

# A Evolução dos Critérios Gerais de Dedutibilidade Fiscal de Despesas no Brasil e a Concretização do Princípio da Renda Líquida Objetiva

## *The Evolution of the General Criteria for the Tax Deductibility of Expenses in Brazil and the Concretization of Objective Net Income Principle*

Carlos Augusto Daniel Neto<sup>1</sup>

Doutor em Direito Tributário pela USP., Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Estágios pós-doutorais de pesquisa no Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen e na UERJ. Ex-conselheiro titular da 1ª e 3ª Seções do CARF. Professor permanente no mestrado profissional do CEDES. Sócio do Daniel & Diniz Advocacia. *E-mail*: carlos.daniel@ddtax.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.26.2024.2607>

### *Resumo*

O artigo analisa a implementação do princípio da renda líquida objetiva no Brasil, na tributação das pessoas jurídicas, examinando historicamente as cláusulas gerais de dedutibilidade e a opção legislativa para concretização do princípio da causalidade no imposto de renda. Inicia-se com uma discussão sobre os fundamentos do conceito de renda, destacando sua variabilidade conforme a legislação. Também se compara a evolução dos critérios de dedução de despesas na Alemanha e nos Estados Unidos, evidenciando influências na legislação brasileira. Por fim, se propõe uma nova interpretação dos arts. 46 e 47 da Lei n. 4.506/1964, buscando esclarecer controvérsias e aprimorar a aplicação do princípio.

*Palavras-chave*: imposto de renda, princípio da renda líquida objetiva, cláusula geral de dedutibilidade, princípio da causalidade.

### *Abstract*

The article analyzes the implementation of the objective net income principle in Brazil, in the taxation of legal persons, historically examining the deductibility general clauses and the legislative choice for concretization of the causality principle in income tax. It begins with a discussion on the foundations of the concept of income, highlighting its variability according to legislation.

---

<sup>1</sup> A presente contribuição é decorrente de pesquisas realizadas durante o período de estadia como pesquisador visitante no Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, e o autor reconhece e agradece o amplo apoio institucional recebido.

It also compares the evolution of expense deduction criteria in Germany and the United States, showcasing influences on Brazilian legislation. Finally, it proposes a new interpretation of Articles 46 and 47 of Law No. 4,506/64, aiming to clarify controversies and improve the application of the principle.

*Keywords:* income tax, objective net income principle, general deductibility clause, causality principle.

## Introdução

O presente artigo tem como escopo analisar a forma de concretização do princípio da renda líquida objetiva no Brasil, a partir de uma análise histórica da formação de suas cláusulas gerais de dedutibilidade, que refletem a opção legislativa de concretização do princípio da causalidade, no âmbito do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Para isso, trataremos inicialmente a respeito de aspectos gerais do princípio da renda líquida, como o seu fundamento e sua relação com o conceito de renda, bem como demonstraremos que não se trata de um conceito unívoco e universal, mas que depende de concretização legislativa, assumindo formas distintas a depender do sistema jurídico positivado.

Em razão da influência que tiveram sobre o desenvolvimento da legislação brasileira nesse ponto, será apresentada também a concretização dos critérios gerais de dedução de despesas no âmbito da Alemanha e dos Estados Unidos, para tentar expor os elementos e as controvérsias que influenciaram a consolidação da legislação brasileira.

Ao final, pretende-se trazer uma visão alternativa para os arts. 46 e 47 da Lei n. 4.506/1964, buscando colaborar com a resolução das intensas controvérsias hoje existentes, bem como propor uma concretização mais adequada do princípio da renda líquida objetiva.

## 1. O princípio da renda líquida objetiva e o princípio da causalidade

A “renda” é um conceito originalmente haurido da Economia, usualmente relacionado aos meios pelos quais as pessoas sobrevivem e atendem às próprias necessidades, gerando o seu bem-estar<sup>2</sup>. Não obstante sua importância capital, até hoje persiste uma ampla gama de posições a respeito do seu conteúdo<sup>3</sup>.

Na busca de uma formulação compreensiva dessa ideia, destaca-se a posição de Georg Schanz<sup>4</sup>, que defende ser a renda caracterizada pelo acréscimo da capa-

<sup>2</sup> HOLMES, Kevin J. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD Publications, 2001, p. 4.

<sup>3</sup> Para uma revisão ampla dos conceitos de renda, cf. BROOKS, John R. *The definitions of income*. *Tax Law Review*, v. 71, p. 253-309, 2018.

<sup>4</sup> SCHANZ, Georg. *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*. *FinanzArchiv*, v. 13, n. 1, p. 1-87, 1896. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/40904651>. Acesso em: 17 set. 2023.

cidade econômica de satisfazer as necessidades do sujeito, apurado dentro de um determinado período, descontados os gastos necessários à obtenção do rendimento. Com os contributos de Robert Haig e Henry Simmons, consolidou-se o “conceito de renda SHS” (Schanz-Haig-Simmons), que define essa realidade econômica como o somatório (i) do valor de mercado dos direitos exercidos no consumo e (ii) da mudança de valor no estoque de direitos dentro de um período em questão<sup>5</sup>.

No âmbito jurídico-tributário<sup>6</sup>, o conceito de renda se destaca como um relevante indicador econômico da capacidade contributiva dos contribuintes e como critério adequado para a repartição do custo do Estado sobre a sociedade<sup>7</sup>. Nesse sentido, não há uma coincidência entre o sentido econômico e jurídico desse termo, visto que o seu desenvolvimento nesta área foi marcado por uma série de aspectos desviantes, como razões de praticabilidade na sua fiscalização e mensuração, opções de política legislativa e construções jurisprudenciais, que foram paulatinamente distanciando-o da sua origem econômica e conformando-o ao contexto de cada sociedade<sup>8</sup>.

Enquanto objeto da tributação sobre indivíduos, a definição de renda sofre influência no seu desenho, em maior ou menor medida, de duas principais teorias a *teoria da fonte* de Fuisting (*Quellentheorie*) e a *teoria do acréscimo patrimonial líquido* de Schanz (*Reinvermögenszugangstheorie*). A primeira, aperfeiçoada na obra monumental de Fuisting sobre o imposto de renda prussiano, sustenta ser a renda o conjunto de riquezas adquiridas periodicamente a partir de uma fonte duradoura<sup>9</sup>, referindo-se à ideia de Adam Smith de que as fontes de renda seriam a propriedade (prédios e solo), o lucro do emprego do capital e o salário do trabalho<sup>10</sup>. Já a segunda se refere à teoria que originou o conceito SHS de renda, já mencionado acima, e é voltada à apreensão de todo valor que acresce ao patrimônio do contribuinte, disponível para seu consumo ou poupança, independentemente da fonte, periodicidade, onerosidade e demais aspectos.

<sup>5</sup> SIMONS, Henry C. *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: The University of Chicago Press, 1955, p. 50.

<sup>6</sup> O recorte se justifica em razão de o conceito de renda ser relevante para diversos outros ramos jurídicos, como para o direito da seguridade social, penal, processual etc. (Cf. TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*, 24. Köln: Otto Schmidt, 2021, p. 345).

<sup>7</sup> TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*, 24. Köln: Otto Schmidt, 2021, p. 344–345. MUSGRAVE, Richard A. *The theory of public finance: a study in public economy*. New York: McGraw-Hill, 1959, p. 161-162.

<sup>8</sup> HOLMES, Kevin J. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD Publications, 2001. (Doctoral series, 1), p. 563-566.

<sup>9</sup> FUISTING, Bernhard. Die Preußilchen direkten Steuern, 4 Bd. *Grundzüge der Steuerlehre*. Berlin: Carl Senmanns Verlag, 1902, p. 109-110.

<sup>10</sup> MANN, Fritz Karl. *Steuerpolitische Ideale: vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung – 1600-1935*. Stuttgart: Verlag von Gustav Fischer, 1937, p. 118.

Da correlação ideal entre a mensuração da renda e a sua capacidade de satisfação de necessidades e interesses, por meio do consumo, poupança, investimentos privados e qualquer outra forma de satisfação pessoal, observa-se que o imposto de renda vem justamente reduzir as possibilidades de “estilo de vida” (*Lebensführung*), isto é, de satisfação de necessidades privadas<sup>11</sup>. Também deve se reconhecer, sob a ideia do imposto como absorção da capacidade de satisfação de interesses pessoais, que a capacidade contributiva expressada por essa grandeza não é simplesmente o acréscimo de ativos obtido – pois nem todo esse valor estará disponível para o desfrute deliberado do contribuinte –, mas apenas o *resultado econômico* de uma atividade profissional (i.e., exercida com a finalidade precípua de obtenção de rendimentos), que corresponde à diferença de valor entre os ganhos e gastos relacionados a essa atividade<sup>12</sup>.

Da necessidade de confronto entre o fluxo patrimonial positivo e negativo gerado por uma atividade profissional vem o conceito de *rendimento puro ou líquido* (*Rein- oder Nettoeinkünfte*), de onde decorre o *princípio da renda líquida objetiva* (*objektive Nettoprinzip*).

Joachim Lang<sup>13</sup> afirma que esse princípio se apresenta como a *verdadeira expressão da capacidade contributiva* em matéria de imposto de renda, dando-lhe concretude, ao exigir uma *ampla* permissão para dedução de custos e perdas do contribuinte, desde que ligados à atividade profissional exercida com a finalidade de lucro (excluindo, por outro lado, gastos decorrentes *hobbies* e outras liberalidades). Em síntese, ele estabelece uma distinção entre duas esferas de gastos do contribuinte, uma ligada às *atividades* empresariais e profissionais (*Betrieb- oder Berufaufwand*) e outra relacionada à vida privada (*Privataufwand*), para determinar que aquilo que for dispendido no primeiro grupo não estará *disponível*<sup>14</sup> para tributação<sup>15-16</sup>.

<sup>11</sup> TIPKE, Klaus, *Rechtfertigung der Themenwahl; Ziel der Tagung*. In: SÖHN, Hartmut (Org.). *Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht: Betriebsausgaben/Werbungskosten, Privatausgaben, Betriebsvermögen, Privatvermögen*, Köln: O. Schmidt, 1980, p. 5.

<sup>12</sup> TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 24. neu bearbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2021, p. 347-348.

<sup>13</sup> LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ES-SERS, P. H. J.; RIJKERS, Arie; EUROPEAN ASSOCIATION OF TAX LAW PROFESSORS (Orgs.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005, p. 15. No mesmo sentido: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2008, p. 473. SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, F. A.; FAJERSZTAJN, B.; SILVEIRA, R. Maito da (Eds.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 26.

<sup>14</sup> Para evitar confusões, entendemos que o termo “disponibilidade” pode assumir dois significados distintos, no âmbito do imposto de renda brasileiro e à luz do art. 43 do Código Tributário, que não se confundem, apesar de serem ambos necessários à cobrança do referido tributo: i) em um *sentido material*, opondo-se ao âmbito dos gastos ligados à renda líquida objetiva e subjetiva; e ii)

A relevância do papel do princípio da renda líquida na definição do conceito de renda é tamanha, que em 1988, no *Deutsche Juristentag*, concluiu-se que: “O princípio da renda líquida é uma característica constitutiva da identidade do imposto de renda. Como tal, ele não está à disposição do legislador”<sup>17</sup>. A despeito dessa importância, é abundante o número de discussões acerca de aspectos a ele relacionados, tais como: i) a sua natureza jurídica de princípio constitucional ou de concretização legislativa do imposto de renda; ii) a possibilidade e justificação de restrições quantitativas e qualitativas à dedução de despesas ligadas à atividade profissional; iii) a ausência de clareza sobre o seu conteúdo, com a existência de diversos casos-limite que desafiam sua aplicação; e iv) o critério de diferenciação entre gastos profissionais e privados<sup>18</sup>.

