

# A Integração entre a Tributação da Sociedade e de Seus Sócios: Qual o Papel das Regras de Dedutibilidade de Despesas Aplicáveis a Operações com os Sócios?

## *The Integration between Corporate Taxation and Shareholder Taxation: What is the Role of Expense Deductibility Rules Applied to Transactions with Shareholders?*

Diogo Olm Ferreira

Bacharel e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado. *E-mail*: diogo.olm@hotmail.com.

Recebido em: 6-7-2024 – Aprovado em: 29-8-2024  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.6.2024.2575>

### *Resumo*

O objetivo deste artigo é relacionar dois temas fundamentais para a tributação da renda das pessoas jurídicas: (i) a integração entre tributação corporativa e tributação em nível dos sócios e (ii) a dedutibilidade de despesas. Nesse contexto, a pergunta que orienta a exposição é a seguinte: regras que restrinjam a dedutibilidade de despesas incorridas pela sociedade em operações envolvendo seus sócios cumprem, por si só, uma função integrativa? Após análise da disciplina da tributação da renda da pessoa jurídica no Brasil e a análise dos métodos de integração geralmente apontados pela doutrina, a pergunta é respondida de forma negativa. A indedutibilidade, considerada de forma isolada, tem o potencial de agravar a dupla oneração de uma mesma riqueza, possuindo efeitos tributários dissociativos. Diante dessa constatação, o trabalho conclui que regras que implicam indedutibilidade de despesas deveriam ser sempre aliadas a outros mecanismos legais que busquem evitar a dupla oneração da mesma riqueza. Somente assim será possível assegurar integração entre sociedade e sócio.

*Palavras-chave*: imposto de renda, IRPJ, lucro real, dedutibilidade, integração.

### *Abstract*

The objective of this paper is to relate two fundamental themes regarding the taxation of corporate income: (i) the integration between corporate taxation and shareholder-level taxation, and (ii) the deductibility of expenses. In this context, this paper aims at addressing the following question: do rules that

restrict the deductibility of expenses incurred by the company in operations involving its shareholders fulfill an integrative function? After analyzing the Brazilian Tax Law related to corporate income taxation and examining the integration methods generally pointed out by legal scholars, the question is answered negatively. Non-deductibility of expenses, considered by itself, has the potential to aggravate the double taxation of the same wealth. In other words, it has a dissociative tax effect. Given this finding, the paper concludes that rules implying non-deductibility of expenses should always be accompanied by other legal mechanisms aimed at avoiding double taxation of the same wealth. Only then will it be possible to ensure integration between the company and the shareholder.

*Keywords:* income tax, corporate income tax, actual profits regime, deduction, integration.

## 1. Introdução

Em tempos recentes, diferentes composições do Governo Federal Brasileiro têm aventado a adoção de medidas tendentes a revogar a isenção para distribuição de lucros e dividendos prevista no art. 10 da Lei n. 9.249/1995. No entanto, para além da busca por novas fontes de arrecadação e pela aparente mudança na distribuição da carga tributária, eventual fim dessa isenção produziria efeitos diretos na integração entre a tributação da sociedade e a tributação de seus sócios. Como alerta Victor Polizelli, eventuais alterações a esse respeito demandam uma avaliação mais ampla da legislação relativa ao IRPJ e ao IRPF, especialmente para fins da sua integração<sup>1</sup>.

Integração, nesse contexto, diz respeito às técnicas adotadas para evitar ou mitigar os efeitos da incidência de imposto sobre a renda tanto sobre os lucros obtidos pela sociedade quanto sobre a distribuição desses lucros a seus sócios. Como observa Henry Tilbery, a sobreposição de exigências tributárias sobre o mesmo lucro, ainda que em momentos distintos (obtenção pela sociedade e distribuição aos sócios), caracterizaria um *bis in idem*<sup>2</sup>. Afinal, como colocam Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino, trata-se de uma “dupla oneração da mesma riqueza”<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> POLIZELLI, Victor Borges. Tributação de dividendos no Brasil: propostas e questões para sua implementação. In: BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara. *Direito e finanças públicas nos 30 anos da Constituição: experiências e desafios no campo do direito tributário e financeiro*. Florianópolis: Tirant la Blanch, p. 413-437 (413-414).

<sup>2</sup> TILBERY, Henry. *Imposto de renda pessoas jurídicas: integração entre sociedades e sócios*. São Paulo: Atlas/IBDT, 1995, p. 40.

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Periodicidade do lucro tributável e integração entre pessoa física e pessoa jurídica: o caso do prejuízo fiscal na extinção da pessoa jurídica. In: PEIXOTO, Marcelo M.; PINTO, Alexandre E. (coord.). *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022, p. 591-617 (597).

A integração, por certo, não se alcança apenas com a concessão de isenção para lucros e dividendos distribuídos. Existem inúmeros métodos, cada qual assegurando, em maior ou menor grau, a mitigação dos efeitos dessa dupla oneração. Basta analisar o Ordenamento Jurídico Brasileiro para observar que as regras relacionadas aos juros sobre o capital próprio (JCP) também revelam preocupação com a integração da tributação da sociedade e do sócio, mas seguindo caminho completamente distinto da isenção de dividendos: os JCP pagos pela sociedade são dedutíveis na apuração do seu lucro real, mas são tributados em nível do sócio, quer pessoa física quer outra pessoa jurídica.

Esse exemplo é oportuno, considerando que a formação da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro real pode ser relevante para fins da integração entre tributação corporativa e tributação dos sócios. Especificamente, o fato de uma despesa ser ou não dedutível parece afetar a forma como a dupla oneração será enfrentada.

Pode parecer óbvio que a dedutibilidade seja elemento inerente à própria ideia de um tributo sobre renda. Sem reconhecimento de qualquer dedução, estar-se-ia diante de tributo sobre a receita ou sobre rendimentos brutos, e não sobre renda propriamente dita. Nesse sentido, cabe notar como a materialidade do imposto de renda no caso das pessoas jurídicas é geralmente quantificada a partir da referência ao “lucro”. Lucro, mesmo nas definições mais singelas, já sugere um resultado do confronto entre receitas, de um lado, e de gastos, de outro. Como bem aponta Ricardo Mariz de Oliveira, trata-se de valor apurado a partir da soma de variações patrimoniais positivas e de variações patrimoniais negativas<sup>4</sup>.

Ainda assim, existem inúmeras hipóteses estabelecidas na legislação em que a dedutibilidade de uma variação patrimonial é limitada ou mesmo afastada completamente. Dentre essas hipóteses, diversas cuidam de situações envolvendo operações realizadas entre a pessoa jurídica e pessoas que a ela são consideradas “ligadas”, “relacionadas” ou “dependentes”. Apenas para citar alguns exemplos, é o caso de regras de distribuição disfarçada de lucros, regras relacionadas à distribuição de *royalties*, regras relacionadas aos preços de transferência e regras de subcapitalização. A realização de operações entre a sociedade e o seu sócio controlador atraem a aplicação de comandos específicos acerca da dedutibilidade de despesas e custos.

Diante disso, o presente artigo se propõe a analisar a seguinte questão: regras que estabeleçam indedutibilidade de pagamentos realizados pela sociedade para seus sócios podem ser considerados mecanismos de integração? Espera-se que a análise dessa questão forneça subsídios para um estudo aprofundado sobre

---

<sup>4</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. 2. ed. São Paulo: IBDT, 2020, p. 810-811.

cada hipótese de dedutibilidade existente no Ordenamento Jurídico Brasileiro. Afinal, se regras que restringem a dedutibilidade de despesas podem cumprir uma finalidade integrativa, esse aspecto deverá ser considerado na sua interpretação.

Para cumprir com esse propósito e, ainda assim, assegurar a objetividade deste artigo, é necessário limitar o escopo da análise. Naturalmente, a própria formulação da pergunta de pesquisa já restringe a análise à apuração do IRPJ no regime do lucro real. Além disso, cabe ressaltar que o presente trabalho não tratará de uma regra de dedutibilidade específica. Isso porque diversas dessas regras não se aplicam apenas a operações realizadas diretamente entre a sociedade e os seus sócios. Ademais, algumas delas cumprem – além de um potencial efeito de integração – outras finalidades, tais como evitar a erosão de bases tributárias no Brasil no contexto de operações transnacionais. A avaliação de outras situações em que tais regras são aplicadas e de outras finalidades perseguidas demanda uma análise específica, que não será apresentada neste artigo.

Assim, o que se propõe é estudar a dedutibilidade de despesas em operações realizadas entre sociedade e sócios em um contexto estritamente doméstico. Ainda que regras específicas de dedutibilidade não sejam o foco da análise, haverá, pontualmente, referência a previsões legais que tratam do tema, de forma a assegurar alguma concretude à exposição. Nesse sentido, as regras que serão mais referenciadas neste trabalho – ainda que não constituam o seu objeto – dizem respeito à regra geral de dedutibilidade de despesas operacionais e às regras de distribuição disfarçada de lucros (DDL).

Delimitado o escopo de análise, mas antes de seguir adiante, é necessário esclarecer dois pressupostos metodológicos que serão adotados e que influenciarão a forma como determinadas questões serão referidas neste trabalho.

Primeiramente, cabe verificar que trataremos do IRPJ enquanto um “imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”, considerando a delimitação conferida pelo art. 153, III, da Constituição. No entanto, não será dedicada maior atenção à expressão “proventos de qualquer natureza” da perspectiva constitucional, assumindo que os principais aspectos do imposto que se pretende analisar já estão compreendidos pela noção de “renda”<sup>5</sup>. A expressão será retomada, ainda assim, quando o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN) for analisado.

Em segundo lugar, esta introdução já permite verificar a utilização do termo “sócio” para referenciar a pessoa que figura como titular de participações societárias da pessoa jurídica. Não se ignora que a legislação designa o detentor de

---

<sup>5</sup> POLIZELLI, Víctor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012, v. VII, p. 134.

participações societárias de formas diferentes, conforme o tipo societário da pessoa jurídica. Rigorosamente, por exemplo, sociedades por ações possuem acionistas. Ainda assim, o termo sócio será empregado de forma ampla, abrangendo qualquer tipo societário, na medida em que essa distinção não será relevante para o desenvolvimento do trabalho.

Essa amplitude também indica que não haverá diferenciação entre sócio pessoa física ou sócio pessoa jurídica. Afinal, independentemente da qualidade do sócio, é necessário avaliar como integrar a sua tributação em relação à sociedade em que detém participação societária.

## **2. Tributação da renda no Ordenamento Jurídico Brasileiro**

### ***2.1. Esclarecimento inicial***

O objetivo deste tópico é fixar premissas teóricas relevantes acerca da estrutura normativa do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza no Ordenamento Jurídico Brasileiro.

No entanto, não há pretensão de esgotar discussões relevantes acerca, por exemplo, (i) da existência, ou não, de um conceito de renda na Constituição Federal, (ii) da definição de renda trazida pelo art. 43 do CTN ou (iii) do significado de disponibilidade econômica ou jurídica, tal como empregado nesse mesmo artigo. Este tópico apresentará premissas a respeito dessas questões que orientarão este trabalho e, quando for oportuno, breve referência a eventuais posicionamentos doutrinários contrários, de modo a antecipar eventuais consequências para o estudo a ser desenvolvido.

### ***2.2. Concepções econômicas sobre renda***

Antes de tratar das particularidades do Ordenamento Jurídico Brasileiro, é necessário breve menção a determinadas concepções econômicas do que vem a ser renda. Poderia alguém objetar a referência a essas concepções, sob o argumento de que a Constituição Federal ou mesmo o CTN não teria sido expresso ao recepção-las, adotando uma definição própria de renda<sup>6</sup>.

