elástico do que aquele considerado pelas Autoridades Fiscais.

As despesas financeiras relativas à remuneração das debêntures emitidas têm dedutibilidade assegurada pela legislação tributária, em especial em razão do disposto no 398 do RIR/18, não sendo, portanto, aplicável o tratamento tributário previsto no artigo 311 do RIR/18, indevidamente utilizado pelas Autoridades Fiscais para fundamentar seus questionamentos, justamente por conta da existência da regra específica que prevê, hipoteticamente, de maneira objetiva e conotativamente bem definida o fato em análise.

Nesse sentido, a dedutibilidade das despesas financeiras decorrentes da emissão de debêntures por parte de uma companhia, com fundamento no artigo 311 do RIR/18, implica demonstrar que referidas despesas são necessárias às atividades da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Sendo assim, inicialmente, cabe relembrar que a emissão de debêntures representa uma forma de obtenção de recursos financeiros com terceiros, como tantas outras (empréstimos bancários, descontos de duplicatas, emissão de ações, etc.).

As razões que compelem as empresas a buscar e obter recursos financeiros de terceiros são as mais diversas possíveis, de modo que a decisão em assim proceder está no âmbito exclusivo das deliberações empresarias dos respectivos órgãos da administração dessas empresas sendo que, dentre outras, é possível elencar as seguintes razões: **(i)** falta de liquidez de recursos financeiros para o cumprimento de suas obrigações, sendo essa falta decorrente, por exemplo, de descasamento de fluxos de entrada e saída de recursos ou da existência de elevados ativos não líquidos; **(ii)** investimentos; **(iii)** troca de passivos, com vistas à redução de taxas de juros e ao alongamento de prazos de pagamento, etc.

Sendo assim, é possível afirmar que o não reconhecimento da dedutibilidade das despesas financeiras decorrentes da emissão de debêntures para a obtenção de recursos visando ao pagamento de dividendos, na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, com base no artigo 311 do RIR/18, somente poderia decorrer da consideração de que essas despesas não seriam necessárias, e, portanto, caracterizar-se-iam como frutos de um ato de liberalidade da empresa, uma vez que o pagamento de dividendos não corresponderia, por esse prisma, a uma atividade própria da empresa ou à manutenção da fonte produtora.

Para provar o contrário, é necessário, inicialmente, dimensionar o que representa para as companhias o pagamento dos dividendos.

O objetivo da constituição de uma sociedade empresária é, conforme já exposto, além do exercício de uma atividade econômica geradora de lucros, a partilha dos lucros entre os sócios.

O artigo 981 do Código Civil, ao tratar da constituição de sociedades, assim dispõe:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Verifica-se do artigo acima transcrito que os objetivos de constituição de uma sociedade são: **(i)** o exercício de atividade econômica geradora de lucro; e **(ii)** a partilha dos resultados entre os sócios.

De fato, esses dois objetivos têm ligações umbilicais e de tal relevância que não se pode imaginar, idealmente, um sem o outro, porquanto a decisão das pessoas de contribuir/investir em uma sociedade e, em especial, em uma determinada atividade econômica, decorre do fato de terem a expectativa de que essa atividade seja capaz de gerar lucro, passível de recebimento, enfim, que seja recompensador e que justifique os recursos investidos e os riscos envolvidos.

A expectativa de que uma atividade econômica gere retorno financeiro superior àquele obtido com a aplicação dos recursos no mercado financeiro é que, em geral, norteia a atividade empreendedora.

Por outro lado, altas taxas de juros praticadas por um governo na captação de recursos para financiar seus déficits representam desestímulo à atividade empresarial já que, nesse caso, torna-se mais seguro e rentável investir os recursos no mercado financeiro.

Também é verdade que, sendo frustrados os objetivos que determinam a constituição de uma sociedade, na medida em que não seja atingida a expectativa de que específica atividade econômica dela gere o retorno esperado pelos seus investidores, sócios/acionistas, ou seja, sem que eles recebam lucros dessa sociedade, o encerramento de suas atividades econômicas e a própria liquidação de seus ativos e passivos, nos quais se incluem suas fontes de produção, é uma consequência lógica e até mesmo causa de sua dissolução.

Nesse sentido, o valor do investimento realizado pelos sócios de uma pessoa jurídica representa a totalidade ou parte do capital necessário para que sua atividade econômica seja desenvolvida e/ou mantida, sendo os lucros decorrentes dessa atividade econômica repartidos entre os sócios nada mais do que o rendimento desse capital investido, tal qual seria (só que em outras bases e condições) com terceiros estranhos à sociedade que viessem a com ela contribuir, também, com recursos financeiros, como, por exemplo, bancos, debenturistas, fornecedores, simples mutuantes, etc.

Não é por outro motivo, portanto, que Modesto Carvalhosa<sup>250</sup>, ao tratar especificamente da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), e citando Miranda Valverde, afirma que o lucro é o rendimento da ação.

A participação nos lucros da Sociedade Anônima, gerados por sua atividade econômica, é de tal relevância que, conforme já exposto, é disciplinada na Seção II, denominada “Direitos Essenciais”, do Capítulo X, denominado “Acionistas”, por meio do artigo 109, inciso I da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas)<sup>251</sup>.