Para os fins deste trabalho, é relevante o aspecto da demarcação dos âmbitos profissional e privado, para fins tributários, e a forma como a legislação brasileira realizou esse traçado.

A despeito das divergências quanto ao significado dessa delimitação, o ponto de partida distintivo usualmente repousa, de forma praticamente universal, sobre o chamado “princípio da causalidade” (*Veranlassungsprinzip*), considerado pela Escola de Colônia como o “princípio básico na mensuração da renda”<sup>19</sup>. Em contraste com o amplo consenso sobre o escopo de aplicação desse princípio, há avaliações controversas a respeito do seu conteúdo dogmático, em especial no que diz respeito à sua conexão com os gastos ou receitas profissionais, ou com a alo-

---

em um *sentido temporal*, ligado à determinação do momento em que determinado rendimento pode ser imputado na base de cálculo do imposto de renda, *e.g.* ligando-se à determinação do conceito de realização de renda.

<sup>15</sup> TIPKE, DSJG 3, p. 5. JACHMANN, Monika, *Steuergerechtigkeit durch Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen. Tagungsband des Deutschen Finanzgerichtstags*, v. 2, 2005, p. 62-63. GÖRKE, Roger. *Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip*. Deutsches Steuerrecht - Beihefter, n. 34, p. 106-109, 2009, p. 106.

<sup>16</sup> Isso não significa que todos os valores gastos no âmbito da vida privada seriam necessariamente renda tributável, tendo em vista que parte deles corresponderá a um nível mínimo de subsistência, equivalente a um conjunto básico de utilidades que devem ser asseguradas pelo Estado ao contribuinte e não pode, portanto, ser objeto de tributação. Essa proteção a uma esfera da renda empregada na vida privada é assegurada pelo princípio da renda líquida subjetiva (*subjektive Nettoprinzip*), mas não será objeto de análise aqui. A respeito, cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 128.

<sup>17</sup> No original: “Das Nettoprinzip gehört zu den identitätskonstituierenden Merkmalen der Einkommensteuer. Als solches steht es nicht zur Disposition des Gesetzgebers” (TIPKE *et al.* *Steuerrecht*, p. 348).

<sup>18</sup> BERGKEMPER, Winfried. Die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Abzug beruflicher/betrieblicher Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. *Steuer und Wirtschaft*, v. 4, p. 311-317, 2006, p. 311-312.

<sup>19</sup> LANG, Joachim *et al.* *Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes*. Köln: Otto Schmidt, 2005, seq. 307.

cação de bens econômicos, ou mesmo se o seu conteúdo conceitual seria uniforme para eventuais subáreas, dentro do âmbito profissional<sup>20</sup>.

Sem nos estendermos nesse ponto, entendemos que seu conteúdo possui uma “ancoragem constitucional”, para usar a expressão de Lehner<sup>21</sup>, não simplesmente por ser uma derivação ou concretização do princípio da capacidade contributiva no âmbito do imposto de renda, mas especialmente pelo fato de a Constituição, na construção histórica das competências tributárias, ter feito uso de expressões que, por força da sua privatividade na atribuição, se limitam e definem reciprocamente<sup>22</sup>. Em outras palavras, ao manejar de expressões como “propriedade”, “renda”, “receita” e “faturamento”, o constituinte pressupõe um significado semântico mínimo, organizando esses conceitos não apenas de forma direta, como também indireta ou estrutural, a partir do cotejo de materialidades distintas<sup>23</sup>.

Isso significa dizer que, ao traçar os elementos essenciais mínimos dos conceitos de cada materialidade, a Constituição coloca o *princípio da renda líquida* como um dos “traços constitutivos de identidade” desse conceito, extremado-o, por exemplo, de tributos sobre a receita ou o faturamento<sup>24</sup>. Por outro lado, entendemos que há um *baixo nível de densidade normativa do princípio da renda líquida em nível constitucional*, servindo muito mais à proteção da estrutura básica do imposto de renda (distinguindo-o de outras bases tributáveis) e evitando que ele seja desnaturado para um tributo incidente sobre as receitas ou sobre o patrimônio, do que estabelecendo parâmetros suficientes para confrontar todas as proibições ou restrições de dedução estabelecidas pelo legislador<sup>25</sup>.

Ora, se boa parte dos elementos característicos “positivos” do conceito de renda nem sequer é reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal (STF), tampouco o são as deduções relacionadas à sua apuração em concreto<sup>26</sup>. O que a Constituição Tributária obsta é a possibilidade de desnaturação do imposto sobre a renda, tornando-o, na prática, um imposto sobre o consumo, a partir de um

<sup>20</sup> BERGKEMPER. Die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Abzug beruflicher/betrieblicher Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, p. 185.

<sup>21</sup> LEHNER, Moris. Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips Zum Vorlagebeschluss des BFH und zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale. *Deutsches Steuerrecht*, n. 5, p. 185-191, 2009.

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2024, p. 515-519.

<sup>23</sup> ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, v. 98, p. 74-85, 2006, p. 78-79.

<sup>24</sup> DRÜEN, Klaus-Dieter. Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel. *Steuer und Wirtschaft*, p. 3-14, 2008, p. 7.

<sup>25</sup> DRÜEN, Klaus-Dieter. Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel. *Steuer und Wirtschaft*, p. 3-14, 2008, p. 7-8.

<sup>26</sup> Nesse sentido: RE n. 117.887/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 11-2-1993; e RE n. 201.465/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 2-5-2002.

acúmulo desarrazoado de vedações ou restrições quantitativas à dedução de gastos que, *a priori*, teriam conexão com as atividades profissionais ou pertencessem ao mínimo de subsistência garantido pela ordem jurídica<sup>27</sup>.

Nessa linha é a jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht* (BVerfG)<sup>28</sup>, ao reconhecer a liberdade do legislador no desenho das regras de dedução, de modo a concretizar o *princípio da renda líquida* – inclusive fazendo uso de regulamentos generalizantes, tipificantes e abrangentes ou estabelecendo restrições quantitativas ou qualitativas, desde que haja razões especiais objetivamente justificáveis para tanto. Essas razões especiais devem se conectar com outros valores contemplados pelo sistema jurídico, tais como i) geração de efeitos extrafiscais (*e.g.*, estímulo de determinados gastos, como doações ou ativos sujeitos à depreciação acelerada); ii) questões de praticabilidade administrativa (*e.g.*, taxas lineares para depreciação de ativos, com prazo predefinido, estabelecimento de percentuais fixos de dedução, em relação à receita bruta); e iii) combate a potenciais abusos tributários (*e.g.*, restrição à dedução de *royalties* pagos a pessoas vinculadas ou de juros pagos a partes relacionadas).

Na prática, isso quer dizer que a *definição legal* que um ordenamento jurídico utilizar para definir certos gastos como despesas profissionais ou empresariais exercerá também a função de linha de divisão entre as esferas profissional e privada, respeitando-se, como esclarecido acima, a estrutura básica do imposto de renda, e desde que eventuais restrições sejam justificadas perante o próprio sistema<sup>29</sup>.

Nesse processo de definição do critério de separação entre essas duas esferas, o ponto de referência prevaLENcente na doutrina, e no Direito Comparado é *a própria atividade profissional*<sup>30</sup> (exercida com finalidade de geração de rendimentos), e os gastos que são decorrentes ou realizados em função dela. Em outras palavras, a única coisa decisiva, para fins tributários, na determinação da dedutibilidade de uma despesa, seria a sua conexão com os negócios, ou seja, uma cone-

<sup>27</sup> PROKISCH, Rainer. Artikel 104a GG: Verteilung der Finanzierungs Kompetenzen im Bundestaat. In: VOGEL, Klaus *et al.* (Orgs.). *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*. Heidelberg: Müller Verlag, 2003, p. 1-214; DRÜEN. Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel.

<sup>28</sup> DFR. BVerfGE 107, 27. Doppelte Haushaltsführung Disponível em: <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv107027.html>. Acesso em: 13 ago. 2023.

<sup>29</sup> Essa relevância do papel do legislador na definição do conceito de renda fica evidente, no Brasil, no acórdão proferido no RE n. 201.465-6, em especial a posição do Ministro Nelson Jobim.

<sup>30</sup> KIRCHHOF, Paul; SEER, Roman; GERMANY (Orgs.). *Einkommensteuergesetz*: Kommentar, 20. neu bearbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2021, parag. 4. WASSERMEYER, Franz. Rechtssystematische Überlegungen zum Werbungskostenbegriff. *Steuer und Wirtschaft*, p. 245-254, 1981. LANG, Joachim. Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Steuerabzugsverbote für Geldstrafen und Geldbußen - Ein Beitrag zur Anwendung des Gleichheitssatzes und der Rückwirkungsverbote nach Art. 20 III, 103 II GG auf Vorschriften, die das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrechen. *Steuer und Wirtschaft*, v. 1, 1985.

xão fática ou econômica com a atividade geradora da renda<sup>31</sup>. Entretanto, isso não é absolutamente pacífico<sup>32</sup>, havendo quem faça referência à receita ou à obtenção de receitas como critério de distinção<sup>33</sup>.

A despeito da divergência apontada, entendemos, na linha do que vimos desenvolvendo, que a vinculação do gasto com a atividade profissional é mais consentânea com a lógica subjacente ao princípio da renda líquida. Apesar disso, a legislação pode estabelecer como critério uma conexão causal entre o gasto e a atividade profissional ou com a obtenção de receitas, sendo essa vinculação essencial para a compreensão do conteúdo normativo do princípio da causalidade dentro de um determinado ordenamento jurídico, inexistindo um sentido universal e unívoco dessa norma, válido para todos os sistemas tributários – pelo contrário, a sua construção e dimensão dependem essencialmente da estruturação que for dada pelo legislador, e não da mera referência à “renda” como materialidade tributável.

Um ponto tradicionalmente controverso, dentre vários, diz respeito ao grau de conexão entre a despesa e a atividade profissional, corresponde à discussão sobre a prevalência de uma compreensão *causal, direta (Kausales Verständnis)*, ou *final, indireta (Finales Verständnis)*, do princípio da causalidade. Isso decorre da indeterminação da expressão “causa”, que, por sua vez, pode compreender tanto a origem de algo (*Verursachung*) quanto um elemento indutor, em um sentido mais lasso (*Veranlassung*).

A primeira corrente entende que deve haver uma conexão de “originação” (*Ursachenzusammenhang*) entre o gasto realizado e a atividade profissional, em um sentido lógico-naturalístico, estando esses dois fatores conectados em uma relação de causa e efeito<sup>34</sup>. A segunda corrente, por sua vez, entende que a causalidade deve verificar se o momento desencadeador (*auslösendes Moment*) está conectado com a atividade profissional, ainda que não seja uma condição *sine qua non* dela<sup>35</sup> – a respeito disso, Offerhaus sugere o teste de verificar “se a despesa teria surgido, se não existisse o negócio”<sup>36</sup>. Há autores, como Weber, que apontam que ambas as teorias acabam por buscar no momento de desencadeamento do gasto

<sup>31</sup> KIRCHHOF; SEER; GERMANY (Orgs.). *Einkommensteuergesetz*, p. 303.

<sup>32</sup> WEBER, Guido. Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip. *Steuer und Wirtschaft*, v. 2, p. 184-196, 2009, p. 186.

<sup>33</sup> BIERGANS, Enno. Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten. *Finanz-Rundschau*, 1984.

<sup>34</sup> WANNER, Eva. Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge. *Steuer und Wirtschaft*, v. 4, p. 302-318, 1987, p. 314.

<sup>35</sup> WEBER, Guido. Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip. *Steuer und Wirtschaft*, v. 2, p. 187, 2009.

<sup>36</sup> OFFERHAUS, Klaus. Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen. *Betriebs-Berater*, v. 12, p. 617-622, 1979, p. 620.

o elemento relevante de categorização, mudando apenas quanto à seleção avaliativa dos fatores causais que serão considerados para fins de atendimento do teste de causalidade estabelecido pela lei – inclusive estabelecendo regras para resolver situações em que esses gastos tenham caráter misto (*gemischte Veranlassung*)<sup>37</sup>.