No entanto, como observa Victor Thuronyi, a clareza quanto à noção econômica de renda é relevante para analisar as previsões legais relacionadas à tributação da renda<sup>7</sup>. Afinal, como bem observa Luís Eduardo Schoueri a partir da máxima criada pelo Lorde Machnaghten no contexto de discussões acerca do imposto de renda na Inglaterra do início do século XX, a existência de um imposto

---

<sup>6</sup> COSTA, Valterlei A. da. Conceito de renda: lucro ou acréscimo patrimonial? Argumentando com as consequências. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, n. 3, p. 221.

<sup>7</sup> THURONYI, Victor. The Concept of Income. *Tax L. Rev.*, v. 46, 1990. Rep. em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati: Anderson, 2003, 2. tir., p. 107-111 (107).

sobre a renda (*income tax*) pressupõe a tributação de renda (*tax on income*), e não de algo que não a renda (*a tax on anything else*)<sup>8</sup>.

Desde já, é necessário refutar a ideia de que renda será simplesmente aquilo que o legislador assim definir. Logicamente, o constituinte não agiu de forma despropositada ao estabelecer a competência da União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Havia um substrato econômico que se pretendia alcançar com esse tributo. Nesse sentido, e conforme se verá, o legislador brasileiro foi inspirado em duas correntes econômicas específicas ao definir a hipótese de incidência desse imposto.

Antes de tratar da opção do legislador, cabe verificar, em linha com Holmes, que o termo “renda” possui diferentes significados, mesmo dentre os economistas<sup>9</sup>. Como observa Thomas Chancellor, a noção econômica tradicional de renda está associada a um fluxo de satisfações (*flow of satisfaction*), isto é, ao bem-estar gerado para um indivíduo<sup>10</sup>. Essa noção, no entanto, é significativamente subjetiva e abstrata, gerando dificuldades de mensurar a renda (ou seja, mensurar o bem-estar do indivíduo) e, portanto, inviabilizando sua adoção como parâmetro para exigência de tributos<sup>11</sup>. Em outras palavras, é necessário buscar índices (*proxies*) objetivos de bem-estar<sup>12</sup>.

Como forma de fornecer a objetividade necessária para definição e mensuração da renda, duas teorias principais se sobressaem. Trata-se da teoria da fonte e da teoria do acréscimo patrimonial.

Como esclarece Alcides Jorge Costa, a teoria da fonte está pautada na definição de renda enquanto produto periódico de uma fonte permanente<sup>13</sup>. Em virtude dessa definição, seriam excluídos da definição de renda ganhos de capital, que, por serem decorrentes da alienação de um ativo, não são periódicos e decorrerem, justamente, da alienação da fonte da riqueza.

Luís Eduardo Schoueri, que também se refere a essa teoria como teoria da renda-produto<sup>14</sup>, ilustra que a renda corresponderia ao fruto que se obtém de

<sup>8</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Dedutibilidade de doações ao terceiro setor. *Revista Jurídica – Unicuritiba*, v. 5, p. 443-484 (456), 2020.

<sup>9</sup> HOLMES, Kevin. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. Países Baixos: IBFD, 2000, p. 4.

<sup>10</sup> CHANCELLOR, Thomas. Imputed income and the ideal income tax. *Or. L. Rev.*, v. 67, 1988. Rep. em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati: Anderson, 1997; 2003, 2. tir., p. 142- 149 (143).

<sup>11</sup> HOLMES, Kevin. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. Países Baixos: IBFD, 2000, p. 36.

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Dedutibilidade de Doações ao Terceiro Setor. *Revista Jurídica – Unicuritiba*, v. 5, p. 443-484 (456), 2020.

<sup>13</sup> COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 19-31 (20).

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: ELALI, André *et al.* (org.).

uma árvore, sem que haja sua deterioração ou perecimento. Essa ressalva no exemplo ilustrativo tem importância significativa para os pressupostos que orientam o presente estudo. Afinal, da perspectiva da teoria da fonte, nem tudo que se produz pode ser considerado renda. Como reforça Alcides Jorge Costa, da definição de renda, devem ser excluídos os valores destinados à conservação do próprio capital<sup>15</sup>, isto é, à preservação da própria fonte produtora da renda. Essa questão será retomada adiante.

Por ora, no entanto, cabe tratar da teoria do acréscimo patrimonial. Segundo Kevin Holmes, o modelo de renda-acréscimo patrimonial, extraído a partir dos trabalhos de Schanz, Haig e Simons, como sendo o conceito fundamental de renda (*foundation concept of income*)<sup>16</sup>. Apesar de esses três autores não terem realizado um estudo conjunto, é possível identificar certa convergência para ideias individualmente colocadas, contribuindo para a formulação de um modelo, comumente denominado SHS. Holmes, em resumo, afirma que esse modelo adota uma definição prática de renda como sendo o somatório, verificado em um determinado período, do acréscimo monetário do patrimônio, da renda imputada e dos atos de consumo<sup>17</sup>. De forma simplificada – e considerando que questões envolvendo o tema da renda imputada não serão relevantes a este estudo –, cabe recorrer à enunciação do próprio Simons de que o modelo está pautado no valor despendido com o consumo (*consumption*) e no valor do acúmulo patrimonial (*change in value of the store of property rights*) verificados entre o início e o término de um período<sup>18</sup>.

Apesar de incisiva, essa definição está permeada de vagueza, especialmente quanto à definição de “consumo”<sup>19</sup>. Segundo os teóricos que adotam o modelo de renda-acréscimo, nem todo valor despendido pelo contribuinte corresponderia a consumo. Essa questão será posteriormente retomada a partir de um enfoque específico na legislação brasileira. Por ora, basta consignar que o consumo está necessariamente associado à ideia de bem-estar, tal como foi indicado acima a

---

*Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados.* São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 341-357 (343).

<sup>15</sup> COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 19-31 (20).

<sup>16</sup> HOLMES, Kevin. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. Países Baixos: IBFD, 2000, p. 35.

<sup>17</sup> HOLMES, Kevin. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. Países Baixos: IBFD, 2000, p. 35.

<sup>18</sup> SIMONS, Henry C. *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: The University of Chicago Press, 1938, p. 50.

<sup>19</sup> THURONYI, Victor. The Concept of Income. *Tax L. Rev.*, v. 46, 1990. Rep. em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati: Anderson, 2003, 2. tir., p. 107-111 (107).

partir de uma visão econômica mais tradicional do que é renda. Nesse sentido, o consumo é entendido como destinação da renda obtida com vistas à geração de bem-estar<sup>20</sup>. Por consequência, um gasto incorrido para viabilizar a própria obtenção da renda não gera bem-estar e, assim, não caracteriza consumo, segundo Willian Andrews<sup>21</sup>. Afinal, trata-se de condição para geração da própria renda. Somente após a sua obtenção que é possível haver uma destinação, seja o seu acúmulo, por meio da poupança, ou o seu dispêndio, por meio de um ato de consumo.

Inicialmente, a referência à medição de acúmulo patrimonial ou consumo pode causar estranheza àqueles já habituados à definição da hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tal como fornecida na legislação brasileira. Afinal, a tributação da renda está geralmente orientada a determinar a renda auferida, e não a renda consumida e a renda poupada, como a formulação acima sugere. No entanto, como bem esclarece Raphael Lavez a partir das lições de Andrews<sup>22</sup>, buscar a renda obtida, deduzindo os gastos indispensáveis à sua obtenção (e que, portanto, não caracterizam consumo), equivale a mensurar o que foi poupado e o que foi destinado a consumo<sup>23</sup>. Tomando como inspiração a representação de Luís Eduardo Schoueri<sup>24</sup>, mas adaptando-a para contemplar essa relação de equivalência entre as duas proposições, tem-se o seguinte:

$$\text{RENDA-CONSUMO} + \text{RENDA-POUPADA} = \text{RENDA LÍQUIDA AUFERIDA}$$

$$\text{RENDA LÍQUIDA AUFERIDA} = \text{RENDA BRUTA} - \text{DESPESAS NECESSÁRIAS}$$

Um aspecto adicional é observado na exposição: a referência ao caráter “líquido” da renda. Essa questão será retomada a seguir. Antes, cabe notar que a teoria da renda-acrécimo é usualmente considerada mais abrangente que aquela pautada na concepção de renda-produto. Como resume Luís Eduardo Schoueri, essa teoria está pautada na comparação da situação patrimonial do contribuinte em dois momentos distintos<sup>25</sup>. Logo, não importaria a origem da riqueza que le-

<sup>20</sup> HOLMES, Kevin. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. Países Baixos: IBFD, 2000, p. 49.

<sup>21</sup> ANDREWS, Willian D. Personal deductions in an ideal income tax. *Harvard Law Review*, v. 86, n. 2, p. 309-385 (331), dez. 1972.

<sup>22</sup> ANDREWS, Willian D. Personal deductions in an ideal income tax. *Harvard Law Review*, v. 86, n. 2, p. 309-385 (330), dez. 1972.

<sup>23</sup> LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no imposto sobre a renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 192.

<sup>24</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Dedutibilidade de doações ao terceiro setor. *Revista Jurídica – Unicuritiba*, v. 5, p. 443-484 (457), 2020.

<sup>25</sup> COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 19-31 (20).

vou ao acúmulo patrimonial ou o consumo, se periódica ou se esporádica. No entanto, existem situações em que a renda-acrécimo encontra suas limitações, por exemplo, quando é excessivamente complexo – ou mesmo impossível – mensurar o acréscimo patrimonial entre dois marcos temporais. Nesses casos, o modelo da renda-produto – justamente por dispensar uma mensuração temporal – pode conduzir à identificação de renda que escaparia ao modelo da renda-acrécimo.

Apresentado esse panorama, é possível tratar, de modo mais específico, a forma como a instituição de um imposto sobre a renda foi contemplada pela Constituição Federal de 1988.

### 2.3. *Constituição Federal de 1988*

O art. 153, III, da Constituição Federal atribui à União competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A partir especialmente desse dispositivo constitucional, existem inúmeras discussões doutrinárias acerca da existência, ou não, de um conceito, pressuposto pela própria Constituição, de renda (assim como de proventos, ainda que a esse termo não seja atribuída maior importância).

Objetivamente, o posicionamento majoritário da doutrina pátria é no sentido da existência de um conceito constitucional de renda, necessariamente entendido como um acréscimo patrimonial. Nesse sentido, cabe mencionar, exemplificativamente, o posicionamento de Roque Carrazza<sup>26</sup>, de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>27</sup>, de José Artur Lima Gonçalves<sup>28</sup>, de Roberto Quiroga Mosquera<sup>29</sup> e de Humberto Ávila<sup>30</sup>. Ainda que sem detalhar a posição pessoal de cada autor, ressalta-se que suas conclusões estão geralmente pautadas na análise de diversas previsões constitucionais – e não apenas do art. 153, III, da Constituição –, ganhando destaque o art. 145, § 1º, geralmente associado ao Princípio da Capacidade Contributiva<sup>31</sup>, e o § 2º do art. 153, responsável por estabelecer critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Um desses critérios, inclusive, será retomado a seguir.

---

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque A. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 37-38.

<sup>27</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 45.

<sup>28</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 170-171.

<sup>29</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 32.

<sup>30</sup> ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

<sup>31</sup> DOMINGUES, José Marcos. Legitimação constitucional dos tributos e o princípio da capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 192, p. 28, set. 2011.