Ao tratar do direito dos acionistas de participar dos lucros sociais, Modesto Carvalhosa<sup>252</sup> afirma que no referido direito está fundamentado o próprio fim da companhia que é o de auferir lucro, o que, por sua vez, implica a obrigação de distribuí-lo a seus acionistas.

É possível afirmar, então, que o direito dos acionistas de receber os lucros das sociedades de que participem, como forma de rendimento/retribuição de sua contribuição para o capital delas (sociedades) é, na verdade, uma das espécies possíveis de financiamento do investimento e manutenção de suas fontes produtoras de bens e serviços, bem como de desenvolvimento de suas atividades econômicas, o que gera, em contrapartida, a obrigação das sociedades em pagar referidos lucros, quando gerados, aos seus sócios/acionistas, sob determinadas condições legalmente dispostas, as quais, uma vez atendidas, acarretam a obrigação de pagamento dos lucros pela sociedade, tal qual sucederia com qualquer outra obrigação de pagamento de juros/rendimentos a terceiros (ex: instituições financeiras, debenturistas, mutuantes) que custeassem, por outras espécies de financiamento (empréstimos bancários, debêntures, mútuos, etc.), as atividades e fontes de produção da sociedade.

Neste sentido, a empresa, ao apurar resultado passível de distribuição aos acionistas, necessariamente apresentará em seu balanço patrimonial ativos que representam esse acréscimo patrimonial.

Entretanto, é possível que esses ativos não estejam realizados, ou seja, que não estejam representados por recursos financeiros líquidos. A Lei nº 6.404/76, prevendo essa situação,

---

<sup>250</sup> CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. V. 3. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1082.

<sup>251</sup> “Art. 109. Nem o estatuto social nem a assembleia-geral poderão privar o acionista dos direitos de: I - participar dos lucros sociais;”

<sup>252</sup> Modesto Carvalhosa, op. cit., p. 427.

autoriza, por meio do artigo 197, a assembleia geral, por proposta dos órgãos de administração, a destinar, para a Reserva de Lucros a Realizar, o excesso do dividendo obrigatório que ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício.

Nesses casos, a existência de lucro passível de distribuição é incontestável, sendo que, como exposto, o que se verifica é tão somente a falta de liquidez do ativo correspondente.

Essa falta de liquidez se refere a um ativo que, por ter tido repercussão no resultado, corresponde a uma aquisição de disponibilidade jurídica, o que pressupõe, em tese, fora situações contratuais específicas, a possibilidade de sua disposição para terceiros, como forma de realização desses ativos (ex. desconto de duplicatas).

Por outro lado, esses ativos não líquidos podem representar aplicações de capital em matérias-primas, estoques, máquinas e equipamentos e toda sorte de investimentos em bens e mercadorias relacionados às atividades operacionais da sociedade.

Portanto, é possível afirmar que, em tese, os recursos financeiros que correspondam aos lucros passíveis de distribuição como dividendos aos acionistas, quando não disponíveis para gerar o pagamento desses mesmos dividendos, ou estão aplicados nas atividades operacionais e de manutenção da sua fonte produtora, possibilitando que sejam gerados resultados invariavelmente mais elevados do que os obtidos no mercado financeiro ou mesmo dos custos financeiros de capital emprestado de terceiros, ou decorrem de situações em que, de fato, o lucro é meramente escritural, sem nenhuma correspondência em liquidez financeira.

Ou seja, é possível, portanto, afirmar, que a opção por manter e aplicar os ativos e/ou recursos financeiros decorrentes do lucro apurado pelas empresas, passível de ser distribuído aos sócios, é uma decisão eminentemente empresarial e que se encontra no âmbito do livre arbítrio dos sócios e administradores das empresas em determinar a forma mais conveniente, eficiente e lucrativa de organizar e desenvolver suas atividades empresariais. No outro caso, não. Simplesmente não há recursos financeiros, isto é, liquidez, a despeito de haver lucro contábil, escritural apenas.

Antes, porém, de se aprofundar na possibilidade de decisões eminentemente empresariais que impliquem a necessidade de pagamento de determinadas despesas e, conseqüentemente, na possibilidade de terem sua dedutibilidade questionada, sob o fundamento de não se respeitar as condições do artigo 311 do RIR/18, cabe analisar o alcance da expressão “necessárias à atividade da empresa” contida no caput do referido artigo 311.

Inicialmente, é importante notar que a expressão “necessárias à atividade da empresa” vai muito além e difere do conceito de “atividade operacional”, ligada ao processo produtivo das pessoas jurídicas.

Nesse sentido, é importante notar que, logo no início do enunciado do artigo 311 do RIR/18, é definido que as despesas (no sentido de dispêndios, como se pode depreender) de que trata o dispositivo são aquelas não computadas nos custos.

Portanto, a primeira conclusão que se extrai é que não está a se referir aos dispêndios ligados à produção de bens e/ou à prestação de serviços, dispêndios esses que, efetivamente, são computados como custos dos produtos vendidos e/ou dos serviços prestados, de modo que sua dedutibilidade, a princípio, decorre da própria caracterização como custo, não se submetendo, pois, aos critérios do artigo 311 do RIR/18.