Para a compreensão da concretização legislativa do princípio da renda líquida objetiva no Direito brasileiro, é necessário analisar como se estruturou na legislação pátria a cláusula geral de deduções fiscais, por meio da qual o próprio princípio da causalidade é caracterizado, bem como os parâmetros de separação entre as esferas profissional e privada dos contribuintes. Antes disso, entretanto, é relevante verificar como essa concretização se deu nos dois países que talvez tenham mais influenciado a legislação do imposto de renda brasileiro, Alemanha e Estados Unidos.

## 2. Breve histórico da concretização do princípio da renda líquida objetiva<sup>38</sup> na Alemanha e nos Estados Unidos

### 2.1. Alemanha

A doutrina alemã aponta a existência de quatro fases históricas no desenvolvimento da renda líquida, que passam pelas mudanças nas condições e definições relacionadas à dedução de despesas, para fins de apuração do imposto de renda de acordo com a capacidade contributiva<sup>39</sup>.

A primeira fase, que vai até 1906, se caracteriza pela definição de um conceito de renda líquida sem recurso aos conceitos de “custos profissionais” (*Werbungskosten*) ou de “despesas empresariais” (*Betriebsausgaben*). Ela se inicia antes da criação da legislação geral para o imposto de renda alemão, marcadamente com a legislação que estabeleceu os tributos a serem cobrados durante o período das guerras napoleônicas, pela Prússia Oriental (cobrado de 1806 até 1814), e com o código de imposto de renda da cidade de Königsberg (1807). Essas leis estabeleciam uma regra geral de dedução dos custos relacionados à *produção, geração e*

<sup>37</sup> WEBER, Guido. Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip. *Steuer und Wirtschaft*, v. 2, p. 188, 2009.

<sup>38</sup> A análise realizada a seguir terá como foco a consolidação das cláusulas gerais a respeito da dedução de gastos, deixando de lado as diversas regras específicas particulares, que atendem às mais diversas finalidades, mas que refletem muito mais decisões legislativas pontuais do que uma decisão legislativa fundamental e estruturante da tributação da renda.

<sup>39</sup> WANNER. Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertgänge, p. 307. RUPPE, Hans Georg. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben. In: SÖHN, Hartmut (Org.). Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht: Betriebsausgaben/Werbungskosten, Privatausgaben, Betriebsvermögen, Privatvermögen. Mit e. rechtsvergleichenden Teil. [Dieser Bd enth. d. auf d. Jahrestagung d. Deutschen Steuerjuristischen Ges. e.V. am 20./21. Sept. 1979 in Lübeck gehaltenen überarb. Vorträge u. Diskussionsbeitr. ...] Hrsg. im Auftr. ... von Hartmut Söhn. Köln: O. Schmidt, 1980, p. 108-116.

*perenidade* (ou *continuidade*) dos rendimentos, bem como aqueles necessários à *manutenção da propriedade sobre os rendimentos*<sup>40</sup>.

Na Lei do Imposto de Renda da Prússia de 1891 (PrEStG 1891) também não havia um conceito geral de despesas profissionais, mas, sim, uma definição de quais seriam os gastos dedutíveis para cada espécie de rendimentos, os quais se baseavam na definição de renda de Fuisting, segundo a qual renda era o conjunto de riquezas adquiridas periodicamente a partir de uma fonte duradoura<sup>41</sup>.

É nessa lei que se criou a famosa fórmula que autorizava a dedução dos gastos para a *aquisição, garantia e manutenção da renda* (*zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens*), que estabelecia uma relação de causalidade que com a obtenção de rendimentos e com a preservação da fonte produtora. Wanner<sup>42</sup> aponta que a jurisprudência também dava uma interpretação bastante ampla à causalidade exigida pela lei, abrangendo inclusive, em um julgamento de 27 de junho de 1901, a dedução de gastos com a indenização de danos causados por funcionários e profissionais liberais no exercício da sua profissão, desde que gerados por atos que buscavam a obtenção de rendimentos.

A segunda fase se inicia em 1906, com a emenda que introduz o conceito de custos profissionais (*Werbungskosten*) no §8 do PrEStG 1891<sup>43</sup>, com a seguinte redação, em tradução livre: “As despesas incorridas na aquisição, garantia e manutenção da renda (custos profissionais) devem ser deduzidas da renda bruta das fontes de renda especificadas no § 6<sup>o</sup>”<sup>44</sup>. Essa fase é marcada pela guinada de Strutz, de uma abordagem final ampla defendida por Fuisting para uma abordagem causal mais estrita, exigindo uma *conexão direta e imediata* entre as despesas e a produção do rendimento<sup>45</sup>, bem como pela adoção, pelos tribunais da Prússia, de uma visão bem mais restritiva ao enquadramento dos gastos como dedutíveis.

Nesse contexto, a questão principal se torna a determinação dos processos de auferimento de renda e o estabelecimento da sua ligação com despesas realizadas pela empresa, destacando-se dois grupos: i) aquelas despesas diretamente relacionadas à geração do rendimento, conectadas à atividade econômica ou profissional realizada (*despesas para produção do rendimento*); e ii) aquelas despesas relacionadas à fonte produtora, que teriam o efeito indireto de aumentar a capaci-

<sup>40</sup> RUPPE. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, p. 109.

<sup>41</sup> FUISTING, Bernhard. *Grundzüge der Steuerlehre*. Berlin: Carl Senmanns Verlag, 1902, p. 109-110.

<sup>42</sup> WANNER. Der einkommensteuerrechtliche Zusammenhang steuerbarer Wertabgänge, p. 307.

<sup>43</sup> A Lei do Imposto de Renda da Prússia de 1891.

<sup>44</sup> No original: “Vondem Rohertrag der in § 6 bezeichneten Einkommensquellen sind die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Ertrages (Werbungskosten) in Abzug zu bringen”.

<sup>45</sup> RUPPE. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, p. 110.

dade de geração de renda (*despesas de investimento na fonte produtora ou de capital*)<sup>46</sup>. Para além desses grupos, a maior parte das despesas passou a ter a sua dedutibilidade rejeitada a partir do teste de “imediatismo” (*Unmittelbarkeit Eingang*) com a renda gerada, tendo essa fórmula gerado repercussões por várias décadas, na análise do conceito de despesas dedutíveis<sup>47</sup>.

A terceira fase vai da edição do EStG 1920<sup>48</sup> até o EStG 1934<sup>49</sup>, com ambas as legislações sendo caracterizadas expressivamente pela adoção da teoria da renda acréscimo (*Reinvermögenszugangstheorie*)<sup>50</sup>, proposta originalmente no artigo de Georg Schanz<sup>51</sup>, já mencionado anteriormente, que entende ser a renda caracterizada pelo acréscimo da capacidade econômica de satisfazer as necessidades do contribuinte, apurado dentro de um determinado período.

O EStG 1920 manteve a definição já existente dos *custos profissionais*, mas trouxe, pela primeira vez, o conceito de *despesas empresariais* (*Betriebsausgaben*), definida no § 33 como um elemento para a determinação do lucro da empresa (*Geschäftsgewinn*)<sup>52</sup>. A coexistência desses dois conceitos (*Werbungskosten* e *Betriebsausgaben*) levou a doutrina a buscar circunscrever os seus respectivos âmbitos de aplicação.

Nos comentários que escreveu ao EStG 1920, Strutz definiu as despesas empresariais como aquelas que surgiam diretamente dos negócios da empresa ou eram causadas indiretamente para adquirir, garantir ou manter as receitas empresariais, concluindo que esse conceito seria mais amplo que o dos custos profissionais (incluindo, por exemplo, os juros de empréstimos tomados para investimento na atividade econômica)<sup>53</sup>. Na mesma linha, Ruppe aponta a repercussão da inclusão de *despesas empresariais* na própria jurisprudência do RFH (*Reichsfinanzhof*), que passou a reconhecer a dedutibilidade de todas as despesas que tivessem conexão com os tipos de rendimento, exceto aquelas correspondentes a conveniências pessoais e ligadas ao estilo de vida do contribuinte – mas aponta que, apesar do entendimento de que existiria uma relação de continente e conteúdo

<sup>46</sup> WANNER. Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge, p. 307-308.

<sup>47</sup> RUPPE. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, p. 111.

<sup>48</sup> Lei do Imposto de Renda Alemão de 1920.

<sup>49</sup> Lei do Imposto de Renda Alemão de 1934.

<sup>50</sup> MAIER, Hartwig; KREMER, Thomas. *Lehrbuch Einkommensteuer: Steuerfachkurs, Lehrbuch*, 29., atualizada edição. Herne: NWB Verlag, 2023, p. 33-34.

<sup>51</sup> SCHANZ, Georg. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, v. 13, n. 1, p. 1-87, 1896.

<sup>52</sup> WANNER. Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge, p. 112. RUPPE. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, p. 112.

<sup>53</sup> STRUTZ, Georg. *Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920 (Reichseinkommensteuer)*. 2. ed. Berlin: Verlag von Otto Liebmann, 1920, p. 171.

entre os conceitos mencionados, não havia uma clareza a respeito dos elementos definitórios que os diferenciariam<sup>54</sup>.

O EStG 1925 endereça essa indefinição por meio da exclusão do conceito explícito de “despesas empresariais” (*Betriebsausgaben*), sob o argumento de que o conceito de custos profissionais *já o compreenderia em seu desenho normativo, excluindo as deduções expressamente vedadas*<sup>55</sup>, aumentando a confusão a respeito do tema. Em razão disso, grandes nomes da doutrina propuseram como solução a interpretação extensiva do conceito de custos profissionais, para que ele fosse definido pela legislação comercial/contábil, considerando-se como dedutível tudo aquilo que, por esse regime jurídico, fosse considerado negativamente no cálculo do lucro da empresa – com exceção daqueles cuja dedução fosse expressamente vedada<sup>56</sup>.

Esse entendimento encontrou coro em uma emblemática decisão do RFH, de 9 de fevereiro de 1927, que analisou a dedutibilidade de pagamentos retroativos feitos por um agricultor para uma cooperativa que havia falido. A Corte afirmou que, apesar de ser questionável que todas as despesas causadas pelo negócio devam ser consideradas como custos profissionais ligados à obtenção de renda, não se pode ignorar que “não são todas as despesas que são realizadas com a finalidade de auferir rendimentos, podendo ocorrer em razão de deveres resultantes do negócio”. Nessa linha, decidiu que *todas as despesas causadas pelo negócio* (mesmo que não relacionadas à obtenção de renda) deveriam ser consideradas como custos profissionais (*Werbungskosten*) e, portanto, seriam dedutíveis conforme a legislação vigente<sup>57</sup>.

Nesse mesmo contexto, o RFH<sup>58</sup> esclareceu seu entendimento de que o princípio da renda líquida não estava vinculado à eficácia do esforço (subjetivo) do contribuinte para obter rendimentos, mas na existência de uma *conexão objetiva* com uma unidade organizacional para a produção de renda. Diante disso, reconheceu que deveriam ser tratadas como despesas dedutíveis *não apenas aquelas*

<sup>54</sup> RUPPE. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, p. 112. WANNER, Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge, p. 308.

<sup>55</sup> MROZEK *apud* RUPPE. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, p. 113.

<sup>56</sup> STRUTZ, Georg. *Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 nebst den Ausführungsbestimmungen*. Berlin: Verlag von Otto Liebmann, 1929, p. 675. BECKER, Enno. Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen. *Steuer und Wirtschaft*, p. 667-692, 1926, p. 671.