Por outro lado, Luís Eduardo Schoueri entende que a Constituição não se valeu de um conceito ao delimitar essa competência tributária<sup>32</sup>. Resumidamente, sustenta o autor que existiria, no máximo, uma noção de renda na Constituição, conformado a partir da evolução da legislação que a precedeu e de outros dispositivos constitucionais, tais como aqueles relativos à capacidade contributiva. No entanto, o próprio constituinte atribuiu à lei complementar o papel de “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”, inclusive no que se refere à definição do fato gerador dos impostos discriminados na Constituição, nos termos do art. 146, III, *a*. Diante disso e de um entendimento peculiar acerca da repartição de competências tributárias a partir de tipos ideais de cada imposto, Luís Eduardo Schoueri sustenta que, somente pela atuação do legislador, a noção constitucional de renda adquire a concretude de um conceito<sup>33</sup>.

Esse é o posicionamento que será adotado neste trabalho: a Constituição não fornece elementos suficientes para a identificação de um conceito de renda e proventos de qualquer natureza. Um verdadeiro conceito somente surgirá a partir da definição, por parte do legislador complementar, do fato gerador desse imposto.

A adoção dessa premissa, no entanto, não esvazia a importância de outras previsões constitucionais que devem ser levadas em consideração pelo legislador complementar ao definir renda e proventos de qualquer natureza. Em outras palavras, mais importante do que aprofundar a investigação sobre a existência, ou não, de um conceito constitucional de renda é verificar que a Constituição estabeleceu critérios informadores para o imposto em questão. Conforme o seu art. 153, § 2º, I, o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”. Para este estudo, importa dedicarmos maior atenção ao critério da universalidade.

Assim como o vocábulo “renda”, a “universalidade” é um termo equívoco. No contexto indicado acima, é geralmente associada à ideia de que o imposto deve alcançar todas as rendas e proventos, de quaisquer espécies e gêneros, no Brasil ou no exterior, em linha com Roque Carrazza<sup>34</sup>. No mesmo sentido, Mary Elbe Queiroz sustenta que o critério da universalidade demanda que a incidência do imposto recaia sobre todas as rendas auferidas pelo contribuinte, independen-

<sup>32</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: ELALI, André *et al.* (org.). *Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 341-357 (347).

<sup>33</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: ELALI, André *et al.* (org.). *Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 341-357 (347).

<sup>34</sup> CARRAZZA, Roque A. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 63.

temente de sua fonte ou origem<sup>35</sup>, posição essa compartilhada por Miguel Delgado Gutierrez em estudo específico acerca dos princípios informadores do imposto de renda<sup>36</sup>.

De forma ligeiramente distinta, ganha relevo a definição conferida por Ricardo Mariz de Oliveira ao critério da universalidade. Segundo esse autor, é o critério da generalidade que exprime o dever do legislador tributário de tratar igualmente os diferentes tipos de renda, sem estabelecer tratamento discriminatório conforme os fatores de produção envolvidos. Na lição de Ricardo Mariz de Oliveira, o critério da universalidade demandaria que todos os elementos positivos e negativos que afetam o patrimônio do contribuinte devem ser considerados na determinação da renda tributável<sup>37</sup>. Trata-se do que o autor denomina “universalidade patrimonial”. Ademais, revelando certa interação com sua concepção acerca da generalidade, o autor completa que a renda deve ser considerada “por inteiro e em conjunto”, sem distinção quanto a seus componentes.

Apesar de diferenças terminológicas sobre o critério da universalidade, o que Mariz de Oliveira denomina “universalidade patrimonial” é relevante para o presente estudo, na medida em que reforça a ideia de que a renda tributável é formada a partir do confronto entre fatores positivos e fatores negativos que afetam o patrimônio do contribuinte. O foco da universalidade, aqui, reside na impossibilidade de diferenciar componentes da formação da renda, e não na necessidade de tributar toda a renda do contribuinte, independentemente de sua origem ou natureza. Nesse sentido, também sustenta Ávila que a adequada determinação da renda deve levar em consideração a totalidade dos fatores que levam à existência de um acréscimo patrimonial por parte do contribuinte<sup>38</sup>.

Como se observa, é comum que esse critério seja enunciado de tal forma por autores que associam renda – somente – a acréscimo patrimonial, a exemplo de Ricardo Mariz de Oliveira e Humberto Ávila, mencionados acima. Sendo o acréscimo patrimonial correspondente à variação entre a situação patrimonial inicial e a situação patrimonial final, não seria adequado – para essa parcela da doutrina – considerar determinados aspectos desse acréscimo de forma fracionada e diferenciada.

---

<sup>35</sup> QUEIROZ, Mary E. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – tributação das pessoas físicas. In: SANTI, Eurico M. D. (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 435-482 (37).

<sup>36</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Imposto de renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 105.

<sup>37</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 323.

<sup>38</sup> ÁVILA, Humberto. Dedutibilidade de despesas com pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur Maia. *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 83.

No entanto, não parece que essa ideia – de que fatores patrimoniais negativos devem ser considerados na apuração da renda tributável – está necessariamente ligada à existência de um conceito constitucional de renda, alinhado à definição de renda como acréscimo patrimonial. Em benefício da objetividade, esta questão será tratada no subtópico seguinte, tendo em vista o conceito de renda e de proventos de qualquer natureza estabelecido pela legislação complementar, assim como a vinculação da hipótese de incidência desse tributo à aquisição de disponibilidade.

#### 2.4. *Código Tributário Nacional*

Cronologicamente, o CTN antecedeu a Constituição Federal de 1988. Desde 1966, o seu art. 43 já procurava definir o que vem a ser o fato gerador do imposto de renda. Por certo, uma preocupação que deve sempre permear a análise jurídica acerca de suas disposições diz respeito à sua recepção pela nova Ordem Constitucional<sup>39</sup>. Em virtude da delimitação deste trabalho, no entanto, basta assumir que o referido dispositivo legal foi recepcionado pela Constituição Federal, cumprindo o papel designado pelo seu art. 146, III, *a*.

Assim, de modo objetivo, importa observar que o art. 43 do CTN define que a hipótese de incidência desse imposto corresponde à “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de renda ou de proventos de qualquer natureza. De acordo com o seu inciso I, “renda” deve ser entendida como “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”. Já seu inciso II determina que “proventos de qualquer natureza” são “acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Diante dessa definição, o posicionamento majoritário da doutrina pátria é de que o CTN confirma que renda tributável pressupõe a existência de um acréscimo patrimonial<sup>40</sup>. Esse entendimento é esposado justamente pelos autores mencionados anteriormente que observam, na própria Constituição, a adoção de um conceito constitucional de renda enquanto acréscimo patrimonial. Mariz de Oliveira, por exemplo, vale-se de uma interpretação aparentemente gramatical do art. 43 para sustentar esse entendimento. Resumidamente, para esse autor, se o inciso II trata de acréscimo patrimoniais não compreendidos no inciso I, significa dizer que o inciso I também trata de acréscimos patrimoniais (particularmente aqueles que decorrem do trabalho, do capital ou da combinação de ambos)<sup>41</sup>. Da

<sup>39</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 41-42.

<sup>40</sup> POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012, v. VII, p. 168.

<sup>41</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 360.

mesma forma entendia Gilberto Ulhôa Canto, para quem o acréscimo de patrimônio seria pressuposto legal para surgimento da obrigação tributária relativa ao imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza<sup>42</sup>.

No entanto, é necessário recorrer às lições de Luís Eduardo Schoueri e de Alcides Jorge Costa, em sentido diverso daquele exposto acima. Para Schoueri<sup>43</sup>, o inciso I do art. 43 não trata de acréscimo, mas expressamente de produto, não sendo possível extrair do inciso II uma vinculação necessária entre produto e acréscimo. Apesar de o produto do trabalho e do capital ter aptidão de gerar um acréscimo patrimonial, para fins da teoria da renda-produto é dispensável averiguar a efetiva ocorrência desse acréscimo, já que dispensa a comparação da situação patrimonial do contribuinte em dois momentos distintos. Assim, como também pontua Alcides Jorge Costa, o art. 43 do CTN teria prestigiado tanto a teoria da renda-produto, em seu inciso I, quanto a teoria da renda-acréscimo, em seu inciso II<sup>44</sup>.

A despeito da riqueza das posições doutrinárias a respeito do tema, para fins do presente artigo, não é necessário maior aprofundamento. Isso porque o aspecto central da definição de renda para este artigo é voltado para a necessária busca por uma grandeza líquida, isto é, apurada após o confronto de ingressos (receitas) e saídas (despesas). Por mais que a tributação pautada na teoria da renda-produto seja comumente associada a uma incidência sobre rendimentos brutos, existem argumentos consistentes para sustentar que também deveria haver o cômputo das despesas necessárias à sua percepção e à manutenção da fonte produtora, com base, inclusive, na própria enunciação da teoria<sup>45</sup>. Em síntese, portanto, seja qual for o conceito de renda (acrécimo ou produto), a dedução de despesas possui um papel central na sua formulação.

Ademais, não parece haver dúvida de que o legislador ordinário, ao instituir o IRPJ, guiou-se essencialmente pelo conceito de renda enquanto acréscimo patrimonial. Como se verá adiante, a definição de lucro real trazida pela legislação ordinária toma como referência a existência de um resultado positivo, entendido como incremento patrimonial apurado periodicamente.

<sup>42</sup> CANTO, Gilberto U. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 37.

<sup>43</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: ELALI, André *et al.* (org.). *Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 341-357 (349).

<sup>44</sup> COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 27.

<sup>45</sup> POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012, v. VII, p. 73.

Por certo, seria instigante indagar se o legislador ordinário teria a faculdade de estabelecer mecanismos de tributação da renda da pessoa jurídica residente no Brasil pautado na teoria da renda-produto. Considerando o seu escopo, este artigo não tratará dessa questão. Cabe apenas observar que, mesmo para Luís Eduardo Schoueri, principal autor a defender a adoção dessa teoria pelo art. 43 do CTN, a renda-produto ganharia especial relevância na tributação de não residentes, diante da dificuldade adicional de verificar a existência de um efetivo acréscimo patrimonial<sup>46</sup>. Ainda que não expressamente, essa delimitação na aplicação da teoria da renda-produto acaba por relativizar sua importância para o presente estudo. É assunto para outra oportunidade investigar se a utilização restrita a esse cenário se dá por mera opção do legislador ou por algum tipo de exigência do ordenamento.

Por ora, basta reposicionar o foco para a análise para outro aspecto que pode ser extraído do art. 43 do CTN: o que o legislador complementar procurou alcançar ao definir o fato gerador do imposto de renda é uma riqueza líquida. Essa constatação pode ser extraída a partir de dois elementos observados no art. 43.

O primeiro elemento corresponde ao próprio conceito de renda, aqui entendido enquanto acréscimo patrimonial em razão do esclarecimento apontado acima. Por certo, diversos autores que adotam esse conceito especificam que o acréscimo tributável deve ser líquido. Trata-se de razão suficiente para Clara Gomes Moreira acertadamente associar a hipótese de incidência do tributo ora analisado a um “acréscimo patrimonial excedente ao necessário para manutenção da fonte produtora”<sup>47</sup>.

Nesse sentido, Roque Carrazza, por exemplo, é categórico ao sustentar que “renda tributável é sempre renda líquida ou lucro”, ressaltando a necessidade de tomar o rendimento bruto e submetê-lo a uma série de deduções e abatimentos<sup>48</sup>. De forma análoga, Rubens Gomes de Sousa, autor do Anteprojeto do CTN, entendia que o conceito estampado no art. 43 era de renda enquanto *acréscimo patrimonial líquido*. A utilização do termo “líquido” possui importância significativa para o desenvolvimento deste estudo. Afinal, segundo Gomes de Sousa, a busca por uma grandeza líquida consiste em determinar uma soma algébrica de todos

<sup>46</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maio da (orgs.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, v. 1, p. 19-32 (21).