Ressalte-se, no entanto, que, ainda em relação aos custos, os valores assim incorridos, em que pese não se submeterem aos critérios de dedutibilidade do artigo 311 do RIR/18, estão sujeitos a outras regras que poderão determinar a sua indedutibilidade, tais como a que trata da dedutibilidade das provisões, nos termos do artigo 339 do RIR/18 e próprio artigo 398 do RIR/18, além de diversas outras.

Considerando que, conforme exposto, os dispêndios ligados à produção de bens e/ou à prestação de serviços são computados (registradas contabilmente) como custos, as despesas a que se refere o artigo 311 do RIR/18, e que são inerentes ao exercício da atividade, em geral, da empresa, serão todas aquelas outras necessárias, usuais e normais para a realização das transações e operações da atividade da pessoa jurídica, nos termos, inclusive, dos parágrafos 1º e 2º do artigo 311.

Dentre essas despesas, pode-se, facilmente, elencar as seguintes: **(i)** administrativas; **(ii)** de vendas; **(iii)** de segurança; **(iv)** para cumprimento de obrigações legais e estatutárias; **(v)** de aluguel de áreas administrativas; **(vi)** financeiras; **(vii)** de seguros, etc.

Verifica-se das despesas relacionadas exemplificativamente no parágrafo anterior que, a despeito de não fazerem parte do custo de produção de bens e/ou da prestação de serviços de uma empresa, elas são fundamentais para a viabilização e manutenção da atividade econômica delas (sociedades), sendo que, dentre essas despesas, destacam-se as necessárias para o cumprimento de obrigações legais e estatutárias, de modo que seria inconcebível não se admitir como necessárias as despesas financeiras que tivessem por objetivo captar recursos para que as



sociedades pudessem fazer frente às suas obrigações legais e estatutárias que, em última instância, representam a possibilidade de cumprimento de um dos objetivos da constituição de uma sociedade, qual, seja, a de partilha dos resultados entre os sócios.

Na hipótese de não se admitir a dedutibilidade das despesas financeiras das debêntures emitidas para captação de recursos financeiros para pagamento de dividendos, nos termos do artigo 311 do RIR/18, por que tratar-se-ia de liberalidade o pagamento dos dividendos e, portanto, não seriam necessárias as despesas financeiras decorrentes das debêntures emitidas, chegar-se-ia ao absurdo de sufragar que nenhum contribuinte que tivesse empréstimos ou financiamentos poderia distribuir dividendos e reconhecer como dedutíveis as despesas financeiras de seus empréstimos ou financiamentos, para efeito de apuração do Lucro Real, o que representaria verdadeiro e significativo desestímulo ao mercado de capitais e à fomentação da mais eficiente das formas de financiamento das atividades das pessoas jurídicas, qual seja, a participação em seu capital social, já que o pagamento desses rendimentos (na forma de dividendos) implicaria a indedutibilidade das despesas financeiras dos financiamentos e empréstimos que as empresas tivessem, proporcionais aos valores dos dividendos pagos.

Por outro lado, se essa situação ficasse configurada apenas na hipótese de haver uma correlação direta entre a obtenção dos recursos e o pagamento dos dividendos, isso apenas demonstraria a total improcedência desse posicionamento, uma vez que bastaria que as empresas fizessem captações de recursos financeiros em momentos distantes daqueles em que os pagamentos de dividendos viessem a ocorrer.

Um posicionamento como esse acima apresentado redundaria na adoção de um subjetivismo a respeito das decisões empresarias tomadas, enfim, a respeito da escolha das alternativas de organização dos negócios empresarias pelos sócios e administrativos das empresas e, por consequência, da necessidade ou não de se incorrer em determinadas despesas.

No caso específico, o subjetivismo estaria configurado na medida em que a decisão da administração da sociedade de captar recursos financeiros por meio da emissão de debêntures para pagamento de lucros efetivamente existentes nas demonstrações financeiras da empresa seria considerado um ato de liberalidade e, portanto, gerador de uma despesa financeira desnecessária, e, por consequência, indedutível, de modo que, diante da falta de recursos, os dividendos deveriam ser pagos por meio da obtenção de recursos financeiros com, por exemplo, a liquidação de alguns ativos, como, v. g., matérias-primas, estoques, imobilizado, investimento

etc., enfim, como nos exemplos fornecidos, de bens que estivessem aplicados diretamente nas atividades operacionais da companhia.

Ora, os exemplos acima elencados denotam o despropósito que uma análise subjetiva pode gerar em relação às escolhas empresarias adotadas livremente pelas empresas, que redundaria, com as liquidações de ativos aplicados nas atividades operacionais da empresa, na provável perda de capacidade de geração de receita operacional superior às despesas financeiras geradas pelas debêntures.

Nesse sentido, é possível afirmar, ainda, que as despesas financeiras incorridas com debêntures para pagamento de dividendos, calculados com base em lucros auferidos, contribuem para a geração de receitas a partir do capital aplicado e, portanto, não líquido, em ativos (bens, mercadorias, investimentos) operacionais. Ou seja, a captação de recursos mais baratos com terceiros, por meio da emissão das debêntures, para pagamento de dividendos, permite que a empresa não tenha que proceder forçadamente à realização de ativos os quais, inseridos nas atividades operacionais da empresa, propiciarão a geração de mais lucros.