<sup>57</sup> “Fraglich kann jedoch sein, ob alle Betriebsausgaben, d. h. alle durch den Betrieb veranlaßten Ausgaben, als Werbungskosten anzusehen sind. Es läßt sich nicht verkennen, daß nicht. Alle Betriebsausgaben zu dem Zwecke der Erzielung von Einkünften gemacht werden, sondern daß es auch Betriebsausgaben gibt, die nur deshalb erforderlich sind, weil infolge des Betriebs eine Verpflichtung entstanden ist. Der Senat ist der Ansicht, daß auch derartige Ausgaben den Werbungskosten zuzurechnen sind [...] Infolgedessen sind alle durch einen Betrieb veranlaßten Ausgaben als Werbungskosten zu behandeln, d. h. alle Betriebsausgaben sind abzugsfähig”.

<sup>58</sup> RFH 9. 2. 1927 RFHE 20, 208.

*incorridas para o negócio*, mas também aquelas que surjam como *resultado do negócio*, afirmando que qualquer “assunção de risco” (de despesa) no interesse da realização do negócio pode ser considerado como uma fonte de despesa dedutível.

Ao definir os custos profissionais utilizando a fórmula “todas as despesas causadas pelo negócio” (*alle durch einen Betrieb veranlaßten Ausgaben als Werbungskosten zu behandeln*), Ruppe observa que o Tribunal acabou cunhando uma definição que antecipa aquela que seria adotada legislativamente, pela primeira vez, no EStG 1934<sup>59</sup>, sem, entretanto, deixar claro na decisão o que entendia pela expressão “causar” (elemento central da definição das despesas operacionais) ou a extensão desse vínculo de causalidade, sendo esta uma das raízes da atual indefinição semântica sobre o tema<sup>60</sup>. Para agravar essa problemática, observou-se que o discurso do Judiciário se referia a esse vínculo de causalidade sob diversas expressões de conteúdo distinto, como induzimento (*Veranlassung*), causação/causa (*Verursachung*) e “conexão objetiva com o negócio” (*objektivem Zusammenhang mit dem Betrieb*)<sup>61</sup>.

A quarta fase, que se estende até os dias de hoje, é marcada pela edição do EStG 1934, que retomou o conceito de despesas empresariais (*Betriebsaufgaben*), mas reservando-o para o confronto com os rendimentos de origem empresarial (*betrieblichen Einkünften*)<sup>62</sup>, ao passo que os custos profissionais (*Werbungskosten*) seriam confrontados com os rendimentos de origem não empresarial (*außerbetrieblichen Einkunftsarten*)<sup>63</sup>.

A opção do legislador, para tentar encerrar a problemática do contraste entre o alcance desses dois conceitos normativos, foi considerá-los como correspondentes ou paralelos, mas que não se confundiriam ou interseccionariam por serem direcionados a tipos de rendimentos diferentes<sup>64</sup>, os quais, por sua vez, também estavam sujeitos a formas diferentes de apuração (§2 (2) do EStG 1934). A partir dessa distinção entre os tipos de rendimentos, a legislação separa os conceitos de *Betriebsausgaben*, no § 4 (4), e de *Werbungskosten*, no § 9 (1).

Esse histórico permite alcançar algumas conclusões importantes. A esse respeito, Ruppe e Wanner apontam que, com base na evolução legislativa, não have-

<sup>59</sup> RUPPE. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, p. 114.

<sup>60</sup> SÖHN, Hartmut. Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen. In: SÖHN, Hartmut (Org.). *Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommenssteuerrecht: Betriebsausgaben/Werbungskosten, Privatausgaben, Betriebsvermögen, Privatvermögen*. Köln: O. Schmidt, 1980, p. 14-15.

<sup>61</sup> RUPPE. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, p. 114.

<sup>62</sup> Ela corresponde aos rendimentos oriundos da agricultura, silvicultura, atividades comerciais e trabalho autônomo, apurando-se o lucro (*Gewinn*).

<sup>63</sup> Ela corresponde aos demais tipos de rendimentos, considerando o excedente de renda em relação aos custos operacionais (*Überschuss der Einnahmen*).

<sup>64</sup> WANNER. Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge, p. 309.

ria uma diferença de conteúdo do princípio da renda líquida objetiva para os “custos profissionais” (ligados às receitas não empresariais) e para as “despesas empresariais” (ligadas às receitas empresariais e à determinação do lucro). Além disso, não existiria base para sustentar as discussões atuais sobre uma teoria *causal* e *final* para o vínculo de causalidade, bem como para as tentativas de extremar regimes distintos a partir das expressões *Veranlassung* e *Verursachung*<sup>65</sup>. O fato de o legislador ter usado a expressão “*Veranlassung*”, refletindo a fórmula utilizada pela jurisprudência, também não parece implicar a rejeição de outros vínculos distintos, como o “*Verursachungsprinzip*” ou a “conexão objetiva com o negócio”, tendo em vista que as expressões eram utilizadas de forma intercambiável, à época da redação do EStG 1934.

Indo além, percebe-se é que a separação das díades *custos profissionais – atividades não profissionais* e *despesas empresariais – atividades empresariais não esgota o problema*. Dentro das relações que estão contidas no âmbito desses conjuntos, a relação exigida por lei entre determinado negócio e as despesas incorridas para gerá-lo é *significativamente influenciada pelas diversas características de rendimento a que elas se referam*. Um exemplo disso é a diferença entre a renda decorrente de arrendamentos e aquela decorrente de ativos financeiros: os bens que geram o primeiro tipo de rendimento normalmente geram despesas de depreciação e estão sujeitos ao desgaste, ao passo que os segundos, não<sup>66</sup>.

Tipke esclarece que a jurisprudência alemã entendeu que não seria compatível com a igualdade que o conceito básico de despesas relacionadas à renda seja definido de forma diferente, dependendo da atividade, razão pela qual acabou-se harmonizando esses dois conceitos como análogos e sujeitos aos mesmos critérios de identificação. Além disso, reforça o entendimento de que a relação causal entre as despesas e a atividade, e não entre a despesa e a renda, é relevante para determinar os gastos dedutíveis à luz do princípio da renda líquida objetiva<sup>67</sup>.

Por fim, além das cláusulas gerais de dedutibilidade mencionadas acima, o EStG 1934 possui também uma *cláusula geral de indedutibilidade*, prevista no § 4 (5), n. 7, que veda a dedução de quaisquer despesas que afetem o estilo de vida do contribuinte ou de outras pessoas, desde que sejam consideradas *inadequadas/desproporcionais/irrazoáveis (unangemessen)*<sup>68</sup> de acordo com a opinião geral corrente<sup>69</sup>.

<sup>65</sup> RUPPE. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, p. 115-116. WANNER. Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Werbegänge, p. 309.

<sup>66</sup> BECKER, Enno. *Die Grundlagen der Einkommensteuer*. Berlin: Verlag von J. F. Bergmann, 1940, p. 244.

<sup>67</sup> TIPKE *et al.* *Steuerrecht*, p. 418-419.

<sup>68</sup> A expressão “*unangemessen*” possui diversos sentidos possíveis no alemão, que podem ser traduzidos de maneiras diferentes para o português. Diante disso, optamos por indicar no texto os três sentidos mais relevantes, que afetam o alcance do referido dispositivo.

<sup>69</sup> No original: “(5) Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern: 7. andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des

## 2.2. Estados Unidos

No ano de 1862, a legislação americana estabeleceu um *income duty*, como parte de uma legislação tributária mais ampla, que seria cobrado sobre certos rendimentos, incluindo aí funcionários públicos, trabalhadores assalariados, receita bruta de determinadas corporações etc. Foi no contexto da lei (*bill*) que introduziu esse tributo que primeiro se discutiu se tributar a renda deveria significar alcançar a “renda líquida” ou se lucros e ganhos seriam equivalentes a renda<sup>70</sup>.

O *income duty* consistia em um tributo de 3% sobre os “ganhos anuais, lucros e rendas de qualquer pessoa residente nos Estados Unidos, derivado de qualquer tipo de propriedade, aluguel, juros, dividendos, salários ou qualquer profissão, comércio, emprego ou vocação exercida nos Estados Unidos ou em qualquer outro lugar”. Apesar disso, a lei previa apenas determinadas rendas que não seriam tributáveis, como aquela derivada de propaganda e da produção de artigos manufaturados. Todavia, apenas com as modificações realizadas em 1864 que se autorizou a dedução de tributos, salários, juros e outros pagamentos realizados pelas companhias, na apuração do seu lucro anual, bem como o valor de aluguel e gastos com reparos pagos pelas pessoas físicas, no caso de certos rendimentos<sup>71</sup>.

Em 1894, foi introduzida uma nova lei sobre a tributação da renda, buscando tributar rendimentos de qualquer tipo, de todos os cidadãos e residentes nos Estados Unidos, bem como a renda gerada por propriedades no país, mas pagos para residente estrangeiro. Nesse ponto, a lei trouxe uma longa seção definindo o que seria *renda*, por exemplo, estabelecendo a dedução das despesas de produção, no caso do rendimento de venda de vegetais ou animais, bem como as *despesas necessárias incorridas em razão da ocupação*.

No caso das empresas, o imposto era cobrado sobre a renda líquida que ultrapasse as despesas empresariais e operacionais (*net profits or income above actual operating and business expenses*), que posteriormente compreenderiam *as despesas ordinárias, perdas, juros e outras dívidas*<sup>72</sup>. Apesar disso, essa lei não chegou a ser aplicada, tendo tido a sua inconstitucionalidade declarada em 1895, pela Suprema Corte, na análise do caso “*Pollock v. Farmers’ Loan & Trust Co.*”<sup>73</sup>, que con-

---

Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind;”.

<sup>70</sup> SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*. New York: Macmillan, 1914, p. 436-437.

<sup>71</sup> SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*. New York: Macmillan, 1914, p. 435-448.

<sup>72</sup> SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*. New York: Macmillan, 1914, p. 508-509.

<sup>73</sup> *Pollock v. Farmers’ Loan & Trust Co.*, 157 U.S. 429 (1895).

cluiu que um imposto sobre a renda, enquanto “tributo direto”, deveria ser dividido entre os estados de acordo com a população de cada um<sup>74</sup>.

Na sequência, em 1909, foi proposta a criação de um *excise tax* sobre corporações que exerçam negócios e que estejam organizadas sob as leis dos Estados Unidos, no montante de 2% da renda líquida que ultrapassasse US\$ 5.000. A lei define “renda líquida” (*net income*) como a renda bruta subtraída de dividendos recebidos de outras empresas (já tributados), todas as despesas ordinárias e necessárias (*ordinary and necessary expenses*), depreciação, perdas, juros e outras dívidas<sup>75</sup>. Essa lei chegou a ter a sua constitucionalidade discutida, mas as objeções foram todas rechaçadas em 1911, no caso “*Flint v. Stone Tracy Co.*”<sup>76</sup>, quando se entendeu que ela não seria um tributo direto, mas um *excise tax*. Interessante observar que é nessa lei que vai surgir, pela primeira vez, a fórmula que conjuga tanto a “necessidade” quanto o caráter “ordinário” para definir o âmbito de dedutibilidade das despesas operacionais.

Com a subsequente aprovação da 16ª Emenda, autorizando a criação do imposto de renda, o Revenue Act de 1913 criou um imposto que incidiria sobre toda a renda líquida (*entire net income*), adotando provisões similares às já existentes nas leis anteriores<sup>77</sup>.

No que diz respeito ao objeto deste artigo, o imposto para as pessoas físicas seria cobrado de maneira progressiva sobre a renda líquida, com alíquotas de 1 a 6%, e compreenderia a dedução i) das despesas necessárias pagas na realização dos negócios (*necessary expenses actually paid in carrying on any business*), excluídas aquelas pessoais (gastos da vida privada ou familiares); ii) dos juros pagos no ano; iii) dos tributos estaduais, distritais e municipais pagos no ano, exceto as taxas; iv) perdas extraordinárias que não tenham sido compensadas por seguro; v) créditos irrecuperáveis; vi) depreciação e exaustão razoáveis da propriedade *utilizada ou empregada nos negócios*; vii) dividendos recebidos que já foram tributados; e viii) tributos que tenham sido retidos na fonte. Para as pessoas jurídicas, a renda líquida seria deduzida de todas as despesas necessárias e ordinárias pagas no ano, para a *manutenção e operação de seus negócios e propriedade* (*all the ordinary and necessary expenses paid within the year in the maintenance and operation of its business and properties*), além das perdas não cobertas por seguro, depreciação e outras despesas.