<sup>47</sup> CMOREIRA, Clara Gomes. *Regra constitucional de competência e tributação de transações transfronteiriças entre partes vinculadas*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 145-147.

<sup>48</sup> CARRAZZA, Roque A. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 37.

os rendimentos tributáveis realizados e de todas as despesas dedutíveis incorridas, verificados em determinado período de apuração<sup>49</sup>.

Se, por um lado, Rubens Gomes de Sousa indica alinhamento ao modelo da renda-acrécimo, o próprio autor destaca qual seria o principal aspecto da definição da hipótese de incidência do imposto de renda. Segundo o autor, o elemento que define a renda é sua disponibilidade pelo titular.

Aqui, cabe tratar do segundo elemento do art. 43, que conduz à conclusão análoga acerca da incidência do imposto necessariamente sobre renda líquida. Como visto, o dispositivo legal define a hipótese de incidência como “aquisição de disponibilidade” da renda.

Como se nota, não foram tecidas até aqui considerações a respeito da disponibilidade “econômica” ou “jurídica” da renda ou de proventos de qualquer natureza, adjetivações estas que constam expressamente no art. 43. A opção por não adentrar nessa discussão está em linha com o entendimento de Luís Eduardo Schoueri, para quem a exata diferenciação entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica perde importância diante da escolha do legislador complementar<sup>50</sup>. Afinal, econômica ou jurídica, o que importa é a existência de disponibilidade.

A esse respeito, Alcides Jorge Costa esclarece que “disponibilidade” é atribuído daquilo que é disponível, assim entendido aquilo de que se pode dispor<sup>51</sup>. Ricardo Mariz de Oliveira, em sentido semelhante, indica que o art. 43 exige que a renda esteja à “disposição de alguém”, isto é, que o contribuinte já tenha adquirido faculdade de dispor da renda<sup>52</sup>. Em outras palavras, significa dizer que a hipótese de incidência do imposto ora analisado está vinculada à possibilidade de o contribuinte empregar, aproveitar ou utilizar a renda<sup>53</sup>.

Essa noção, por certo, também encontra respaldo no Princípio da Capacidade Contributiva, já brevemente mencionado. Como bem resume Clara Gomes

---

<sup>49</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de renda: despesa não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como “lucros distribuídos” no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. In: SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres I: imposto de renda*. Edição Póstuma. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1975, p. 66.

<sup>50</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: ELALI, André *et al.* (org.). *Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 341-357 (355).

<sup>51</sup> COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. In: *Anais das XI Jornadas do Instituto Latino-Americano de Derecho Tributário*. Rio de Janeiro: RDT 40/105, 1983, p. 166.

<sup>52</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 290-291.

<sup>53</sup> COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. In: *Anais das XI Jornadas do Instituto Latino-Americano de Derecho Tributário*. Rio de Janeiro: RDT 40/105, 1983, p. 166.

Moreira, somente haverá capacidade contributiva em relação àquilo que exceder os gastos necessários para manutenção da fonte produtora<sup>54</sup>, ou seja, aquilo que estiver disponível.

Aqui é possível observar a intersecção entre a exposição inicialmente apresentada neste tópico, pautada em concepções econômicas de renda, e o sentido extraído do art. 43 do CTN. Afinal, a existência de ato de consumo ou a opção por poupar pressupõem a possibilidade de disposição de riqueza pelo agente. Em outras palavras, a existência de riqueza é condição precedente para que consumo ou poupança possam existir. E essa riqueza é, direta ou indiretamente, formada a partir da renda obtida por alguém. Por consequência, é necessário diferenciar gastos que revelem disponibilidade de uma renda já obtida daqueles que, pelo contrário, estão vinculados à própria geração de renda.

Ganha importância, diante dessas considerações, a menção ao Princípio da Renda Líquida. Considerando, inclusive, o critério da universalidade – analisado anteriormente –, Victor Polizelli observa que o próprio constituinte já teria contemplado esse Princípio<sup>55</sup>. Para esta análise, basta o correto apontamento de Luís Eduardo Schoueri de que sua positivação se dá no art. 43 do CTN<sup>56</sup>. A propósito, é oportuno mencionar as observações de Klaus Tipke, para quem os gastos incorridos pelo contribuinte para desenvolver seu negócio ou sua profissão não estão disponíveis para a tributação<sup>57</sup>. Significa dizer, portanto, que a renda tributável é a renda líquida, ou seja, uma grandeza que deve ser necessariamente determinada após a dedução dos ônus suportados pelo contribuinte para obter a riqueza que se pretende tributar<sup>58</sup>. Ou, em outras palavras, a aplicação do Princípio da Renda Líquida asseguraria a dedutibilidade dos gastos necessários à geração da renda incorridos pelo contribuinte. É o que Victor Polizelli refere como “princípio da renda líquida objetiva”<sup>59</sup>.

---

<sup>54</sup> MOREIRA, Clara Gomes. *Regra constitucional de competência e tributação de transações transfronteiriças entre partes vinculadas*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 147.

<sup>55</sup> POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012, v. VII, p. 154.

<sup>56</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (orgs.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, v. 1, p. 19-32 (25).

<sup>57</sup> TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsonnlnung*. Colônia: Otto Schmidt, 1993, v. II, p. 591.

<sup>58</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (orgs.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, v. 1, p. 19-32 (26).

<sup>59</sup> POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (orgs.). *Direito tributário: princípio da realização*

Todavia, e apesar do apelo dessa colocação, remanesce o desafio de identificar exatamente quais seriam esses gastos.

Diversos estudos já foram empreendidos no exterior para tratar da identificação exata dos gastos que devem ser considerados dedutíveis. Ainda que essa análise seja comumente desenvolvida com vistas ao imposto de renda de pessoas físicas, Andrews bem assevera que essa investigação busca diferenciar, como mencionado acima, atos de consumo (que revelam disponibilidade) dos gastos efetivamente relacionados à obtenção da renda (nos quais não há disponibilidade)<sup>60</sup>. Essa diferenciação é relevante, inclusive, para determinar quais deduções são essenciais para o próprio propósito da tributação da renda (*essencial in arriving at the goal of taxing income*), e quais representam um benefício fiscal (*tax expenditure*)<sup>61</sup>.

A partir dessa perspectiva, sua análise é também relevante para fins da tributação da renda de pessoas jurídicas. Nesse sentido, o objetivo deste artigo é tratar das deduções que buscam justamente apurar o que vem a ser renda. De forma análoga ao que observa Andrews<sup>62</sup>, mas já incorporando elementos próprios ao art. 43 do CTN, pode-se dizer que, diante de despesas cuja dedução é admitida como um refinamento do que é renda disponível, a limitação de sua dedutibilidade implica determinar uma base de cálculo que deixa de corresponder à renda. Ou seja, restrições à dedutibilidade podem gerar um desvio (*departure*) em relação à tributação da renda líquida, o que, em termos normativos, significaria violar o art. 43 do CTN.

Cabe avaliar, assim, se uma regra que limite a dedutibilidade de despesas incorridas por pessoa jurídica relacionadas a operações realizadas com seus sócios caracterizaria dita violação. E fala-se propriamente de uma violação porque, apesar de sua denominação enquanto “princípio”, o Princípio da Renda Líquida possui estrutura normativa de uma regra. Trata-se de mandamento de determinação, e não de otimização. Nesse sentido, a análise prosseguirá com a premissa de que o Princípio da Renda Líquida constitui limitação para que o legislador ordinário crie hipóteses de indedutibilidade relativas à apuração da base de cálculo do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza<sup>63</sup>.

---

no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, v. 1, p. 33-72 (40).

<sup>60</sup> ANDREWS, William D. Personal deductions in an ideal income tax. Harv. L. Rev, 1972. Rep. em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; McCOUCH, Grayson M. P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson, 1997, p. 277-282 (278).

<sup>61</sup> TURNIER, William J. Evaluating Personal Deductions in an Income Tax – The Ideal. *Cornell L. Rev.*, v. 66, 1980, p. 263.

<sup>62</sup> ANDREWS, William D. Personal deductions in an ideal income tax. Harv. L. Rev, 1972. Rep. em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; McCOUCH, Grayson M. P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson, 1997, p. 277-282 (278).

<sup>63</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; ZILVEIRA, Rodrigo

## 2.5. *Legislação ordinária*

Uma vez apresentado panorama das previsões constitucionais e da legislação complementar a respeito da tributação da renda, é necessário verificar como o legislador ordinário buscou concretizá-las. Afinal, se é certo que a Constituição atribui competência e que a lei complementar define, cabe à lei ordinária efetivamente instituir o tributo<sup>64</sup>.

Neste artigo, não é necessário analisar todo o histórico da legislação ordinária relacionada ao imposto sobre a renda no Brasil, que, enquanto um tributo geral, remonta a 1922<sup>65</sup>. Como já esclarecido, uma primeira delimitação deste trabalho exclui a necessidade de analisar as previsões relacionadas à renda das pessoas físicas. Com o foco voltado para a renda das pessoas jurídicas, importa delimitar a análise às previsões legais atualmente vigentes que tratem do regime de tributação do lucro real.

O lucro real é mencionado no art. 45 do CTN como uma das possíveis bases de cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. No entanto, não consta ali uma definição propriamente dita. Atualmente, essa definição é fornecida pelo art. 6º do Decreto-Lei n. 1.598/1977, no sentido de que “lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”.

Como observa Victor Polizelli, esse dispositivo legal confirma a escolha do legislador ordinário brasileiro de estabelecer uma conexão normativa do direito tributário (notadamente da tributação da renda da pessoa jurídica) em relação à contabilidade<sup>66</sup>. Não há vinculação plena e necessária, mas o resultado contábil é tomado como ponto de partida, a ser submetido a ajustes (adições, exclusões e compensações) específicos previstos na legislação tributária. Em outras palavras, receitas, custos ou despesas registrados contabilmente formarão o resultado contábil, mas, a depender da disciplina estabelecida pelo legislador tributário, poderão ser objeto de ajuste no processo de apuração do lucro real.

Não é o momento para detalhar a disciplina contábil para apuração do resultado, questão que demandaria uma avaliação detalhada sobre a evolução histórica no Brasil acerca da interação entre contabilidade e direito tributário, até

---

Maito da (coords). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 19-32 (26).

<sup>64</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 79-80.

<sup>65</sup> NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. A instituição do imposto de renda no Brasil, as tentativas de implementação desse imposto e as tributações sobre a renda, antes da edição da Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 2022. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do imposto de renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022, p. 35-54 (49-50).

<sup>66</sup> POLIZELLI, Victor Borges. Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o direito contábil e o direito tributário e o modelo adotado no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 24, p. 584-608 (593), 2010.

alcançar a adoção dos padrões contábeis internacionais (*International Financial Reporting Standards* – IFRS) e a disciplina de seus efeitos tributários por parte da Lei n. 12.973/2014.

Naturalmente, a disciplina contábil é fundamental para compreender por completo a disciplina da dedutibilidade na apuração do lucro real. Afinal, a legislação tributária utiliza-se de figuras contábeis para determinar “se”, “como” e “quando” algo será deduzido. Basta notar que a divisão entre custos e despesas – ambos fatores negativos que potencialmente afetam o resultado – é essencialmente pautada em noções contábeis.