Ricardo Mariz de Oliveira<sup>253</sup>, ao tratar do artigo 47 da Lei nº 4.506 de 1964, matriz do artigo 311 do RIR/18, asseverou que a aferição da dedutibilidade das despesas deve ser admitida para aquelas que concorram para a atividade empresarial e geração de lucro, de forma objetiva e não com base em critérios pessoais.

Por outro lado, ao se referir especificamente às avaliações subjetivas a respeito da dedutibilidade das despesas no âmbito do artigo 47 da Lei nº 4.506 de 1964, o mesmo autor (Ricardo Mariz de Oliveira)<sup>254</sup> manifesta entendimento no sentido de ser comum que o fisco adote uma interpretação muito mais subjetiva do que objetiva para tanto, de modo a restringir o conceito de despesa necessária com alegações baseadas na ocorrência de liberalidade da empresa e não necessidade, ao se incorrer em despesas para fundamentar a sua indedutibilidade.

Na linha do quanto exposto por Ricardo Mariz de Oliveira, é possível admitir-se que a alegação de ter ocorrido liberalidade alcance, inclusive, atos e deliberações respaldados em previsões legais e/ou contratuais, tal qual a decisão de distribuir e pagar dividendos baseados em lucros efetivamente auferidos, pelo simples fato de que a forma adotada para tanto

---

<sup>253</sup> Ricardo Mariz de Oliveira, **Fundamentos do Imposto de Renda**, p. 690.

<sup>254</sup> *Ibidem*, p. 690-691.

determinou a geração de despesas financeiras correspondentes, ainda que em decorrência de negócios jurídicos lícitos e com respaldo também legal e contratual, como é o caso da emissão de debêntures.

Seja como for, o fato é que mesmo decorrendo de disposição legal, a distribuição de lucros gerados, sem correspondência em liquidez financeira, implica discussões de ordem tributária que indicam um possível aumento de custo para o cumprimento da referida obrigação societária, além dos próprios custos financeiros, ou seja, os custos tributários, ainda que se entenda inadequada a posição das Autoridades Fiscais.

**PARTE 4 – REAVALIAÇÃO DOS LIMITES DA  
INTERDISCIPLINARIDADE DOS DIREITOS  
SOCIETÁRIO E TRIBUTÁRIO**

## 7 DESVINCULAÇÃO DO BALANÇO SOCIETÁRIO PARA FINS TRIBUTÁRIOS

### 7.1 Considerações iniciais

Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus<sup>255</sup>, em sua obra “Manual de Contabilidade Societária”, parabenizaram os Poderes Executivo e Legislativo por conta das modificações na legislação societária introduzidas pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, que promoveram a efetiva independência da contabilidade, especialmente, sem influência das regras contábeis de ordem tributária.

Esse movimento de independência foi também reforçado com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2005 que, juntamente com as alterações legislativas antes mencionadas, foi denominado pelos autores do Manual de Contabilidade Societária como a maior revolução no âmbito contábil no Brasil, maior até do que aquela que ocorreu em 1976 com a edição da Lei nº 6.404/76.

Já na redação original do artigo 177 da Lei nº 6.404/76 constava o parágrafo 2º, nos seguintes termos:

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

De qualquer forma, a despeito do teor do referido parágrafo 2º, o fato é que, além da criação do livro de apuração do lucro real (artigo 8º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977), utilizado para discriminar os ajustes, extracontábeis, do lucro líquido para apuração do lucro real, foram editadas muitas leis que instituíram normas de caráter contábil que, efetivamente, foram acatadas pelos operadores, os profissionais da área contábil,

---

<sup>255</sup> GELBKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 2.

com a anuência dos representantes legais das sociedades, provavelmente impulsionados pelo temor de sofrer cobranças por parte das Autoridades Tributárias.

A esse respeito, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus<sup>256</sup> tecem o quanto segue:

O caso da então Secretaria da Receita Federal era todo especial: além de exemplos conhecidos, até que não muitos, de normas fora da prática contábil mais recomendada, possuía uma extraordinária influência indireta que levava as empresas a abandonar a melhor contabilidade para não ter que, com isso, adiantar pagamento de tributos.

É interessante notar que, conforme já exposto anteriormente, em nossa opinião, todo e qualquer enunciado jurídico, de cunho contábil, que passe a compor o sistema jurídico, por meio dos veículos introdutórios de normas, a partir do momento em que é reconhecido e observado pelos operadores da contabilidade, pode-se dizer, deverá ser considerado uma realidade contábil fruto da interdisciplinaridade.

Ou seja, ainda que essas realidades contábeis introduzidas no sistema jurídico não fossem “a melhor contabilidade”, uma vez praticadas pelos contadores profissionais passaram a ter as digitais da contabilidade, assim considerada como área de conhecimento sistematizado, portanto, como disciplina, , sem perder, por óbvio, seu caráter jurídico, fruto, portanto, da interdisciplinaridade dos textos legais com aqueles da contabilidade.