<sup>74</sup> GROSSFELD, Bernhard; BRYCE, James D. A brief comparative history of the origins of the income tax in Great Britain, Germany and the United States. *American Journal of Tax Policy*, v. 2, p. 211-252, 1983, p. 244-246.

<sup>75</sup> KORNHAUSER, Marjorie E. Corporate regulation and the origins of the corporate income tax, 1990, p. 101.

<sup>76</sup> *Flint v. Stone Tracy Co.*, 220 U.S. 107 (1911).

<sup>77</sup> GROSSFELD, Bernhard; BRYCE, James D. A brief comparative history of the origins of the income tax in Great Britain, Germany and the United States. *American Journal of Tax Policy*, v. 2, p. 249-250, 1983.

Após a Lei de 1913, as regras de dedutibilidade sofreram diversas inclusões ou restrições ao longo do tempo, mas a cláusula geral de dedutibilidade foi mantida até os dias atuais, de forma praticamente idêntica ao que consta na Seção 214 (1) do Revenue Act 1926, que estabelece: “No cálculo da renda líquida, deverão ser permitidas deduções: (1) Todas as despesas ordinárias e necessárias pagas ou incorridas durante o ano tributável na condução de qualquer comércio ou negócio [...]”<sup>78</sup>.

A primeira oportunidade de a Suprema Corte analisar o conteúdo normativo dessa cláusula de dedutibilidade foi o caso “Welch v. Helvering”<sup>79</sup>, que enfrentou exatamente a pergunta de qual seria o significado de “despesas necessárias e ordinárias na realização dos negócios”, para fins de determinação da renda líquida. O julgamento versava sobre a dedução dos pagamentos das dívidas de uma empresa, feitos por seu ex-diretor após a quitação da falência, com o objetivo de fortalecer sua própria posição comercial e crédito. Sobre isso, o Internal Revenue Service (IRS) entendeu que tais gastos não seriam ordinários nem necessários e, portanto, não seriam dedutíveis. Na visão do Comissário do IRS, seriam gastos de capital, para a construção e desenvolvimento da reputação do contribuinte.

Na opinião exarada pelo *Justice Benjamin Cardozo*, o conceito de *necessidade* para o desenvolvimento dos negócios deveria ser avaliado no sentido de que seriam “apropriados e úteis” (*appropriate and helpful*). Para isso, se utilizou do desenvolvimento semântico da expressão “necessária” feito no famoso caso “McCulloch v. Maryland”<sup>80</sup>, em que se discutia o conteúdo da “Necessary and Proper Clause” do artigo I, seção 8, cláusula 18 da Constituição dos Estados Unidos<sup>81</sup>.

Nessa decisão, entendeu-se que a palavra não deveria ser interpretada no sentido de “absolutamente necessário” ou “indispensável”, mas que o Congresso deveria adotar meios “apropriados e claramente compatíveis com o fim permitido” (*appropriate and plainly adapted to the permitted end*), e que o exercício do poder pelo Legislativo estava sujeito à adoção de uma medida apropriada, sendo o grau de adequação uma questão de discricionariedade legislativa.

Assim, Cardozo afirmou que esse conceito de necessidade também seria aplicável no âmbito da interpretação do Revenue Act, de modo que deveria se verificar se a despesa era *apropriada e útil* no objetivo do contribuinte de desenvolver o seu negócio, respeitando-se a discricionariedade dele na eleição dessa despesa de acordo com sua estratégia, desde que houvesse essa clara compatibilidade com o fim.

<sup>78</sup> “In computing net income there shall be allowed as deductions: (1) All the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business, [...]”.

<sup>79</sup> Welch v. Helvering, 290 U.S. 111 (1933).

<sup>80</sup> McCulloch v. Maryland, 17 U.S. 316 (1819).

<sup>81</sup> “[The Congress shall have Power ...] To make all Laws which shall be necessary and proper for carrying into Execution the foregoing Powers, and all other Powers vested by this Constitution in the Government of the United States, or in any Department or Officer thereof.”

Quanto ao *ordinário*, afirmou que, embora deva haver sempre uma certa *constância*, trata-se de *uma variável afetada por tempo, lugar e circunstâncias*. Nesse contexto, “despesa ordinária” não significa que os pagamentos devam ser habituais usuais, no sentido de o contribuinte ter de fazê-los com frequência. Ele dá como exemplo os gastos relacionados a honorários de uma ação judicial que afete a segurança de uma empresa, o que pode ocorrer uma vez na vida; no entanto, essa despesa seria ordinária, pois é sabido, pela experiência, que os pagamentos para tal finalidade, seja o valor grande ou pequeno, são os meios comuns e aceitos de defesa contra os ataques eventualmente sofridos pelo negócio.

Como fundamento da sua interpretação, o juiz invocou o precedente formado no caso “Kornhauser v. United States”<sup>82</sup>, no qual se reconheceu que os honorários advocatícios pagos para defesa em uma ação movida pelo ex-sócio, relativo a serviços prestados ao tempo da existência da sociedade, seriam dedutíveis por terem sido incorridos na condução do negócio, não se enquadrando como “despesas pessoais, de subsistência ou familiares”, cuja dedução é vedada.

Também se apontou um parecer do Solicitor of Internal Revenue, que reconheceu que as despesas legais incorridas por um médico na defesa de uma ação por negligência seriam operacionais no sentido da lei, sendo consideradas comuns e necessárias, assim como seriam se fossem feitas por um comerciante na defesa de uma ação por danos pessoais causados por um de seus automóveis de entrega. Portanto, *ordinária* seria também a *situação única* na vida do indivíduo afetado, mas não na vida do grupo, da comunidade, da qual ele faz parte. Nesses momentos, há normas de conduta que ajudam a estabilizar esse julgamento, tornando-o certo e objetivo, não sendo a análise errática, mas se enquadrando em um tipo ou padrão conhecido.

Ao final, a Suprema Corte entendeu que não haveria comprovação de que os pagamentos realizados atenderiam aos requisitos legais de dedutibilidade, rejeitando a sua consideração na apuração da renda líquida, mas estabeleceu critérios bem determinados para os referidos termos. Eles *têm sido utilizados desde então pela jurisprudência norte-americana, e essa redação, como já adiantado*, teve um impacto substancial na formação da cláusula geral de dedutibilidade atual no direito tributário brasileiro, como se verá adiante.

### **3. Histórico da concretização legislativa do princípio da renda líquida objetiva no Direito brasileiro**

#### **3.1. Da criação do imposto de renda brasileiro até o Decreto-lei n. 4.178/1942**

A criação de um verdadeiro imposto de renda no Brasil, isto é, que alcançassem a globalidade dos rendimentos, só ocorreu com a Lei n. 4.625/1922<sup>83</sup>, cuja

<sup>82</sup> Kornhauser v. United States, 276 U.S. 145 (1928).

<sup>83</sup> CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no

aplicação se iniciou no ano de 1924, e cujo art. 31 estabelecia a cobrança de toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, anualmente, sobre o *conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem*.

Apesar disso, não se pode dizer que a base tributária brasileira era exclusivamente relacionada ao consumo ou produtos, propriedade/patrimônio ou sobre importações/exportações. Havia, desde o século XIX, tributos voltados a atingir especificamente os rendimentos de alguns contribuintes, ainda que não dotados de generalidade e com um grau bastante reduzido de pessoalidade, onerando apenas rendimento bruto<sup>84</sup>.

Parece-nos que a *primeira fase* que se pode identificar, no Brasil, para a evolução da aplicação do princípio da renda líquida, compreende o período no qual se criaram impostos que incidiam sobre rendimentos específicos (ou seja, sem considerar a globalidade do acréscimo patrimonial dos contribuintes). Eles tomavam como base de cálculo os valores brutos recebidos, como, por exemplo, a Lei n. 317/1843, que estabelecia a cobrança sobre as pessoas que percebessem rendimentos pagos pelos Cofres Públicos Gerais, adotando-se uma alíquota progressiva, e a Lei n. 1.507/1867, que buscou tributar as receitas de locações e os vencimentos de funcionários públicos e provento de pensionistas e aposentados, para levantar recursos para financiar a Guerra do Paraguai<sup>85</sup>.

Ainda que não tivesse criado um imposto sobre a renda global, observa Nóbrega que o legislador brasileiro havia instituído tributos específicos sobre diversos tipos de rendimentos, antecipando, de maneira disfarçada, uma tributação cedular, como imposto sobre dividendos (1892), juros de debêntures e sobre ações das sociedades anônimas (1914), juros de créditos hipotecários (1916), lucro líquido das firmas individuais e firmas coletivas que exploravam a indústria fabril (1919), bonificações ou gratificações aos diretores e presidentes de companhias, empresas ou sociedades anônimas (1919) e lucros das profissões liberais (1921)<sup>86</sup>.

Essa fase vai até a edição da Lei n. 4.625/1922 e se caracteriza pela *não aplicação do princípio da renda líquida na tributação dos rendimentos específicos*, optando o legislador por alcançar o valor bruto, sem quaisquer deduções. A edição da referida Lei, marca o início da *segunda fase* desse recorte histórico, com a consideração de forma *conjunta* dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, desde que

---

Brasil. *Estudos sobre o imposto da renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1994, p. 250.

<sup>84</sup> SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Financeira S/A, 1954, p. 201-202. CORREA. Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil, p. 250.

<sup>85</sup> NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do imposto de renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Brasília: Receita Federal, 2014, p. 23-25.

<sup>86</sup> NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do imposto de renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Brasília: Receita Federal, 2014, p. 34.

seja apurada dentro do território nacional, evidenciado a opção do legislador por alcançar a globalidade dos rendimentos, mas também pela *adoção da renda líquida*, passando a constar expressamente que o imposto de renda alcançará o “conjunto líquido dos rendimentos”<sup>87</sup>.

A esse respeito, o art. 31, III, define expressamente quais seriam as deduções autorizadas para determinar o “rendimento líquido”, que incluíam “as despesas ordinárias realizadas para conseguir e assegurar a renda”.

A legislação recém-criada sofreu forte influência alemã, a exemplo da adoção de um sistema cedular de classificação dos rendimentos<sup>88</sup>, com tratamento próprio para cada um, a depender da sua fonte. Mas é especialmente relevante a referência às “despesas ordinárias realizadas para conseguir e assegurar a renda”, que tem clara inspiração *no conceito dos Werbungskosten* introduzidos em 1906 no § 8 do PrESTG 1891, definidos como “As despesas incorridas na aquisição, garantia e manutenção da renda”, utilizando-se de sinônimos que dão às definições quase o mesmo alcance. Além disso, percebe-se a *utilização da obtenção de renda como ponto de referência* para o vínculo de causalidade com os gastos realizados, e não a atividade profissional.

Entretanto, não se pode dizer que haja, nesse momento, a adoção de um verdadeiro *critério ou cláusula geral* de enquadramento dos gastos como “despesas ordinárias” na forma do art. 31, III, da Lei n. 4.625/1922, pois o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 1924 (ano em que o novo imposto iniciou sua vigência) estabeleceu, em seu art. 31, um rol *numerus clausus* do que seria enquadrado como “despesas ordinárias”, evitando inclusive maiores discussões a respeito do grau de imediatismo ou conexão entre a despesa e o rendimento gerado, como houve na Alemanha.