Ainda assim, como este artigo propõe uma análise voltada ao papel de regras de dedutibilidade em operações realizadas entre sociedade e sócios a partir de uma abordagem teórica, basta recorrer ao esclarecimento de Ricardo Mariz de Oliveira, para quem todos os custos e despesas registrados contabilmente serão, em princípio, dedutíveis na apuração do lucro real<sup>67</sup>. Eventual indedutibilidade – temporária ou permanente – decorrerá de previsões legais aplicáveis a dito custo ou despesa.

E é justamente nesse ponto que cabe referência à previsão legal contida no art. 47 da Lei n. 4.506/1964, comumente identificado como “regra geral de dedutibilidade” do regime do lucro real ou por expressões análogas por autores como Ricardo Mariz de Oliveira<sup>68</sup>, Heleno Taveira Torres<sup>69</sup>, Tadeu Poretz Iglesias<sup>70</sup> e Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>71</sup>. Esse dispositivo legal, no entanto, trata especificamente da dedutibilidade de “despesas operacionais”. Por certo, existem outras formas de mutação patrimonial que afetam negativamente a apuração do lucro real, tais como custos e perdas, mas é o art. 47 da Lei n. 4.506/1964 que permite traçar, de forma mais evidente, relação direta com noções econômicas de renda que parecem ter sido apreendidas pelo ordenamento jurídico brasileiro. Sendo assim, esse dispositivo legal será tomado como referência para ilustrar a concretização das previsões constitucionais e da legislação complementar tratadas nos subtópicos anteriores.

---

<sup>67</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. 2. ed. São Paulo: IBDT, 2020, p. 812.

<sup>68</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. 2. ed. São Paulo: IBDT, 2020, p. 847.

<sup>69</sup> TORRES, Heleno Taveira. Tributação da renda e causa jurídica na dedutibilidade de despesas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do imposto de renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022, p. 477-497 (480).

<sup>70</sup> IGLESIAS, Tadeu Poretz. *Dedutibilidade de despesas com subornos e propinas da base de cálculo do IRPJ*. São Paulo: IBDT, 2022, p. 88.

<sup>71</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado*. 14. ed. São Paulo: MP, 2021, p. 275.

Para compreender as previsões do art. 47, é necessário seguir o mesmo roteiro de análise adotado por Elidie de Palma Bifano<sup>72</sup> acerca da Lei n. 4.506/1964. Logo de início, importa verificar que o seu art. 37 define a base de cálculo do IRPJ como sendo o lucro real, assim entendido “o lucro operacional da empresa, acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais”. Em seguida, o art. 40 da Lei n. 4.506/1964 apresenta uma definição teórica de “lucro operacional”, enquanto “resultado auferido em qualquer atividade econômica destinada à venda de bens ou serviços a terceiros”. De forma complementar, o art. 43, em uma abordagem prática voltada a sua determinação, prevê que o lucro operacional corresponderá à diferença entre “receita bruta operacional” e “os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas por esta lei”.

Os artigos que se sucedem cuidam de definir cada um desses fatores. Dentre eles, ganha destaque o art. 47 da Lei n. 4.506/1964, responsável por definir o que são despesas operacionais. Objetivamente, são “as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora”. Como observa Ricardo Mariz de Oliveira, os §§ 1º e 2º do art. 47, com o objetivo de complementar as previsões do *caput*, apresentam detalhamento acerca do requisito da “necessidade”. De acordo com o § 1º, as despesas necessárias são “pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa”. No § 2º, por sua vez, as “despesas operacionais admitidas são as usuais e normais”, tornando comum a referência a requisitos específicos de “usualidade” e “normalidade”<sup>73</sup>. No entanto, é possível afirmar que esses aspectos seriam apenas atributos da própria necessidade. Ou seja, para que uma despesa seja considerada necessária, deve ser usual ou normal. Em outras palavras, uma despesa que não é usual e normal tampouco poderá ser necessária.

Considerando especialmente o teor do art. 47, Ricardo Mariz de Oliveira busca sistematizar a dedutibilidade de despesas operacionais a partir de quatro “regras gerais básicas”: (i) não ser custo; (ii) serem necessárias; (iii) serem comprovadas e escrituradas; (iv) serem deduzidas no período-base competente<sup>74</sup>. Como se nota, o requisito da necessidade – enquanto vinculação com a atividade da pessoa jurídica e a fonte produtora da renda – é suficientemente amplo para albergar os “requisitos” da usualidade e da normalidade.

De forma a evitar qualquer dúvida terminológica, cabe recorrer à sistematização de Brandão Machado, pautada no binômio (i) efetividade, relacionado à

<sup>72</sup> BIFANO, Elidie Palma. Evolução do regime contábil tributário no Brasil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 140-156 (147).

<sup>73</sup> Parecer Normativo CST n. 32/1981.

<sup>74</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. 2. ed. São Paulo: IBDT, 2020, p. 847.

existência verdadeira da despesa (excluindo, portanto, práticas evasivas), e (ii) pertinência, no sentido de vinculação com a atividade do contribuinte (lícita ou ilícita)<sup>75</sup>. Em linha com Ricardo Mariz de Oliveira, Machado reúne diferentes aspectos relacionados à definição de quais despesas serão operacionais sob o termo “pertinência”. Especificamente, pertinência em relação à atividade da pessoa jurídica.

Como se nota, o critério para dedutibilidade de despesas estabelecido no art. 47 da Lei n. 4.506/1964 guarda relação direta com noções econômicas de renda que parecem ter sido apreendidas pelo Ordenamento Jurídico Brasileiro. Despesas incorridas para gerar renda devem ser deduzidas na sua apuração, na medida em que tal gasto não caracteriza um ato de consumo, logo não é destinação de renda. No mesmo sentido, e retomando as considerações apontadas anteriormente sobre o Princípio da Renda Líquida, aquilo que é gasto para gerar renda e manter a fonte produtora não está disponível para tributação.

Ou seja, despesas que possuam essa relação de pertinência com a obtenção da renda surgem em um momento lógica e cronologicamente anterior à existência da renda. A sua dedutibilidade, como visto acima, deve ser assegurada de modo a viabilizar a própria finalidade da tributação da renda<sup>76</sup>. Em termos concretos, isso se dá, como esclarece Raphael Lavez, a partir de um refinamento necessário da base de cálculo do tributo, de modo a excluir aquilo que não é renda<sup>77</sup>.

### 3. Tributação da renda da pessoa jurídica e a necessidade de integração

#### 3.1. Pessoa jurídica enquanto contribuinte

Se o objetivo do tópico anterior foi estabelecer premissas teóricas sobre a tributação da renda e de proventos de qualquer natureza, este tópico tratará especificamente do IRPJ. A esse respeito, a primeira questão a ser enfrentada diz respeito à própria classificação da pessoa jurídica enquanto contribuinte desse tributo. Afinal, conforme preceitua o art. 121, parágrafo único, I, do CTN, contribuinte é aquele que detém uma relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador da obrigação tributária. Significa dizer que a pessoa jurídica deve ter uma relação pessoal e direta com a aquisição de disponibilidade de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Especialmente no caso de entes dotados de personalidade jurídica própria e, portanto, de um patrimônio próprio, não parece haver dúvida de que a pessoa

<sup>75</sup> MACHADO, Brandão. Multas administrativas e imposto de renda. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 10, p. 2745, 1990.

<sup>76</sup> TURNIER, William J. Evaluating personal deductions in an income tax – the ideal. *Cornell L. Rev.*, v. 66, 1980, p. 263.

<sup>77</sup> LAVEZ, Raphael Asséf. *Progressividade no imposto sobre a renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 192.

jurídica efetivamente auferir renda. Considerando a opção do legislador ordinário por prestigiar o modelo de renda-acrécimo ao instituir o IRPJ, como se verá adiante, a pessoa jurídica, em virtude de sua autonomia patrimonial, efetivamente experimenta um acréscimo patrimonial. Por consequência, a pessoa jurídica é contribuinte do IRPJ, estando apta a constar do polo passivo da obrigação tributária uma vez verificada a ocorrência do fato gerador. É o que prevê, claramente, o art. 27 do Decreto-Lei n. 5.844/1943, ao definir como contribuinte do imposto “as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil”. Previsões semelhantes, aliás, existem desde a introdução de um imposto de renda geral no Brasil, em 1922<sup>78</sup>.

Ainda que não existam dúvidas de que uma pessoa jurídica é contribuinte do IRPJ, existe um aspecto muito mais profundo que pode ser negligenciado quando essa questão é tida como “óbvia”. Objetivamente, essa questão envolve determinar se a pessoa jurídica manifesta capacidade contributiva própria.

A questão ganha relevância considerando que, como já visto, parte majoritária da doutrina considera que o Princípio da Capacidade Contributiva cumpre papel importante na delimitação da hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. No entanto, afirmar que a pessoa jurídica – muito embora contribuinte do IRPJ – manifesta capacidade contributiva não é algo trivial. Pelo contrário, diversos autores sustentam que o imposto de renda da pessoa jurídica visa capturar, em última análise, a capacidade contributiva de seu sócio, apurada a partir de um mecanismo de tributação cedular<sup>79</sup>.

Importa ressaltar que este artigo não aprofundará a análise da natureza da pessoa jurídica enquanto ficção, uma realidade objetiva ou outras tantas explicações já apresentadas<sup>80</sup>. Basta ver que o imposto sobre a renda surgiu no final do século XVIII como um tributo voltado aos indivíduos<sup>81</sup>. Ainda que já existissem sociedades com personalidade jurídica autônoma, entendia-se que o lucro obtido pela sociedade correspondia a uma renda dos indivíduos que figuravam como seus sócios, como observa Avi-Yonah em relação aos sistemas jurídicos inglês e estadunidense<sup>82</sup> e, ainda, Rubens Gomes de Sousa, sob a perspectiva brasileira<sup>83</sup>.

<sup>78</sup> TILBERY, Henry. *Imposto de renda pessoas jurídicas: integração entre sociedades e sócios*. São Paulo: Atlas/IBDT, 1995, p. 30.

<sup>79</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 30, p. 251-273, 2014.

<sup>80</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 30, p. 251-273 (258), 2014.

<sup>81</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. Apontamentos sobre a história do imposto de renda. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 27, 2012, p. 340-363 (343).

<sup>82</sup> AVI-YONAH, Reuven S. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do imposto das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 21, p. 12-60 (29), 2007.

<sup>83</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer 1.5. *Pareceres I: imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 233-276 (247).

Essa concepção continuou a influenciar as análises de inúmeros autores mesmo após a pessoa jurídica ser tratada como efetivo contribuinte do imposto de renda.

Schoueri e Barbosa apresentam argumentos consistentes para sustentar essa posição. Segundo os autores, baseados em ampla doutrina, tanto “pessoa jurídica” quanto “pessoa física” seriam “máscaras” por meio das quais indivíduos praticam atos jurídicos<sup>84</sup>. Indivíduo, nesse contexto, corresponde ao próprio ser-humano, ou seja, indivíduo em uma perspectiva ontológica. Assim, apesar de comumente haver associação entre indivíduo e pessoa física – como se fossem correspondentes –, também esta é apenas uma “máscara” para imputação de relações jurídicas, situando-se, portanto, em um plano deontológico.

Nesse sentido, a pessoa jurídica corresponderia a uma “cédula” específica para tributação de uma manifestação de capacidade contributiva que corresponderia, em última análise, ao indivíduo que figure como seu sócio. Naturalmente, não se ignora que uma pessoa jurídica poderá ter como sócia uma outra pessoa jurídica. Ainda assim, ao final da cadeia societária, haverá um indivíduo beneficiando-se, direta ou indiretamente, da riqueza gerada a partir das atividades da pessoa jurídica.