Sendo assim, é fácil compreender quando cientistas da contabilidade aplaudem iniciativas legislativas que passaram a bloquear a influência de regras contábeis que, apesar de pautadas em método das partidas dobradas, ou seja, com inspiração na contabilidade, ao final, não podiam ser reconhecidas como práticas que refletissem “a melhor contabilidade”, afetando negativamente, portanto, aos olhos dos operadores da prática contábil, os resultados e informações das demonstrações financeiras contábeis.

Por outro lado, em que pesem as vantagens da contabilidade deixar de receber influências das normas de cunho tributário, passando a ter mais liberdade para, então, caminhar em direção a uma contabilidade uniforme mundialmente, o modelo estabelecido se, por um lado, foi favorável ao desenvolvimento e consolidação de práticas contábeis mais refinadas, em sintonia com seus objetivos, por outro, do ponto de vista tributário e, inclusive, em nossa opinião, dos objetivos das sociedades, nos termos do sistema jurídico brasileiro, piorou.

---

<sup>256</sup> **Manual de Contabilidade Societária**, p. 13.

A piora no âmbito tributário se deu, basicamente, pela mesma razão em que se deu a maior liberdade, autonomia e organização para que as regras contábeis fossem desenvolvidas e incorporadas no sistema jurídico brasileiro sem as limitações e influências do passado, que poderiam ser denominadas, também, de regras de tradução de realidade de uma área do saber para outra.

Ou seja, a partir, portanto, do momento em que as normas de cunho societário “flexibilizaram” a tradução da realidade contábil, criada pela linguagem contábil, no processo de sua incorporação, por meio da interdisciplinaridade, no sistema jurídico brasileiro, o distanciamento do lucro contábil (e demais informações contábeis também, como as receitas), como realidade jurídica de cunho societário, ficou ainda maior da realidade conotada pela regra matriz do imposto de renda e, portanto, passou a exigir maiores e mais complexos processos de tradução, agora, das realidades criadas pela linguagem do direito societário, para sua incorporação e constituição como realidade para fins de se atingir os objetivos do direito tributário.

As situações apresentadas a respeito das demonstrações financeiras das empresas concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica na Parte 3 denotam as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes em função dessa nova realidade contábil incorporada pelo sistema jurídico por meio das alterações da Lei nº 6.404/76.

No caso envolvendo o reconhecimento, no âmbito contábil, de uma receita decorrente de um contrato de concessão de serviço público de transmissão de energia elétrica como sendo de construção, fundamentado, tal reconhecimento, na adoção da prevalência da essência sobre a forma, espelha as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes nesse novo modelo de interação entre os textos do direito tributário e aqueles do direito societário.

Por outro lado, a questão envolvendo os métodos de reconhecimento de receitas com base no CPC 47 e a quantidade de dificuldades e indagações envolvendo, primeiramente, a própria interpretação das orientações contábeis e, na sequência, as repercussões tributárias, indica que é preciso repensar a interação, a intertextualidade e, especialmente, por conta da matéria contábil, a interdisciplinaridade entre o direito tributário e o direito societário.

## 7.2 Proposta de solução

A despeito das dificuldades apresentadas no item anterior, não há dúvidas de que, do ponto de vista do mercado de capitais, da facilitação das avaliações de informações financeiras, de todos os usuários das demonstrações financeiras das empresas, incluindo credores, bancos, prestadores de serviços, concorrentes etc., a utilização de uma mesma linguagem contábil representa enorme contribuição para o desenvolvimento das atividades empresárias, fusões e aquisições, especialmente quando as operações de um modo geral ocorrem, hoje em dia, de forma globalizada. Aqui vale a máxima: sem uma linguagem comum e bem organizada não se tem comunicação.

Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus comentando as justificativas de se buscar a adoção de critérios contábeis com melhores qualidades e sem interferências da legislação tributária, asseveram que<sup>257</sup>:

Por isso vimos, há mais de 20 anos, “brigando” pela modificação dessa situação que tem trazido tantos custos para os elaboradores da informação contábil, constrangimento para os contadores e auditores, dificuldades para os analistas e, pior, riscos para os tomadores de decisões, quer credores, investidores minoritários, controladores etc., porque recebiam demonstrações contábeis não elaboradas segundo as melhores disposições técnicas conhecidas. E, quando por causa de todas essas amarras, inclusive legais, nos distanciamos do resto do mundo, vimos aumentar o custo de estrangeiros investindo em nosso País, o custo de nossas empresas investirem no exterior, o custo de tomarmos empréstimos ou outra forma de crédito;

Ou seja, a contabilidade, como realidade criada por linguagem técnica, com observância de suas regras sintáticas, semânticas e pragmáticas, acima de tudo, deve ser respeitada como disciplina autônoma e livre para estabelecer as regras e métodos que seus operadores entendam que melhor atinjam seus objetivos, ainda que seja para contribuir com outras áreas de conhecimento.

Disso decorre que, ao se especular sobre as dificuldades decorrentes da incorporação ao sistema jurídico dessa realidade contábil, agora criada e atualizada por meio de uma linguagem contábil mais elaborada e refinada, está a se cometer uma grande injustiça com a contabilidade, já que eventuais problemas e dificuldades só existem na medida em se força uma adaptação,

---

<sup>257</sup> **Manual de Contabilidade Societária**, p. 14.



uma tradução, de uma realidade de outra área de conhecimento para aquela que se quer aproveitar a realidade contábil.