Portanto, nessa segunda fase, *há uma referência clara a um princípio da causalidade e uma opção de referência*. Entretanto, ainda *não há a criação de um critério geral de dedutibilidade* para despesas ligadas à produção do rendimento, mas sim a definição legal de uma lista de gastos cuja dedução dos rendimentos brutos é expressamente autorizada. Além disso, a dedução dessas despesas só é permitida em relação à categoria de rendimentos com a qual se conecta, não podendo ser feita uma “dedução cruzada” com outras cédulas. Corrobora essa conclusão o RIR/1926 (Decreto n. 17.390/1926), que optou por suprimir de vez a fórmula que se referia às “despesas ordinárias realizadas para conseguir e assegurar a renda”, trazendo um rol exaustivo das deduções autorizadas, segregando-as de acordo

<sup>87</sup> Vale observar que a adoção do princípio da renda líquida não se deu apenas em sua dimensão objetiva, mas também subjetiva: o art. 31, II, estabelecia a isenção do tributo para a renda anual até “seis contos de réis”, tributando-se o que ultrapassar esse valor, evidenciando uma preocupação com a preservação de uma parcela da renda atribuível às necessidades básicas dos contribuintes.

<sup>88</sup> Conquanto essa terminologia tenha passado a ser empregada nas declarações de imposto de renda a partir do exercício de 1926, com cédulas de A a G.

com o tipo de rendimento, sem a necessidade da utilização do termo intermediário “despesas ordinárias”, cuja função era apenas promover a ligação com as hipóteses específicas.

Apenas a partir de 1934 que a Constituição brasileira passou a prever expressamente a competência da União para instituir impostos sobre “renda e proventos de qualquer natureza” (originalmente ressalvada a renda cedular de operações com imóveis, que, até a Constituição de 1937, era competência dos municípios). A *terceira fase* se inicia com a edição do Decreto-lei n. 4.178/1942, cuja principal alteração foi promover uma separação total dos regimes de tributação da renda de pessoas físicas e jurídicas, mantida até os dias de hoje.

Em relação às *peças jurídicas*, objeto deste estudo, a legislação inova ao abandonar a tributação cedular, em favor de um modelo sintético, tomando como base de cálculo os “lucros reais verificados anualmente, segundo o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas” (art. 32). Entretanto, apesar de a legislação atribuir a sua verificação ao balanço contábil, não é possível sustentar aqui a ideia, defendida por parte da doutrina na vigência do EStG 1925 na Alemanha, de que se deveria aceitar o lucro contábil, excluindo-se apenas as deduções vedadas expressamente.

Isso porque o art. 37 traz uma definição do “lucro real” como a diferença entre o “lucro bruto” e as deduções previstas em lei, dentre as quais se destaca a alínea *a*, que traz um critério geral para dedução de despesas (“as despesas relacionadas com a atividade explorada, realizadas no decurso do ano social e necessárias à percepção do lucro bruto e à manutenção da fonte produtora”), além de outras hipóteses específicas de dedução, como os juros de dívidas contraídas para desenvolvimento da empresa, quotas de provisão de perdas ligadas à liquidação de dívidas, quotas de depreciação e exaustão de bens aplicados nas atividades etc.

Pode-se dizer que apenas com o Decreto-lei n. 4.178/1942 surgiu efetivamente uma “cláusula geral de dedutibilidade”, limitada exclusivamente à apuração das pessoas jurídicas. Aqui, sim, há a fixação normativa de um conceito *funcionalmente* semelhante ao *Werbungskosten*, da legislação alemã, e ao de “*ordinary and necessary expenses*”, da legislação norte-americana, ainda que não integralmente coincidente com eles.

A nova regra trouxe aspectos presentes na legislação alemã, como a referência ao fim de “percepção do lucro bruto” (ainda que a especificação de “lucro bruto” seja uma característica da lei brasileiro), agregando também as expressões “necessárias” e “realizadas no decurso do ano social”, inexistentes até então, a partir da influência do Revenue Act de 1926, dos Estados Unidos<sup>89</sup>. Quanto à re-

<sup>89</sup> Que utilizava a clássica fórmula: “In computing net income, there shall be allowed as deductions [...] all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business”.

ferência à “atividade explorada”, sua origem pode ser uma inspiração tanto da Alemanha, por força do § 4 (4) do EStG (“As despesas operacionais são despesas incorridas como resultado do negócio”), que fora trazido pela primeira vez pelo § 33 do EStG de 1920, como dos Estados Unidos, pela redação da Sec. 214 (1) do Revenue Act 1926.

Como se vê, de uma influência redacional anterior da legislação alemã, a primeira cláusula geral de dedutibilidade brasileira bebeu de duas inspirações distintas, guardando clara correlação com cada uma delas. Essa definição possui dois elementos conceituais característicos, um de *natureza material-relacional*, que classifica a despesa pela relação que ela tem com a atividade explorada, desde que necessárias à percepção do lucro e manutenção da fonte; e outro de *natureza temporal*, limitando-o aos gastos realizados no decurso do ano social da apuração do tributo (o que é uma restrição juridicamente relevante à implementação do princípio da renda líquida objetiva, considerando a sua dimensão temporal ou interperiódica). O elemento relacional é especificado no próprio dispositivo, ao esclarecer que a relação com a atividade é demonstrada pelo vínculo de *causalidade*, qualificado pela exigência de *necessidade* com a percepção do lucro bruto *ou* para a manutenção da fonte produtora.

Para elucidar o alcance do novo dispositivo, mencionado anteriormente, é interessante cotejar a redação da Sec. 214 do Revenue Act 1926 e os § 9 (1) e § 4 (4), ambos do EStG 1934, que trouxeram a definição que inspirou o legislador, bem como as definições trazidas pelas legislações sucessivas. Dessa comparação, há duas alterações que saltam aos olhos.

A primeira delas é fazer com que a despesa deixe de ser *imediatamente* vinculada à obtenção de “renda” ou “receitas”, e passe a sê-lo em relação à “atividade explorada”, adotando como ponto de referência do vínculo de causalidade a atividade profissional (na linha majoritariamente adotada atualmente). O dispositivo exige apenas uma relação *mediata*, ou seja, como uma especificação da sua correlação com a atividade, com a *percepção do lucro bruto* e a *manutenção da fonte produtora*, a qual também, como segunda alteração relevante, passa a ser condicionada também pela expressão “necessárias”.

Ao especificar a relação da despesa com a atividade explorada, o dispositivo adota como critério distintivo entre as esferas privada e profissional a relação do gasto com a atividade, e não com a obtenção de renda. Em outros termos, *não basta que se demonstre alguma relação entre a despesa e a geração de renda, mas é necessário que haja, antes, uma conexão daquela com a própria atividade realizada pelo contribuinte*, quando é realizada. Além disso, a relação de *necessidade* parece exigir, *a priori*, uma causalidade qualificada que coloca o bem, serviço ou direito assegurado por meio da referida despesa como *conditio sine qua non* para a percepção do lucro bruto ou para a manutenção da fonte produtora, o que inexistia anteriormente.

A despeito da substancial alteração, há autores que entendem ter havido uma mera alteração redacional, sem mudança de sentido normativo, apenas para incluir a exigência do teste de necessidade, sem alterar substancialmente a correlação entre a despesa e os rendimentos, como defende Brandão Machado<sup>90</sup>. Essa posição não nos parece adequada, mormente em razão da discussão sobre o ponto de referência para o vínculo de causalidade (se a atividade ou a obtenção de renda) ser uma questão bastante controversa na estruturação desse tipo de regra: trata-se de um ponto demasiadamente central para que se considere tal mudança como apenas acidental ou estilística, além dos efeitos concretos que gera.

Outro aspecto relevante para a compreensão desse dispositivo *é a menção à percepção do lucro bruto e à manutenção da fonte produtora*.

O conceito de lucro bruto, para a Ciência Contábil (e posteriormente positivado no art. 11, § 2º, do Decreto-lei n. 1.598/1977), corresponde ao resultado da venda de bens ou prestação de serviços que seja objeto das atividades da pessoa jurídica. Ou seja, corresponde à diferença entre a receita bruta das atividades da empresa e o custo de aquisição ou produção das mercadorias a serem vendidas ou de prestação do serviço<sup>91</sup>. Portanto, os gastos que se relacionam à percepção do lucro bruto são exatamente aqueles entendidos como *custos*, que guardam uma *relação causal direta ou imediata* (na linha da “compreensão causal” do vínculo de causalidade, explicitada anteriormente) com as atividades da empresa. Por outro lado, abrange também despesas outras não diretamente conectadas com a atividade, desde que *necessárias à manutenção da fonte produtora* (por exemplo, os gastos com contratação de funcionários administrativos que não serão aplicados na produção, revenda ou serviços). Essa distinção será retomada adiante, *à luz das alterações legislativas que ocorreram a partir da Lei n. 4.506/1964*.

Posteriormente, o art. 12 da Lei n. 3.470/1952 incluiu uma cláusula geral de dedução *idêntica* à mencionada acima para o imposto de renda das pessoas físicas, mas limitada apenas aos rendimentos da cédula D (relativa aos rendimentos de profissões, principalmente), e sujeita a um limite quantitativo de 40% do rendimento bruto declarado, salvo na hipótese de o contribuinte fazer prova da exatidão tantos dos rendimentos quanto das despesas declaradas.

Compulsando a consolidação feita no Decreto n. 51.900/1963 (RIR/63), pode-se dizer que, nesse momento, tanto o imposto de renda das pessoas físicas quanto o das pessoas jurídicas foram estruturados de forma a tributar especificamente a renda líquida ou o lucro real, respectivamente, considerando no seu processo de apuração o confronto entre os rendimentos auferidos (de forma cecular ou sintética) com despesas relacionadas *à atividade econômica realizada*.

<sup>90</sup> MACHADO, Brandão. Multas administrativas e imposto de renda. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 10, p. 2745-2779, 1990, p. 2748.

<sup>91</sup> Cf. art. 13 do Decreto-lei n. 1.598/1977.

### 3.2. A edição das Leis n. 4.506/1964 e 7.713/1988

Em nosso entender, a *terceira fase* se encerra em momentos distintos para as pessoas físicas e jurídicas. Para as pessoas jurídicas, a *quarta fase*, que se estende até os dias de hoje, se inicia com a reforma realizada em 1964<sup>92</sup>, em especial pela edição da Lei n. 4.506/1964. Para as pessoas físicas, a *terceira fase* se estende até o início da vigência da Lei n. 7.713/1988, que promoveu profundas alterações na sistemática estabelecida.

Em relação às pessoas jurídicas, a Lei n. 4.506/1964 trouxe uma série de definições normativas relacionadas à apuração do imposto de renda, estabelecendo o significado de “lucro operacional”, “receita bruta operacional”, “custos”, “despesas operacionais”, que redesenharam – e ampliaram – os parâmetros gerais de determinação das despesas dedutíveis.

A doutrina brasileira<sup>93</sup>, a Receita Federal do Brasil<sup>94</sup> e a jurisprudência<sup>95</sup> costumam identificar na Lei n. 4.506/1964 uma única cláusula geral de dedutibilidade de despesas da pessoa jurídica, no seu art. 47, que define as “despesas operacionais”<sup>96</sup>. Com a devida vênia, *não concordamos com essa opinião*, e entendemos que essa visão tem estado na raiz de grande parte das controvérsias relacionadas à dedução de despesas no país.

Entendemos que, a partir da Lei n. 4.506/1964, passou-se de uma única cláusula geral de dedutibilidade para duas, que foram desdobradas a partir do art. 37, *a*, do Decreto-lei n. 4.178/1942, de forma a serem conceitos “complementares”, dentro do âmbito de concretização do princípio da renda líquida objetiva: a primeira cláusula, presente no art. 46 da Lei n. 4.506/1964, refere-se aos “cus-

<sup>92</sup> NÓBREGA. *História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)*, p. 75.

<sup>93</sup> Por todos, cf.: WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 439. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 289.