Diante dessas questões, cabe o questionamento: como é possível admitir que a pessoa jurídica poderá auferir renda, mas, ainda assim, afirmar que a capacidade contributiva pertencerá a um indivíduo? Como detalhado acima, a capacidade contributiva será sempre de um indivíduo, mas a sua manifestação se dá na “célula” correspondente à tributação da renda da pessoa jurídica. Essa manifestação em uma “máscara” específica dispensa, em princípio, qualquer consideração ou mesmo a identificação de quem é(são) o(s) indivíduo(s) que, em última análise, manifestaram essa capacidade contributiva. Não é necessário perquirir sobre sua nacionalidade, sobre sua residência ou sobre suas características pessoais. Há, sem dúvida, simplificação do sistema tributário e a possibilidade de concentrar a arrecadação de impostos na própria pessoa jurídica<sup>85</sup>.

Logo, quando a pessoa jurídica auferir lucro, há potencialmente manifestação de capacidade contributiva na sociedade. Fala-se em “potencialmente” considerando que o lucro tributável não necessariamente corresponderá ao lucro contábil, este sim parâmetro para distribuição de dividendos. Quando a pessoa jurídica distribui lucro, há manifestação de capacidade contributiva na pessoa do sócio. Existem momentos de manifestação distintos, mas a capacidade contributiva é a mesma: em ambos os casos, trata-se do resultado da atividade empresarial.

---

<sup>84</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 30, p. 251-273 (266-268), 2014.

<sup>85</sup> TILBERY, Henry. *Imposto de renda pessoas jurídicas: integração entre sociedades e sócios*. São Paulo: Atlas/IBDT, 1995, p. 31-32.

Naturalmente, não se pretende afirmar que existe equivalência ou correspondência entre o lucro tributável da pessoa jurídica e o lucro distribuído ao sócio. Mas não há dúvida de que a riqueza conferida ao sócio decorre da riqueza gerada pela sociedade a partir do desenvolvimento de suas atividades. É por essa razão que a capacidade contributiva é do indivíduo. Em última análise, será o indivíduo que enriquece. Variam as formas de manifestar essa riqueza, a partir da máscara de uma pessoa jurídica ou, finalmente, a partir da máscara de uma pessoa física. Essa constatação, no entanto, não impede que cada manifestação da riqueza venha a ser tributada quando surgir.

### 3.2. *Integração entre sociedade e sócio*

Ainda assim, a constatação apresentada no subtópico anterior reforça a importância de adoção de mecanismos de integração. Afinal, a despeito de representarem manifestações distintas, tratando-se da mesma riqueza, não seria desejável tributá-la indiscriminadamente em diferentes momentos. De outra forma, haveria nítida dupla tributação econômica. E é justamente aqui que ganha força a “visão integrada”, referida por Richard Musgrave e Peggy Musgrave<sup>86</sup>.

Assim, como observa Henry Tilbery, foram desenvolvidos métodos que têm como objetivo amenizar a “superposição do ônus tributário”<sup>87</sup>, isto é, a incidência do imposto de renda tanto quando a sociedade auferir lucro quanto no momento que ocorre a sua distribuição aos sócios. Como observam Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino, esses métodos podem estar voltados a impedir a sobreposição de incidências em relação tanto aos lucros retidos pela sociedade quanto aos lucros distribuídos, quando serão tratados como “integração total”, ou apenas em relação aos lucros distribuídos, quando serão referidos como “integração parcial”<sup>88</sup>.

Detalhando essa classificação, Tilbery apresenta diferentes formas de integração total e de integração parcial<sup>89</sup>. Sem a pretensão de esgotar todas as modalidades compreendidas por aquele primeiro grupo, basta recorrer a Natalie Matos Silva, que menciona a atribuição do sistema de transparência fiscal à pessoa jurídica para fins fiscais, de modo que todos os lucros obtidos seriam diretamente

<sup>86</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp, 1980, p. 247.

<sup>87</sup> TILBERY, Henry. *Imposto de renda pessoas jurídicas: integração entre sociedades e sócios*. São Paulo: Atlas/IBDT, 1995, p. 29.

<sup>88</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Periodicidade do lucro tributável e integração entre pessoa física e pessoa jurídica: o caso do prejuízo fiscal na extinção da pessoa jurídica. In: PEIXOTO, Marcelo M.; PINTO, Alexandre E. (coord.). *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022, p. 591-617 (597).

<sup>89</sup> TILBERY, Henry. *Imposto de renda pessoas jurídicas: integração entre sociedades e sócios*. São Paulo: Atlas/IBDT, 1995, p. 43-49.

te tributados em nível dos seus sócios<sup>90</sup>. Em outras palavras, integra-se a tributação entre pessoa jurídica e pessoa física, afastando a incidência de imposto de renda sobre a primeira.

Por outro lado, dentre as formas de integração parcial, estaria o método que admite a possibilidade de adoção de alíquotas diferenciadas para tributação dos lucros distribuídos (*split rate method*). Ainda assim, haveria incidência de imposto de renda sobre a mesma riqueza em dois momentos distintos, mas essa dupla incidência seria menos gravosa em virtude da gradação das alíquotas. Outra possibilidade de integração parcial envolve não incluir os dividendos recebidos na base de cálculo do imposto devido pelos sócios (*dividend received exclusion*). No Brasil, atualmente, o art. 10 da Lei n. 9.249/1995 estabelece justamente esse método de integração parcial, na medida em que concede isenção dos lucros e dividendos distribuídos por pessoas jurídicas sediadas no país<sup>91</sup>. Tilbery ainda menciona outras formas de integração parcial, como a concessão, para o sócio, de crédito correspondente ao imposto recolhido pela sociedade (*dividend received credit*) ou a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir os dividendos pagos na apuração da sua renda tributável (*dividend paid deduction*)<sup>92</sup>.

Diante desse último método, é possível observar a intersecção entre o estudo da dedutibilidade de despesas na apuração do lucro real e a integração entre sociedade e sócio. Como observa Warren, esse método acaba por equiparar – em termos de dedutibilidade na apuração do imposto de renda da pessoa jurídica – dividendos e juros<sup>93</sup>. Não por acaso, é possível encontrar inspiração na disciplina brasileira dos juros sobre o capital próprio (JCP), instituída pelo art. 9º da Lei n. 9.249/1995. Simplificadamente, o capital aplicado pelo sócio na sociedade é remunerado a partir do pagamento de uma despesa dedutível na apuração do IRPJ.

Ainda segundo Warren, um aspecto benéfico residiria no aumento do fluxo de caixa em nível da pessoa jurídica, na medida em que o pagamento de dividendos reduziria o valor do imposto a ser recolhido<sup>94</sup>. No entanto, como bem aponta Natalia Matos Silva, citando Richard Goode, esse método de integração poderia incentivar a pessoa jurídica a distribuir uma quantidade maior de seus lucros, de

<sup>90</sup> SILVA, Natalie Matos. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: análise dos modelos teóricos e de sua adequação ao princípio da capacidade contributiva. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 23, p. 366-401 (396), 2009.

<sup>91</sup> PIGNATARI, Leonardo T. Revisitando o imposto de renda das pessoas jurídicas no Brasil: origens, justificativas e métodos de integração. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 46, p. 283-307 (299), 2020.

<sup>92</sup> TILBERY, Henry. *Imposto de renda pessoas jurídicas: integração entre sociedades e sócios*. São Paulo: Atlas/IBDT, 1995, p. 44.

<sup>93</sup> WARREN, Alvin C. The relation and integration of individual and corporate income taxes. *Harv. L. Rev.*, v. 94, 1981, p. 774.

<sup>94</sup> WARREN, Alvin C. The relation and integration of individual and corporate income taxes. *Harv. L. Rev.*, v. 94, 1981, p. 774.

forma a reduzir ainda mais o valor do IRPJ a ser pago<sup>95</sup>. Nesse caso, o fluxo de caixa da pessoa jurídica seria, pelo contrário, reduzido. Ainda assim, o método poderia incentivar a capitalização da pessoa jurídica por seus sócios, na medida em que mitiga vantagens do financiamento por meio de instrumentos de dívida.

Deixando de lado os aspectos positivos e negativos do modelo de dedução de dividendos, importa ressaltar que a dedutibilidade de dividendos não é uma exigência do conceito de renda adotada no Ordenamento Jurídico Brasileiro, tampouco uma decorrência do Princípio da Renda Líquida. Como já tratado, os lucros apurados pela pessoa jurídica correspondem à sua renda. A sua distribuição aos sócios, por consequência, é destinação da renda. Em outras palavras, não se trata de gasto incorrido para obter renda, mas o que faz com a renda já obtida.

Naturalmente, haverá dificuldade prática em constatar essa situação. No entanto, o que importa para esta análise é verificar se a dedutibilidade de pagamentos realizados pela sociedade a seus sócios guarda alguma relação com a integração da tributação de cada qual. Diante disso, é possível tratar de uma situação inversa ao método da dedutibilidade de dividendos: em vez de permitir dedutibilidade, cabe avaliar situações em que se impõe indedutibilidade a determinado pagamento realizado. Em outras palavras, cabe finalmente avaliar se regras que estabeleçam indedutibilidade de pagamentos realizados pela sociedade para seus sócios podem ser considerados mecanismos de integração.

#### **4. Regras de dedutibilidade e a integração entre sociedade e sócio**

##### ***4.1. Regras de dedutibilidade aplicadas em relação a operações entre sociedade e sócios***

Existem inúmeras regras específicas de dedutibilidade no Ordenamento Jurídico Brasileiro. De modo geral, é possível observar uma relação de compatibilidade entre referidas previsões e o Princípio da Renda Líquida. Como visto a partir do estudo da regra geral de dedutibilidade de despesas operacionais, deve haver uma relação de pertinência entre o gasto incorrido pelo contribuinte e a geração da renda. No entanto, a confirmação dessa relação de pertinência pode ser complexa, especialmente no que se refere à quantificação da despesa dedutível.

Afinal, é plenamente válido admitir que uma pessoa jurídica adquira mercadorias junto a seu sócio. Caso essas mercadorias sejam revendidas, é certo que o seu custo deva ser considerado na apuração da renda tributável. A dúvida surge na avaliação do valor desse custo: caso a pessoa jurídica tenha pagado um valor superior ao que poderia pagar caso realizasse a compra junto a terceiros, em um ambiente de livre contratação, ainda assim será possível considerar que aquele

---

<sup>95</sup> SILVA, Natalie Matos. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: análise dos modelos teóricos e de sua adequação ao princípio da capacidade contributiva. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 23, 2009, p. 366-401 (395).

gasto seria pertinente para a atividade? É possível que parte do gasto seja considerado desnecessário à obtenção de renda e, portanto, indedutível?

É justamente nesse contexto que ganham força regras específicas de dedutibilidade, ainda assim alinhadas às previsões constitucionais e do CTN analisadas anteriores. Por certo, é possível que regras específicas acabem por violar essas previsões, padecendo, assim, de vícios. Neste trabalho, no entanto, importa tratar de regras válidas, não da patologia.