Muitas vezes essa tradução se mostra muito custosa e trabalhosa, de modo que o mais adequado é adotar procedimentos que gerem menor conflito.

Parece-nos que, atualmente, conforme já mencionado, por conta da realidade contábil societária que incorpora ao sistema jurídico a integralidade da realidade contábil criada pela linguagem contábil, por meio da interdisciplinaridade, a tradução dessa realidade contábil societária para o âmbito do direito tributário se tornou mais complexa e dificultosa, de maneira que seus limites devem ser reavaliados.

Diante do exposto, entendemos que o caminho mais adequado para que esse processo de tradução seja facilitado, com a preservação das realidades e respectivos interesses das disciplinas, é a reintrodução da metodologia, agora de forma perene, do Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei nº 11.941/09.

Os artigos 16 e 17 da Lei nº 11.941/09 assim dispunham:

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e

b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 1º Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece:

I – a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e

II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

§ 2º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I – os métodos e critérios estabelecidos pela [Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), alterada pela [Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007](#), e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou

II – as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo [§ 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), e pelos demais órgãos reguladores.

Referidos dispositivos legais fornecem a essência dessa metodologia que, de forma sintética, prescreveu que a “tradução” da nova realidade contábil societária, para efeito de se criar a realidade contábil tributária, estava baseada no quanto segue:

- 1) preservação da realidade contábil societária criada a partir da “nova” linguagem contábil;
- 2) adoção de ajuste para reduzir ou aumentar o valor do lucro líquido apurado com base na nova realidade contábil, de forma a se apurar o lucro líquido que seria determinado com base na “antiga” linguagem contábil societária; e
- 3) a partir do valor do lucro líquido ajustado, seriam realizadas as adições e exclusões de amplo conhecimento dos contribuintes, para efeito de se apurar a base de cálculo do imposto de renda.

De acordo com referido procedimento seria possível adotar um processo de tradução da realidade contábil societária para o âmbito tributário de forma que todas e quaisquer alterações na realidade contábil societária pudessem ser realizadas sem necessidade de criação de novas e específicas normas de cunho tributário para imunizar seus efeitos, bastando a regra geral do próprio regime.

## 8 CONCLUSÃO

O legislador ordinário, no exercício da competência constitucional para instituição do imposto sobre a renda, acabou por eleger a realidade contábil do lucro líquido, apurado com base na Lei nº 6.404/76, e ajustado por adições e exclusões determinadas em lei, como a expressão monetária de seu fato gerador, ou seja, como a sua base de cálculo.

A realidade contábil, criada pela linguagem contábil, a partir dos fatos sociais que relataram os eventos e acontecimentos envolvendo as operações e atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica, acabou sendo incorporada pelo sistema jurídico como forma de criar a sua realidade jurídica para efeito de constituição, com os devidos ajustes, da realidade conotativa que servirá de base de cálculo, ou seja, de expressão monetária do critério material da regra matriz do imposto de renda das pessoas jurídicas.

A apropriação da realidade contábil, tal como exposto anteriormente, se dá a partir de uma realidade jurídica criada pela linguagem das normas do direito societário, em especial, pelos enunciados prescritivos da Lei nº 6.404/76 que, originalmente, realizou a incorporação da referida realidade contábil, objeto da contabilidade.

A depender da opção que seja feita quanto aos entendimentos doutrinários a respeito do fenômeno da interdisciplinaridade, seria possível afirmar que a decisão do legislador ordinário do imposto sobre a renda decorreu da intertextualidade dos textos do direito, em especial, dos ramos do direito societário e tributário, portanto, pertencentes a uma mesma área do saber, ou seja, a do direito.

Por outro lado, em nossa opinião, a opção do legislador ordinário, configura interdisciplinaridade, ou seja, decorre da intertextualidade dos textos do direito com a contabilidade, na medida em que, a despeito de interagir, em efetivo processo de intertextualidade, com textos do direito societário, este, por sua vez, em seu referido âmbito (societário), acabou por incorporar, em sua integralidade, a realidade constituída pela linguagem contábil, de uma área de conhecimento, portanto, cujo objeto é distinto daquele do direito.

Essa incorporação da realidade constituída pela linguagem contábil, por parte do direito societário, denota que referida realidade atende de maneira suficiente aos objetivos do referido ramo do direito, de modo que, qualquer alteração na referida realidade contábil, promovida pela contabilidade, implica a alteração da realidade contábil incorporada no sistema jurídico por meio dos enunciados jurídicos.

Ainda que os enunciados que tratam de regras de cunho contábil tenham sido introduzidos no sistema jurídico por uma lei, a sua ineficácia por parte de quem tem habilidade, competência e autoridade profissional para aplicá-las, sem que, inclusive, tenham sido reconhecidas e aprovadas pelo CFC, em nosso entender, os desqualificam como sendo de cunho contábil.

O contrário, parece-nos, também verdade. Ou seja, todo e qualquer enunciado jurídico, de cunho contábil que passe a compor o sistema jurídico, por meio dos veículos introdutores de normas, a partir do momento em que são reconhecidos e observados pelos operadores da contabilidade como uma realidade que está em consonância com seus fundamentos e objetivos, pode-se dizer, deverá ser considerado uma realidade contábil fruto da interdisciplinaridade.