<sup>94</sup> Veiculando a posição da Receita Federal do Brasil, o Parecer Normativo CST n. 32/81 estabeleceu a interpretação de que “a qualificação dos dispêndios de pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais”, fazendo referência expressa ao art. 191 do RIR/1980 (Decreto n. 85.450/1980), que reproduzia o art. 47 da Lei n. 4.506/64.

<sup>95</sup> “Temos que a base legal daquela outra Autuação é a cláusula geral de dedutibilidade de despesas da apuração do Lucro Real, veiculada no art. 47 da Lei n. 4.506/64” (Ac. n. 9101-005.042, Rel. Andrea Duek Simantob, j. 5-8-2020).

“Ora, a Lei n. 4.506, de 1964 contém norma geral que estabelece como requisitos da dedutibilidade das despesas sua necessidade e normalidade” (Ac. n. 9101-001.436, Rel. Paulo Roberto Cortez, j. 17-7-2012).

<sup>96</sup> “Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.”

tos”, e a segunda, contida no art. 47 da mesma lei, às “despesas operacionais”. Mais do que isso, entendemos não apenas que a Lei n. 4.506/1964 trouxe duas cláusulas gerais de dedutibilidade, como também que elas possuem condições de aplicação distintas e concretizam, em suas regras, o princípio da causalidade de formas distintas, a depender da natureza da despesa a que se refere<sup>97</sup>.

A nova legislação evidenciou a potencial multidimensionalidade do princípio da causalidade, que comporta diversas formas de concretização legislativa, a depender de opções de política fiscal ligadas à estruturação desse aspecto fundamental da tributação da renda.

A legislação anterior referia-se à dedutibilidade das despesas relacionadas à atividade econômica, *necessárias à percepção do lucro bruto*, mas essa locução não era suficientemente clara sob uma perspectiva jurídico-tributária, por depender de uma definição não positivada, haurida da Contabilidade<sup>98</sup>. Para trazer uma maior determinação sobre essas despesas específicas – denominadas *custos* –, o legislador optou por segregar as suas condições de dedução no art. 46 da Lei n. 4.506/1964, estabelecendo que elas seriam definidas como “as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria”<sup>99</sup>.

Ademais, deve-se esclarecer que o art. 46 traz um conceito de “custos” para fins da tributação da renda, que não necessariamente serão coincidentes com o conceito contábil de custos, fixado posteriormente pelo Decreto-lei n. 1.598/1977 e demais atos normativos a respeito. Para fins tributários, o legislador adotou o *princípio da causalidade direta* na qualificação das despesas como custos, encampando como parâmetro de referência apenas as atividades de *aquisição, produção e venda dos bens e serviços*, e desde que *as transações sejam por conta própria*. Além disso, substituiu-se a qualificação do vínculo causal existente, baseada na expressão “necessária”, pelo termo “relativos”, que indica um afastamento da exigência

<sup>97</sup> Em sentido contrário, entendendo que quaisquer despesas, independentemente da sua natureza, estarão sujeitas aos critérios do art. 47, cf.: ANDRADE FILHO. *Imposto de Renda das Empresas*. 12. ed. São Paulo: Atlas, p. 268-269. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 846.

<sup>98</sup> Essa preocupação está externada na Exposição de Motivos do Projeto de Lei n. 2.351/1964, convertido na Lei n. 4.506/1964, em que se determinou ser “necessário consignar estabelecer normas gerais de contabilidade, tendo em vista a futura padronização das escritas, por grupos homogêneos de atividades”.

<sup>99</sup> O artigo em questão traz um rol exemplificativo de custos, tais como: i) o custo de aquisição dos bens ou serviços revendidos ou empregados na produção dos bens ou serviços vendidos; ii) os encargos de depreciação, exaustão e amortização; iii) os rendimentos pagos a terceiros; iv) os impostos, taxas e contribuições fiscais ou parafiscais, exceto o próprio imposto de renda; v) as quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação no transporte e manuseio; e vi) as quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro, desde que comprovadas.

de um teste de *essencialidade* para o enquadramento dos custos como dedutíveis, isto é, que ele seja condição *sine qua non* para a realização das atividades.

A causalidade exigida pelo art. 46 se baseia apenas na verificação de a despesa ou encargo se relacionar *diretamente* com as atividades do contribuinte, ou seja, as despesas ou encargos não serão custos intrinsecamente, mas apenas na medida em que sejam envidadas para aquisição de utilidades empregadas na aquisição, produção e revenda dos bens ou prestação do serviço, mesmo que não sejam essenciais, mas desde que *relacionados* a essa atividade.

O teste de causalidade estabelecido pelo art. 46 da Lei n. 4.506/1964, em nosso entender, compreende o somatório dos conceitos de *essencialidade e relevância* estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp n. 1.221.170/PR<sup>100</sup>, a respeito da interpretação do termo “insumo”, na legislação do PIS/Cofins *não cumulativos* (Lei n. 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003)<sup>101</sup>. De acordo com a jurisprudência, é *essencial* o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência – aqui há uma evidente caracterização de um vínculo de causalidade direta com a atividade, qualificado pela necessidade. E serão *relevantes* as despesas que embora não indispensáveis, integrem o processo de produção/prestação do serviço, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por determinação legal – aqui há também evidente um vínculo de causalidade direta com a atividade, mas não qualificado.

Essa proximidade não é acidental: o próprio conceito de insumos, como ensinado há muito por Marco Aurélio Greco, é definido em termos de uma “relação de inerência”, que nada mais é que uma causalidade direta entre o emprego de bens, serviços e utilidades deles decorrentes e as atividades econômicas do contribuinte, oneradas pelo PIS/Cofins<sup>102</sup>. A ideia de custo, para fins do IRPJ, adota uma perspectiva causal semelhante, mas com ênfase não nas utilidades em si, mas na despesa envidada para adquiri-las, bem como o seu impacto na apuração da renda.

Esclareça-se que não estamos dizendo que os conceitos de “insumos” e “custos” são idênticos – ao contrário, aquele é mais restrito que este, pois se restringe apenas a bens e serviços –, mas apenas que os conceitos de essencialidade e relevância dão conta de expressar o conteúdo relacional que caracteriza a causalidade

<sup>100</sup> Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª S., j. 22-2-2018, *DJe* 24-4-2018.

<sup>101</sup> Sem, entretanto, estar limitado aos gastos com bens ou serviços, como estabelecido no art. 3º, II, das Lei n. 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003. Aqui, a referência é exclusivamente aos conceitos de essencialidade e relevância estabelecidos pela jurisprudência.

<sup>102</sup> GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/Cofins. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 34, p. 9, 2008.

direta com a atividade profissional do contribuinte, estabelecida no art. 46 da Lei n. 4.506/1964.

Em síntese: o Decreto-lei n. 4.178/1942 estabelecia a dedução dos custos *necessários*, ao passo que o art. 46 da Lei n. 4.506/1964 autoriza-a quanto aos custos *relativos às atividades profissionais, ampliando* o alcance dessa hipótese de dedutibilidade, a partir de um *vínculo de causalidade direta com essa atividade*, de forma mais consentânea à realização do princípio da renda líquida objetiva. Isso quer dizer que, na transição para a legislação atualmente vigente, separou-se o critério de dedutibilidade dos custos da qualificadora de “necessidade”, que tornava mais estreito o âmbito de gastos redutores da renda tributável, condicionando-o apenas à verificação da causalidade direta com as atividades da empresa.

Por seu turno, o art. 47 traz a definição de “despesas operacionais”, que são aquelas que, *não sendo computadas nos custos* (i.e., não atendendo ao critério do art. 46 da mesma lei), são “necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora”. Ademais, seu § 1º estabelece que “são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa”, e o § 2º que “as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”. A utilização de expressões com certo grau de indeterminação, como “necessária”, “usual” ou “normal”, tem colaborado também para grande parte das controvérsias envolvendo a aplicação desse dispositivo.

O art. 47 também tem como base uma relação de causalidade, ao estabelecer que as despesas operacionais serão necessárias à atividade da empresa ou a manutenção da fonte produtora. Entretanto, por uma questão conceitual, tendo em vista a ressalva de que elas *não são custos*, é que, *no que diz respeito às atividades da empresa*, esse *vínculo de causalidade não poderá ser direto, mas indireto ou mediato*. Esse dado é importante, caso contrário haveria uma superposição entre os dois conceitos estabelecidos pela legislação, o que não parece ser o caso, tendo em vista a ênfase do legislador.

Desse modo, o art. 47 contempla dois tipos distintos de causalidade: i) *em relação às atividades da empresa*, a causalidade deverá ser *indireta e qualificada pela necessidade* do gasto para a realização das transações ou operações da empresa (que não sejam diretamente ligadas às suas atividades profissionais); e ii) *em relação à manutenção da fonte produtora, a priori*, a legislação *não restringe a dedutibilidade a uma relação de causalidade direta*, vez que esses gastos não estão compreendidos no conceito de custos, mas exige que a dedutibilidade esteja qualificada pela *necessidade* do gasto<sup>103</sup>.

<sup>103</sup> Não iremos discutir aqui o critério de distinção entre gastos ligados à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Comparando os arts. 46 e 47 da Lei n. 4.506/1964 com o art. 37, *a*, do Decreto-lei n. 4.178/1942, parece intuitiva a intenção do legislador. Como explicado anteriormente, a redação anterior pareceu estabelecer um vínculo de *causalidade forte e direto* na cláusula geral: *direto* por vincular imediatamente a despesa à atividade explorada pela pessoa jurídica, e *forte* por exigir que a despesa fosse *conditio sine qua non*, imprescindível, para a percepção do lucro e manutenção da fonte produtora.

Essa opção acabava por estreitar demasiadamente o alcance dessa cláusula geral de dedutibilidade, deixando de fora da dedução gastos que, conquanto não relacionados diretamente com a atividade em si, são causados pelo exercício da atividade empresarial, *e.g.* treinamentos de funcionários, gastos com mão de obra administrativa, gastos com segurança e reparação de acidentes ocorridos no contexto da atividade etc.

Nesse sentido, em relação ao Decreto-lei n. 4.178/1942, o art. 47: i) ampliou o alcance da cláusula das deduções ligadas à *manutenção da fonte produtora, ao eliminar a referência às atividades profissionais, e adotando a causalidade forte* (i.e., baseada em uma relação de essencialidade ou necessidade), *mas em um sentido lasso* (i.e., abrangendo conexões diretas e indiretas com a manutenção da fonte); e ii) em relação às atividades da empresa, ampliou o alcance da dedução para compreender despesas que, ainda que não diretamente ligadas à atividade, sejam necessárias às transações e operações realizadas no contexto do exercício da atividade empresarial, implementando uma *causalidade forte, mas exclusivamente indireta* (para não se confundir com os custos).

Essa interpretação é corroborada pelo § 1º do art. 47, ao estabelecer que o vínculo de necessidade da despesa será quanto às “transações ou operações exigidas pela atividade da empresa” (diferentemente do conceito de custo, que está em relação *direta* com as atividades da pessoa jurídica), como forma de contemplar quaisquer outras transações ou operações que, conquanto não se confundam com a própria atividade, são por ela demandadas, no contexto empresarial.

Como se vê, tanto o art. 46 quanto o art. 47 da Lei n. 4.506/1964 adotam o princípio da causalidade para a definição do critério de pertinência de determinada despesa em relação à esfera profissional do contribuinte, em oposição à esfera privada, *mas esse vínculo causal é configurado de diferentes formas, e não de forma unitária*, em se tratando de: i) custos; ii) despesas operacionais necessárias à atividade da empresa; e iii) despesas operacionais relacionadas à manutenção da fonte produtora.