Nesse sentido, cabe recorrer ao exemplo das regras de distribuição disfarçada de lucros (DDL), atualmente estabelecidas nos arts. 60 a 62 do Decreto-Lei n. 1.598/1977. Como antecipado, essas regras não constituem, em si, objeto deste trabalho, sendo que a referência tem finalidade meramente ilustrativa. Afinal, sua aplicação não se dá apenas em operações em que a sociedade adquire bens ou serviços junto a seu sócio. Tais regras possuem um escopo mais amplo, tanto da perspectiva pessoal – já que a definição de “pessoa ligada” não se limita aos sócios – quanto material – já que alcançam outras operações, inclusive em que a pessoa jurídica aliena bens ou presta serviços para pessoas ligadas. Sendo assim, a referência às regras de DDL deve ser compreendida diante da seguinte delimitação: operações em que a sociedade adquire bens ou toma serviços junto a seus sócios, incorrendo, portanto, em gastos potencialmente dedutíveis na apuração do lucro real.

É comum que as regras de DDL sejam identificadas ao objetivo precípua de coibir a passagem de “lucros” (mesmo que ainda sejam meramente potenciais) da pessoa jurídica para pessoas que lhe sejam consideradas ligadas pela legislação tributária, a partir da realização de negócios que apresentem preços ou condições diferentes daqueles observados em operações praticadas entre partes que não são ligadas ou que não sejam usualmente realizadas entre partes não ligadas<sup>96</sup>. Observando a delimitação acima, esse objetivo se traduz na preocupação de que sociedade e sócio definam valor superior àquele observado no mercado, de forma a ocultar uma distribuição de lucros sob as vestes do pagamento do preço de um bem ou serviço.

Nesse ponto, o paralelo com discussões sobre a integração entre a tributação da sociedade e dos sócios é evidente. Afinal, identificando a existência de uma distribuição de lucros que não se mostra de plano, existe a possibilidade de lhe atribuir efeitos tributários condizentes. Nesse sentido, é oportuno notar que, originalmente, a constatação de uma distribuição disfarçada de lucros levava à exigência de imposto sobre a renda retido na fonte em relação aos lucros cuja distribuição foi ocultada. Ou seja, a caracterização de DDL implicava tributação em

---

<sup>96</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda* (2020). São Paulo: Quartier Latin, 2020, v. 2, p. 988.

nível do sócio que realizou operações em condição de favorecimento com a sociedade da qual participa.

Diante disso, parece natural que as regras de DDL tenham “perdido importância”, segundo Victor Polizelli, após o art. 10 da Lei n. 9.249/1995 instituir a isenção de imposto de renda para lucros e dividendos distribuídos<sup>97</sup>. Ora, se essa distribuição não é tributada, não parece haver necessidade de preocupação com formas disfarçadas de efetivá-la. Afinal, ainda assim, não haveria tributo a ser exigido sobre a distribuição. No entanto, apesar de o *nomen iuris* do instituto jurídico não ter sido alterado, as regras de DDL permanecem vigentes e com espaço para aplicação. Isso porque, como aponta Tácio Lacerda Gama, as regras de DDL têm o objetivo de coibir a redução indevida do lucro tributável a partir da realização de negócios, com parte vinculada, fora das condições normais de mercado<sup>98</sup>.

Desde a sua origem, as regras de DDL levavam a possíveis restrições à dedutibilidade de custos e despesas incorridos pela sociedade na operação com o sócio<sup>99</sup>. Trata-se de uma decorrência lógica, afinal, constatando-se que valores pagos pela sociedade ao sócio representam lucros distribuídos disfarçadamente, o tratamento tributário conferido a tais valores deve ser equivalente ao de uma distribuição de lucros. Considerando que a opção pelo método de integração de dividendos dedutíveis não foi adotada no Brasil (com exceção dos JCP), significa dizer que o pagamento realizado ao sócio passa a ser indedutível para fins da apuração do lucro real. Assim, embora as regras de DDL não pretendam mais tributar a distribuição do lucro em si, continuam a disciplinar a indedutibilidade dos custos e despesas no montante em relação ao qual ficar caracterizada a existência de favorecimento da sociedade para com o sócio.

Por certo, realizar uma operação fora de condições normais de mercado geralmente indica que determinado gasto incorrido pelo contribuinte não era indispensável para a obtenção da renda. Afinal, havendo opção no mercado de obter bem ou serviço análogo por valor inferior, o contribuinte poderia, teoricamente, obter a mesma renda incorrendo em gastos inferiores. Por certo, é necessário que exista comparabilidade entre a situação concreta (a despesa efetivamente incorrida) e os padrões de mercado que serão considerados, de modo a discer-

---

<sup>97</sup> POLIZELLI, Victor. Tributação de dividendos no Brasil: propostas e questões para sua implementação. In: BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara. *Direito e finanças públicas nos 30 anos da Constituição: experiências e desafios no campo do direito tributário e financeiro*. Florianópolis: Tirant la Blanch, p. 413-437 (435-436).

<sup>98</sup> GAMA, Tácio Lacerda. Distribuição disfarçada de lucros. In: DONIAK JÚNIOR, Jimir. *Novo RIR – aspectos jurídicos relevantes do regulamento do imposto de renda 2018*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 659.

<sup>99</sup> MACHADO, Brandão. Distribuição disfarçada de lucros no direito comparado. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Estudos de direito tributário (em homenagem a Rubens Gomes de Sousa)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 182.

nir entre gastos necessários (e, portanto, dedutíveis) e gastos desnecessários (logo, indedutíveis). Naturalmente, essa análise poderá levar ao limite de considerar toda a despesa incorrida, caso a operação como um todo revele favorecimento e completa dissociação com as práticas de mercado.

Mesmo nesses casos, em uma perspectiva conceitual, as regras de DDL não parecem representar verdadeira exceção quanto à regra geral de dedutibilidade de despesas operacionais. Trata-se apenas de comando que reforça a exigência de uma relação de pertinência entre os gastos incorridos pela pessoa jurídica e a produção de renda para que a dedutibilidade seja admitida.

Nesse sentido, para aplicar as regras de DDL, cabe às autoridades fiscais comprovar qual seria o parâmetro de mercado observado caso a operação fosse realizada com partes não ligadas para, então, compará-lo com a operação praticada e, assim, demonstrar a existência das divergências exigidas pelo antecedente dessa norma. Por outro lado, cabe ao contribuinte envolvido em acusação de DDL a contraprova de que o negócio realizado com a parte ligada se deu “no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros”<sup>100</sup> para afastar a aplicação das referidas regras.

Ao identificar que um gasto não foi realizado com essa finalidade, constata-se que seu propósito não foi gerar renda, e sim distribuir uma renda já obtida. Nesse sentido, e como detalhado acima, atribui-se o mesmo efeito tributário de uma distribuição de dividendos, indedutível, portanto, na apuração do lucro real. Essa é a razão para que Schoueri sustente que as regras de DDL cuidam precisamente da tributação da renda e, portanto, não representam normas infracionais ou de natureza penal<sup>101</sup>. Da perspectiva da pessoa jurídica que realiza negócios com seus sócios, é possível afirmar que as regras de DDL buscam alcançar a verdadeira riqueza auferida, limitando a dedução de custos e despesas que sejam efetivamente necessários à atividade e à manutenção da fonte produtora.

A rigor, ainda que as regras de DDL fossem completamente revogadas, o mesmo racional apresentado acima poderia ser desenvolvido a partir do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, com base no já analisado requisito da necessidade da despesa. Afinal, sendo desnecessária despesa, também será ela tratada como indedutível para fins do IRPJ. Essa é a razão pela qual as regras de DDL não constituem, em si, objeto deste trabalho. Basta compreender o escopo das regras gerais de dedutibilidade para compreender que o efeito prático da indedutibilidade de uma despesa incorrida pela sociedade junto ao sócio é análogo ao de uma distribuição de lucros. A partir dessa constatação, é finalmente possível avaliar se tais

<sup>100</sup> Art. 60, § 2º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977.

<sup>101</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 49.

regras cumprem uma função integradora entre tributação de sociedade e de sócio.

#### 4.2. Regras de dedutibilidade não são mecanismo de integração

A breve referência às atuais regras de DDL é pertinente porque permitem ilustrar como regras que versem exclusivamente sobre a dedutibilidade de despesas para fins da apuração do lucro real não se prestam como mecanismo de integração entre sociedade e sócio para fins tributários.

Como mencionado, a indedutibilidade de um gasto incorrido pela sociedade junto a seus sócios, considerada isoladamente, implica atribuição do mesmo tratamento tributário que a legislação tributária prevê para a distribuição de lucros e dividendos: a despesa ou o custo tornam-se indedutíveis, devendo ser adicionados à apuração do lucro real. O efeito prático é, da perspectiva da sociedade que incorre no gasto, análogo ao de uma distribuição de dividendos. No entanto, a indedutibilidade não implica, de forma necessária ou automática, a reclassificação dos valores devidos ao sócio.

Em certa medida, essa questão já foi enfrentada por Rubens Gomes de Sousa ao tratar de regras que impunham indedutibilidade de gastos incorridos pela pessoa jurídica em operações realizadas junto a seus sócios<sup>102</sup>. Objetivamente, o autor analisa se uma despesa tratada como indedutível na apuração do IRPJ da sociedade deve levar, automaticamente, a uma ficção de distribuição de lucros ao sócio no valor da referida despesa. O pano de fundo da análise diz respeito ao pagamento de *royalties* por uma pessoa jurídica sediada no Brasil para sócio no exterior, os quais, por força do art. 71, parágrafo único, da Lei n. 4.506/1964, eram considerados indedutíveis. A situação particular analisada pelo autor não demanda maior aprofundamento: o que importa é compreender a lógica subjacente às previsões legais que tratam “despesas como se lucros fossem”.

Inicialmente, Rubens Gomes de Sousa apresenta inúmeras previsões legais então existentes que estabeleciam expressamente essa vinculação. Ou seja, diante de uma situação de indedutibilidade, considera-se que a despesa corresponde à distribuição de lucro para o beneficiário. Por exemplo, o autor cita previsões legais relacionadas ao pagamento de remunerações a diretores e as próprias regras de DDL, já analisadas anteriormente<sup>103</sup>. Nesses casos, os limites de dedutibilidade

<sup>102</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de renda: despesa não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como “lucros distribuídos” no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. In: SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres I: imposto de renda*. Edição Póstuma. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1975, p. 59-95

<sup>103</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de renda: despesa não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como “lucros distribuídos” no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. *Pareceres I: imposto de renda*. Edição Póstuma. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1975, p. 59-95 (78).

seriam tomados um parâmetro para avaliar se determinado pagamento é, ou não, excessivo. Ultrapassando o parâmetro – ou seja, sendo o pagamento excessivo –, o legislador observaria uma distribuição disfarçada de lucros.

Para esta análise, não parece que a indedutibilidade da despesa implique assumir a existência de uma distribuição de lucros. Trata-se, na realidade, da situação inversa. Isso porque a natureza jurídica da despesa é requalificada, de modo que o pagamento por um bem ou serviço é tratado, ao menos em parte, como distribuição de lucro. Da perspectiva do beneficiário do pagamento, passa a haver aplicação do tratamento tributário correspondente ao recebimento de lucros e dividendos (à época da análise de Rubens Gomes de Sousa, tributáveis). Da perspectiva da sociedade, de forma análoga, passa-se a aplicar o tratamento tributário da distribuição de lucros, por natureza, indedutível na apuração do lucro real.

Todavia, nem toda situação de indedutibilidade é consequência da aplicação de uma regra de requalificação. É plenamente admissível que uma despesa seja considerada indedutível, sem que daí irradiem outros efeitos próprios da requalificação de sua natureza jurídica. Objetivamente, pode haver sentido lógico em estabelecer uma requalificação, mas deve haver norma jurídica específica a esse respeito. A mera existência de regra impondo indedutibilidade não autoriza que despesas sejam tratadas como forma de distribuição de lucro, ainda que o pagamento da despesa seja realizado a quem também ocupe a condição de sócio.