A procedência da conclusão exposta acima confirmaria a nossa visão no sentido de que a Lei nº 6.404/76 incorporou ao sistema jurídico a realidade contábil criada pela linguagem contábil em sua integralidade, visto que, em última instância, toda e qualquer regra de cunho contábil, ainda que criada no âmbito do sistema jurídico, que seja aceita, observada e aplicada pelos profissionais habilitados e autorizados para tanto, sempre terá como fundamento a própria contabilidade e com esta estará conectada e em harmonia com seus padrões.

Em que pesem as vantagens da contabilidade deixar de receber influências das normas de caráter tributário, passando a ter mais liberdade para, então, caminhar em direção a uma contabilidade uniforme mundialmente, o modelo estabelecido se, por um lado, foi favorável ao desenvolvimento e consolidação de práticas contábeis mais refinadas, em sintonia com seus objetivos, por outro, do ponto de vista tributário e, inclusive, em nossa opinião, dos objetivos das sociedades, nos termos do sistema jurídico brasileiro, piorou.

A piora no âmbito tributário se deu, basicamente, pela mesma razão pela qual se deu a maior liberdade, autonomia e organização para que as regras contábeis fossem desenvolvidas e incorporadas no sistema jurídico brasileiro sem as limitações e influências do passado, que

poderiam ser denominadas, também, de regras de tradução de realidade de uma área do conhecimento para outra.

Ou seja, a partir, portanto, do momento em que as normas de cunho societário “flexibilizaram” a tradução da realidade contábil, criada pela linguagem contábil, no processo de sua incorporação, por meio da interdisciplinaridade, no sistema jurídico brasileiro, o distanciamento do lucro contábil (e das demais informações contábeis também, como as receitas), como realidade jurídica de cunho societário, ficou ainda maior do que a realidade conotada pela regra matriz do imposto de renda e, portanto, passou a exigir maiores e mais complexos processos de tradução das realidades criadas pela linguagem do direito societário, para sua incorporação e constituição como realidade para fins de se atingir os objetivos do direito tributário.

As situações apresentadas a respeito das demonstrações financeiras das empresas concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica na Parte 3 denotam as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes em função dessa nova realidade contábil incorporada pelo sistema jurídico por meio das alterações da Lei nº 6.404/76.

No caso envolvendo o reconhecimento, no âmbito contábil, de uma receita decorrente de um contrato de concessão de serviço público de transmissão de energia elétrica como sendo de construção, fundamentado, tal reconhecimento, na adoção da prevalência da essência sobre a forma, espelha as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes nesse novo modelo de interação entre os textos do direito tributário e aqueles do direito societário.

Por outro lado, a questão envolvendo os métodos de reconhecimento de receitas com base no CPC 47 e a quantidade de dificuldades e indagações tratando, primeiramente, da própria interpretação das orientações contábeis e, na sequência, das repercussões tributárias, indica que é preciso repensar a interação, a intertextualidade e, especialmente por conta da matéria contábil, a interdisciplinaridade entre o direito tributário e o direito societário.

A contabilidade, como realidade criada por sua linguagem técnica, com observância de suas regras sintáticas, semânticas e pragmáticas, acima de tudo, deve ser respeitada como disciplina autônoma e livre para estabelecer as regras e métodos que seus operadores entendam que melhor atinjam seus objetivos, ainda que seja para contribuir com outras áreas de conhecimento.

Disso decorre que, ao se especular sobre as dificuldades decorrentes da incorporação ao sistema jurídico dessa realidade contábil, agora criada e atualizada por meio de uma linguagem contábil mais elaborada e refinada, está a se cometer uma grande injustiça com a contabilidade, já que eventuais problemas e dificuldades só existem na medida em se força uma adaptação, uma tradução, de uma realidade de outra área dos saber para aquela que se quer aproveitar da realidade contábil.

Muitas vezes essa tradução se mostra custosa e trabalhosa, de modo que o mais adequado é adotar procedimentos que gerem menor conflito.

Parece-nos que, atualmente, conforme já mencionado, por conta da realidade contábil societária, que incorpora ao sistema jurídico a integralidade da realidade contábil criada pela linguagem contábil, por meio da interdisciplinaridade, a tradução dessa realidade contábil societária para o âmbito do direito tributário se tornou mais complexa e dificultosa, de modo que seus limites devem ser reavaliados.

Diante do exposto, entendemos que o caminho mais adequado para que esse processo de tradução seja facilitado, com a preservação das realidades e respectivos interesses das disciplinas, é a reintrodução da metodologia, agora, de forma perene, do Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei nº 11.941/09, a saber:

- 1) preservação da realidade contábil societária criada a partir da “nova” linguagem contábil;
- 2) adoção de ajuste para reduzir ou aumentar o valor do lucro líquido apurado com base na nova realidade contábil, de forma a se apurar o lucro líquido que seria determinado com base na “antiga” linguagem contábil societária; e
- 3) a partir do valor do lucro líquido ajustado, seriam realizadas as adições e exclusões de amplo conhecimento dos contribuintes, para efeito de se apurar a base de cálculo do imposto de renda.