Se a sociedade incorreu em uma despesa ou custo, da perspectiva do sócio provavelmente haverá uma receita. Caso o sócio seja outra pessoa jurídica, seguindo a sistemática de exceções taxativas que orienta a apuração do lucro real<sup>104</sup>, já mencionada anteriormente, é possível afirmar que essa receita será, em regra, submetida à incidência do IRPJ. Ainda que o sócio seja uma pessoa física, também é altamente provável que o pagamento recebido da sociedade estará sujeito à incidência do IRPF. Na falta de previsão legal a esse respeito, a tributação sob a perspectiva do sócio não é afetada pelo tratamento tributário aplicado no nível da sociedade. Por certo, o Ordenamento Jurídico Brasileiro não estabeleceu simetria entre o tratamento tributário de quem incorre na despesa, de um lado, e de quem auferir uma receita, de outro. Em razão disso, é possível que haja indedutibilidade da despesa, mas tributação da receita correspondente.

Essa falta de simetria é coerente em situações envolvendo terceiros independentes. Afinal, da perspectiva de quem incorre em uma despesa ou custo, a dedutibilidade não está condicionada apenas à existência de uma mutação patrimonial negativa. É necessário que haja vinculação com a geração de renda. De outra forma, a mutação patrimonial negativa poderá caracterizar um ato de consumo,

---

<sup>104</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. 2. ed. São Paulo: IBDT, 2020, p. 812.

por exemplo. Nesse caso, não há dúvida de que, da perspectiva de quem alienou bem ou prestou serviço, auferindo, portanto, uma receita, haverá uma mutação patrimonial positiva, passível de tributação. Afinal, o consumo, da perspectiva do adquirente ou do tomador, é destinação de uma renda obtida anteriormente; já para o alienante dos bens ou do prestador dos serviços, trata-se do exercício de sua atividade, com vistas à obtenção de uma riqueza nova.

No entanto, a situação é distinta quando se trata de operações envolvendo a sociedade e seus sócios. Nesse caso, a falta de simetria propicia dupla oneração de uma mesma riqueza, com o agravante de aplicação de tratamentos tributários díspares: da perspectiva da sociedade, o gasto acaba por receber tratamento análogo ao da distribuição de lucros e dividendos, enquanto, da perspectiva do sócio, mantém-se aplicação do regime próprio da receita auferida. Em termos práticos, significa dizer que o sócio não passa a gozar da isenção prevista no art. 10 da Lei n. 9.249/1995. O mecanismo de integração precípua adotado na legislação brasileira acaba por ser esvaziado.

Por essa razão, regras de dedutibilidade, por si só, não cumprem a função de um método de integração entre a tributação de sócio e sociedade. Pelo contrário, a indedutibilidade, considerada de forma isolada, tem o potencial de agravar a dupla oneração de uma mesma riqueza, possuindo efeitos tributários dissociativos. Para recuperar a integração, evitando os efeitos da sobreposição de ônus tributário, é necessário combinar regras de dedutibilidade em operações realizadas entre sociedade e sócios com regras de requalificação das receitas percebidas pelo sócio. Somente assim será possível assegurar a simetria de tratamento entre sociedade e seus sócios, viabilizando a aplicação de verdadeiros métodos de integração, tal como a isenção de lucros e dividendos distribuídos (*dividend received exclusion*).

## 5. Conclusão

O presente artigo pretendeu desenvolver estudo detalhado acerca da dedutibilidade de despesas enquanto elemento inerente à tributação da renda e de proventos de qualquer natureza no Ordenamento Jurídico Brasileiro. Naturalmente, existem diversas correntes teóricas relacionadas a esse tributo, havendo divergências relevantes a respeito da existência, ou não, de um conceito constitucional de renda ou sobre os contornos da definição fornecida pelo CTN acerca do fato gerador desse tributo.

Apesar disso, parece haver convergência na doutrina pátria acerca da obrigatoriedade de o legislador autorizar a dedução de despesas necessárias à própria obtenção da renda e à manutenção da fonte produtora para fins da determinação da base de cálculo do IRPJ no lucro real. No caso, entendemos que existem fundamentos constitucionais e no CTN para esse entendimento, simplificada e pautado no Princípio da Capacidade Contributiva, no Princípio da Renda Líqui-

da e, por consequência, na própria delimitação do que é renda. A partir dessas considerações, analisamos a regra geral de dedutibilidade de despesas operacionais, estabelecida no art. 47 da Lei n. 4.506/1964, demonstrando sua vinculação com essas diretrizes.

Diante disso, é preciso analisar com cuidado hipóteses estabelecidas pela legislação em que uma despesa é considerada indedutível para fins da apuração do lucro real. Uma primeira aproximação com o tema envolve compreender se a indedutibilidade está alinhada ao Princípio da Renda Líquida, isto é, se a despesa foi incorrida para gerar renda ou se, por outro lado, trata-se de destinação de renda já obtida.

Nesse sentido, é relevante avaliar se uma despesa indedutível incorrida pela sociedade em operação realizada com seus sócios seria considerada “distribuição de lucro”. E é justamente aqui em que se dá a análise das regras de dedutibilidade enquanto possível mecanismo de integração da tributação da sociedade e de seus sócios.

Objetivamente, a resposta à pergunta colocada no início deste artigo é negativa: regras que estabelecem limites e parâmetros de dedutibilidade para operações entre sociedade e seus sócios não cumprem, por si só, papel integrativo. Pelo contrário, adotadas isoladamente, há espaço para acentuar a desintegração entre a tributação de sócio e sociedade.

O atual panorama legislativo brasileiro permite compreender essa afirmação com clareza: um pagamento realizado pela sociedade para seu sócio, mesmo que indedutível para a apuração do seu IRPJ, não será requalificado como distribuição de lucro da perspectiva da apuração tributária do sócio. Logo, muito embora indedutível para a sociedade, o pagamento será provavelmente tributado pelo sócio, não fruindo da isenção de dividendos atualmente prevista no art. 10 da Lei n. 9.249/1995.

Assim, a conclusão alcançada é a seguinte: apenas com a combinação da regra de indedutibilidade a uma regra de requalificação do rendimento sob a perspectiva do sócio que existe possibilidade assegurar um efetivo mecanismo de integração.

### Referências bibliográficas

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado*. 14. ed. São Paulo: MP, 2021.

ANDREWS, Willian D. Personal deductions in an ideal income tax. *Harvard Law Review*, v. 86, n. 2, p. 309-385, dez. 1972.

ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. Dedutibilidade de despesas com pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários. In: ADAMY, Pedro Au-

- gustin; FERREIRA NETO, Arthur Maia. *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- AVI-YONAH, Reuven S. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do imposto das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 21, p. 12-60 (29), 2007.
- BIFANO, Elidie Palma. Evolução do regime contábil tributário no Brasil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3.
- CANTO, Gilberto U. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.
- CARRAZZA, Roque A. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CHANCELLOR, Thomas. Imputed income and the ideal income tax. Or. L. Rev., v. 67, 1988. Rep. em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati: Anderson, 1997; 2003, 2. tir.
- COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.
- COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. In: *Anais das XI Jornadas do Instituto Latino-Americano de Derecho Tributário*. Rio de Janeiro: RDT 40/105, 1983, p. 166.
- COSTA, Valterlei A. da. Conceito de renda: lucro ou acréscimo patrimonial? Argumentando com as consequências. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, n. 3, p. 221.
- DOMINGUES, José Marcos. Legitimação constitucional dos tributos e o princípio da capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 192, p. 28, set. 2011.
- GAMA, Tácio Lacerda. Distribuição disfarçada de lucros. In: DONIAK JÚNIOR, Jimir. *Novo RIR – aspectos jurídicos relevantes do regulamento do imposto de renda 2018*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Imposto de renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade*. Quartier Latin: São Paulo, 2014.
- HOLMES, Kevin. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. Países Baixos: IBFD, 2000.
- IGLESIAS, Tadeu Puretz. *Dedutibilidade de despesas com subornos e propinas da base de cálculo do IRPJ*. São Paulo: IBDT, 2022.

- LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no imposto sobre a renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020.
- MACHADO, Brandão. Distribuição disfarçada de lucros no direito comparado. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Estudos de direito tributário (em homenagem a Rubens Gomes de Sousa)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.
- MACHADO, Brandão. Multas Administrativas e imposto de renda. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 10, p. 2745, 1990.
- MOREIRA, Clara Gomes. *Regra constitucional de competência e tributação de transações transfronteiriças entre partes vinculadas*. São Paulo: IBDT, 2021.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.
- MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Campus, São Paulo: Edusp, 1980.
- NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. A instituição do imposto de renda no Brasil, as tentativas de implementação desse imposto e as tributações sobre a renda, antes da edição da Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 2022. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do imposto de renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do imposto de renda*. 2. ed. São Paulo: IBDT, 2020.
- PIGNATARI, Leonardo T. Revisitando o imposto de renda das pessoas jurídicas no Brasil: origens, justificativas e métodos de integração. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 46, p. 283-307, 2020.
- POLIZELLI, Victor Borges. Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o direito contábil e o direito tributário e o modelo adotado no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 24, p. 584-608, 2010.
- POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012, v. VII.
- POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (orgs.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, v. 1.
- POLIZELLI, Victor Borges. Tributação de dividendos no Brasil: propostas e questões para sua implementação. In: BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara. *Direito e finanças públicas nos 30 anos da Constituição: experiências e desafios no campo do direito tributário e financeiro*. Florianópolis: Tirant la Blanch.
- QUEIROZ, Mary E. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – tributação das pessoas físicas. In: SANTI, Eurico M. D. (coord.). *Curso de espe-*

- cialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZ-TAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (orgs.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, v. 1.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Dedutibilidade de doações ao terceiro setor. *Revista Jurídica – Unicuritiba*, v. 5, p. 443-484, 2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: SaraivaJur, 2023.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1995.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: ELALI, André *et al.* (org.). *Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 30, p. 251-273, 2014.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Periodicidade do lucro tributável e integração entre pessoa física e pessoa jurídica: o caso do prejuízo fiscal na extinção da pessoa jurídica. In: PEIXOTO, Marcelo M.; PINTO, Alexandre E. (coord.). *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022.
- SILVA, Natalie Matos. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: análise dos modelos teóricos e de sua adequação ao princípio da capacidade contributiva. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 23, p. 366-401, 2009.
- SIMONS, Henry C. *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: The University of Chicago Press, 1938.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de renda: despesa não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como “lucros distribuídos” no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. *Pareceres I: imposto de renda*. Edição Póstuma. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1975.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer 1.5. *Pareceres I: imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- THURONYI, Victor. The Concept of Income. *Tax L. Rev.*, v. 46, 1990. Rep. em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati: Anderson, 2003, 2. tir.
- TILBERY, Henry. *Imposto de renda pessoas jurídicas: integração entre sociedades e sócios*. São Paulo: Atlas/IBDT, 1995.

- TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsonnung*. Colônia: Otto Schmidt, 1993, v. II.
- TORRES, Heleno Taveira. Tributação da renda e causa jurídica na dedutibilidade de despesas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do imposto de renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022.
- TURNIER, William J. Evaluating personal deductions in an income tax – the ideal. *Cornell L. Rev.*, v. 66, 1980.
- WARREN, Alvin C. The relation and integration of individual and corporate income taxes. *Harv. L. Rev.*, v. 94, 1981.
- ZILVETI, Fernando Aurélio. Apontamentos sobre a história do imposto de renda. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 27, p. 340-363, 2012.