De acordo com referido procedimento seria possível adotar um processo de tradução da realidade contábil societária para o âmbito tributário de forma que todas e quaisquer alterações na realidade contábil societária pudessem ser realizadas sem a necessidade de criar novas e específicas normas de cunho tributário para imunizar seus efeitos, bastando a regra geral do próprio regime.

## 9 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Alaor Caffé. **Lógica: pensamento formal e argumentação**. São Paulo: Edipro, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BARTHES, Roland. **Elementos da Semiologia**. São Paulo: Cultrix, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.

\_\_\_\_\_. **Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

\_\_\_\_\_. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. 2008. Tese (Livre-Docência). Universidade de São Paulo, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BELSUNCE, Horácio García. **El concepto de Redito em la Doctrina y en el Derecho Tributário**. Buenos Aires, Depalma, 1967.

BIANCO, João Francisco. **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2020.

BIFANO, Elidie Palma. O Direito Contábil: da Lei nº 11.638/07 à Lei nº 11.941/09. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A**. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Das debêntures**. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

CAMARGO, Renald Antônio Franco de. **A Influência e Contribuição da Legislação Tributária na Contabilidade no Brasil**. 1997. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1997.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. “Realidade, conhecimento e método científico”. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2018.



\_\_\_\_\_. **Curso de Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento contábil de receitas: o que vem (ou pode vir) por aí. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximação e distanciamento)**. V. 3. São Paulo: Dialética, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas: Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de Renda Tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo, Resenha Tributária, 1994.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

FERNANDES, Edison Carlos. Lei Contábil e o custo dos tributos. In: FERNANDES, Edison Carlos. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Aspectos tributários da nova lei contábil: Lei 11.638/07**. São Paulo: MP Ed., 2010.

FLORES, Eduardo; MARTINS, Eliseu; BRAUNBECK, Guilherme Oscar. Nada de novo no front: A constante busca pelo adequado reconhecimento contábil de receitas. In: **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo. MP Editora, 2019. V. 1.

GELBKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

HESSEN, Johannes. **Teoria do conhecimento**. 8. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1987.

HOLMES, Kevin. **The Concept of Income. A Multi-Disciplinary Analysis**. The Netherlands. IBFD Publications BV, 2000.

HUSSERL, Edmund. **Investigações Lógicas: prolegômenos à Lógica Pura. V. 1.** 1. Ee. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; GELBCKE, Ernesto Rubens; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; GELBCKE, Ernesto Rubens; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Teoria Geral das Concessões de Serviço Público.** São Paulo: Dialética, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LANG, Joachim. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income From Capital. In: **EATLP Congress**, Cologne 12-14 June 2003. IBFD, 2003.

LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda – os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica.** São Paulo: Dialética, 1998.

LOBO, Jorge Joaquim. **Sociedades limitadas. V. 1.** 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Princípios Fundamentais de Contabilidade.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do Art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (Em memória de Henry Tilbery).** São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

MARQUES, José Luiz. **A Evolução Histórica e Legal do Lucro Contábil e Tributável no Brasil.** 1995. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1995.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do Imposto de Renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **A linguagem contábil no Direito Tributário.** 2002. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2002.

MARTINS, Ricardo Lacaz. **A Tributação da Renda Imobiliária.** 2009. Tese (Doutorado em Direito). Universidade de São Paulo, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MORRIS, Charles. **Foundations of the theory of signs**. Chicago: University of Chicago Press, 1959.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O Direito Contábil – Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo, Dialética, 2010.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes de direito tributário**. 1 ed. São Paulo, Max Limonad, 2001.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. São Paulo: Loyola, 2006.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda e sua Aplicação no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de São Paulo, 2009.

\_\_\_\_\_. Balanço Comercial e Balanço Fiscal: Relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o Modelo Adotado pelo Brasil. In: BONILHA, Paulo Celso Bergstrom, COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo, ZILVETTI, Fernando Aurélio. (coord.). **Direito Tributário Atual. N. 24**. São Paulo: Dialética, 2010.

SANTAELLA, Lúcia. **A percepção: uma teoria semiótica**. São Paulo: Experimento, 1993.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2. ed. ver. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SANTOS, Ramon Tomazela. **Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

SCAVINO, Dardo. **La filosofia actual: pensar sin certezas**. Buenos Aires: Paidós Postales, 1999.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

\_\_\_\_\_. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. TERSI, Vinicius Feliciano. Algumas ponderações a respeito do regime tributário de transição. In: FERNANDES, Edison Carlos. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Aspectos tributários da nova lei contábil: Lei 11.638/07**. São Paulo: MP Ed., 2010.

SILVA, Joana Lins e. **Fundamentos da Norma Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SIQUEIRA JR, Paulo Hamilton. **Lições de Introdução ao Direito**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.

TEIXEIRA, Egberto Lacerda. **Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada**. Atualizado por Syllas Tozzini e Renato Berger. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.

\_\_\_\_\_. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

\_\_\_\_\_. Sobre o conceito de direito. In.: VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: IBET: Axis Mundi, 2003.

VOLLI, Ugo. **Manual de Semiótica**. São Paulo: Loyola, 2007.

WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Fabris, 1995.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus**. 3. ed. São Paulo: Edusp, 2017.