O fato de a doutrina e a jurisprudência brasileiras terem reconhecido o caráter de cláusula geral de dedutibilidade exclusivamente ao art. 47, fez com que a análise da dedução de todas as despesas passasse pelo crivo de uma relação de *causalidade qualificada pela essencialidade ou necessidade*, culminando na restrição do direito de deduzir diversos valores que, por sua natureza, deveriam ser trata-

dos como *custos* e, portanto, dependeriam apenas da verificação de uma *relação de causalidade direta com a atividade*.

Um exemplo dessa confusão é o tratamento fiscal das despesas financeiras, decorrentes de empréstimos tomados com pessoas relacionadas para a aquisição de bens ou direitos contemplados pelo objeto social da pessoa jurídica – o que pode compreender desde a aquisição de bens para o estoque, para fins de revenda, por uma atacadista ou varejista, ou a compra de participações societárias, por uma *holding* com esse escopo social.

O Pronunciamento CPC n. 20 (R1) – Custos de Empréstimos estabelece que os custos de empréstimos são atribuíveis diretamente à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável, devendo ser capitalizado como custo dele, se for provável que eles irão resultar em benefícios econômicos futuros, desde que seja possível a imputação desse custo ao ativo específico. Portanto, a depender da situação concreta, pode-se verificar que os juros decorrentes de empréstimos deverão ser tratados como *custos* (e deduzidos na baixa do ativo), e não como *despesas operacionais*, sendo irrelevante juridicamente a investigação da sua *necessidade*, bastando que se comprove que o gasto possui uma relação causal direta com a atividade, que, no momento desencadeador dele, havia a intenção de seu emprego direto nas atividades profissionais da pessoa jurídica. A despeito disso, a jurisprudência do CARF tem, de maneira pacífica, analisado todas as questões envolvendo dedutibilidade de despesas financeiras sob o prisma do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, ignorando o art. 46.

Outro exemplo diz respeito ao tratamento de despesas com multas de caráter administrativo, decorrentes de infrações não intencionais<sup>104</sup> cometidas no curso da atividade profissional – por exemplo, a cobrança de uma multa administrativa de trânsito em uma empresa de transportes, ou uma multa administrativa de órgão regulador, por deslizos ocorridos no curso da prestação de atividade regulada. Nesses casos, a jurisprudência do CARF tem, de maneira uníssona, discutido esses temas à luz dos critérios do art. 47 da Lei n. 4.506/1964 e se embrenhado em um elevado grau de subjetivismo para avaliar questões como necessidade e normalidade dessa despesa.

Entretanto, os julgamentos têm ignorado que, nesses casos, se trata de uma despesa que possui relação *causal direta* com a atividade profissional do contribuinte, o que é suficiente para o seu enquadramento no art. 46, e não no art. 47, bastando, portanto, para a sua dedutibilidade, que seja demonstrado esse vínculo de causalidade.

---

<sup>104</sup> A intencionalidade no cometimento da infração pode, a depender da interpretação que se tenha a respeito dos critérios de identificação do vínculo de causalidade com a atividade profissional, promover uma quebra dessa cadeia causal, desvinculando a despesa da esfera profissional. Para não entrarmos nessa controvérsia, alheia ao objeto deste artigo, iremos nos referir apenas às infrações não intencionais.

Uma discussão semelhante foi tida no julgamento de 28 de novembro de 1977<sup>105</sup>, pelo Grande Senado do BFH, baseado exclusivamente no teste de causalidade direta (que é o único compreendido pelo art. 46 da Lei n. 4.506/1964), no qual se sustentou que, para fins de enquadramento como despesas relacionadas à esfera profissional, o fator decisivo é se eles foram causados pelo negócio ou pela profissão. Em razão disso, nessa decisão a Corte rejeita expressamente o recurso às teorias de causalidade extraídas do Direito Criminal e do Direito Civil, para fins de determinação da dedutibilidade de despesas, que atrairia para o exame elementos de análise de culpa e dolo do motorista, riscos habituais, análise da cadeia causal etc., considerados em decisões anteriores.

Entendeu-se que, no âmbito tributário, a determinação dos custos profissionais e das despesas empresariais deve observar apenas o nexo causal com o trabalho ou negócio, em oposição às *despesas* decorrentes do estilo de vida particular do contribuinte (*Lebensführungskosten*). Por outro lado, reafirmou-se a possibilidade de esse vínculo de causalidade ser temporário ou permanentemente interrompido, por exemplo, se o funcionário se desviar do trajeto por motivos não profissionais, ou mesmo desistir de sua decisão de se deslocar para o local de trabalho por razões não relacionadas à atividade.

Além do reflexo prático da posição acima sobre os exemplos dados, deve-se observar que a própria legislação já evidenciava a existência de duas cláusulas gerais de dedutibilidade distintas, uma relacionada aos custos e outra às despesas operacionais. Vejamos os seguintes dispositivos do RIR/2018, *verbis*:

Art. 312. As disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros aplicam-se aos *custos* e às *despesas operacionais*.

[...]

Art. 315. Não serão dedutíveis como *custos ou despesas operacionais* as gratificações ou as participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou aos administradores da pessoa jurídica.

[...]

Art. 352. [...]§ 5º Não são dedutíveis como *custo ou despesas operacionais* as multas por infrações fiscais, exceto as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

[...]

Art. 467. As pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e autorizadas a funcionar no País somente poderão deduzir como *custos ou despesas* aqueles realizados por suas dependências no território nacional, bem como [...] (grifos nossos)

Todos os dispositivos citados acima dizem respeito ao tratamento tributário de determinadas despesas e à possibilidade de elas serem deduzidas, seja como

<sup>105</sup> BFH sentença de 28-11-1977, GrS 23/77.

custo, seja como despesa operacional – o que evidencia a existência de dois regimes gerais de enquadramento, que passam a ser excepcionados pelas referidas regras.

Portanto, resta evidente que a Lei n. 4.506/1964 trouxe duas regras gerais de dedutibilidade, com critérios distintos de aplicação, que não vêm sendo considerados pela doutrina e jurisprudência na análise de casos concretos, nos quais tem predominado a análise exclusiva pelo prisma mais rigoroso – até mesmo pela existência de um vínculo qualificado de causalidade – do art. 47.

Por fim, a respeito da dedutibilidade de despesas operacionais, devemos mencionar também a inclusão do § 2º no art. 47, que estabelece que “as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”. Esse dispositivo costuma ser interpretado como introdutor de uma qualificadora adicional ao vínculo de causalidade (que já é caracterizado pela exigência de demonstração de *necessidade*), na linha do Parecer Normativo CST n. 32/1981, ao estabelecer que despesa deverá ser “normal”, isto é, aquela que “se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária”, o que contemplaria a “usualidade”<sup>106</sup>.

Dada a inclusão do conteúdo do § 2º apenas com a edição da Lei n. 4.506/1964, quer nos parecer que a sua função não é a de incluir uma qualificadora adicional ao teste de causalidade das despesas operacionais, até mesmo porque o *caput* do art. 47 se refere apenas à *necessidade*. Entendemos que a sua função é servir como uma *cláusula geral de indedutibilidade*, aplicável apenas ao âmbito desse tipo de despesa, na linha do que estabelece, por exemplo, o § 4 (5), n. 7 do EStG 1934, que veda a dedução de despesas consideradas irrazoáveis (*unangemessen*).

Essa posição possui uma consequência prática relevante: ao pretender deduzir determinada despesa operacional, caberia ao contribuinte demonstrar apenas o seu vínculo de causalidade e a necessidade para as atividades da empresa. Por outro lado, para eventualmente glosar tais despesas, caberia à fiscalização tributária assumir o ônus probatório de demonstrar que ela se incluiria na cláusula de indedutibilidade, por ser anormal ou inusual. Em outras palavras, *não cabe ao contribuinte justificar a inaplicabilidade da cláusula geral de indedutibilidade, mas ao Fisco comprovar a sua aplicabilidade*.

Além disso, entendemos que essa cláusula geral de indedutibilidade é aplicável exclusivamente ao âmbito das despesas operacionais a que se refere o art. 47<sup>107</sup>, em especial pela opção do legislador de incluí-la como um parágrafo do

<sup>106</sup> Não discutiremos aqui a correção ou não da referida interpretação, por fugir ao objeto deste artigo.

<sup>107</sup> Em sentido contrário, aplicando-a aos custos, cf.: ANDRADE FILHO. *Imposto de renda das empresas*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 268-269. OLIVEIRA. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, p. 846.

referido artigo, exprimindo uma relação de subordinação. Não se deve confundir a aplicação dessa cláusula aos custos com a possibilidade *in concreto* de analisar se um determinado gasto atende ao critério do art. 46 da Lei n. 4.506/1964 – o primeiro é um problema de subsunção de uma situação à regra, e o segundo é uma questão de natureza probatória da relação de causalidade direta com a atividade.

### Conclusões

Ao longo deste artigo, pretendemos demonstrar que o princípio da renda líquida objetiva possui “ancoragem constitucional”, decorrendo não apenas da aplicação do princípio da capacidade contributiva, mas especialmente do contraste entre as diversas materialidades tributáveis presentes na Constituição com o conceito de “renda”. A despeito disso, entendemos que esse princípio possui um baixo nível de densidade normativa em nível constitucional, servindo muito mais à proteção da estrutura básica do imposto de renda, e deixando margem ampla para a atuação do legislador.

Esse princípio é responsável pela demarcação de duas esferas de gastos dos contribuintes, a esfera profissional/econômica e privada, cujo principal critério de distinção é o chamado princípio da causalidade (*Veranlassungsprinzip*), que busca conectar o gasto a cada uma dessas esferas. Entretanto, demonstramos que a forma como ele será concretizado em uma regra de dedutibilidade irá diferir profundamente, a depender das escolhas do legislador, de modo que o princípio da renda líquida não se apresenta como um conteúdo universal, mas, sim, depende de cada direito positivo. Nesse sentido, apontamos, a título de exemplo, a divergência entre o ponto de referência da causalidade (se a atividade profissional ou a obtenção de rendimentos) ou o grau de conexão entre ele e a despesa (se direto/causal ou indireto/final), além da possibilidade existência de critérios adicionais de qualificação desse vínculo.

Em seguida, apresentamos um breve histórico da consolidação das regras gerais de dedutibilidade na Alemanha e nos Estados Unidos, enquanto concretizações legislativas do princípio da causalidade em cada um desses países, que, em nosso entender, influenciaram decisivamente o desenvolvimento da legislação brasileira, em especial pelas controvérsias que enfrentaram em seus âmbitos próprios.

Ao analisar a evolução da legislação brasileira, verifica-se que houve uma alteração expressa do ponto de referência da causalidade, da obtenção de rendimentos para a atividade profissional/econômica, a partir da cláusula geral de dedução do art. 37 do Decreto-lei n. 4.178/1942, atrelada a um vínculo qualificado pela *necessidade*.

Sem pretender repetirmos o que foi dito, entendemos que a Lei n. 4.506/64 desdobrou a regra então existente em *duas cláusulas gerais de dedutibilidade*, relativas aos *custos* (art. 46) e *despesas operacionais* (art. 47). Não obstante ambas adotem o princípio da causalidade como critério de alocação do gasto na esfera profissio-

nal/econômica, as regras em questão estabelecem condições e critérios distintos para cada tipo de despesa, inclusive diferenciando quanto à finalidade, para as despesas operacionais, conforme o quadro abaixo:

Lei n. 4.506/64 Cláusulas gerais de dedutibilidade	Art. 46	Relação de <i>causalidade direta</i> com a aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria		Art. 47, § 2º. Condição geral de indedutibilidade: ausência de normalidade ou usualidade	
		Relação de inerência, não qualificada pela necessidade			
	Art. 47	Em relação às atividades da empresa	Relação de causalidade indireta		}
			Relação qualificada pela necessidade		
Art. 47	Em relação à manutenção da fonte produtora	Relação de causalidade direta e indireta	}		
		Relação qualificada pela necessidade			

Com isso, pretendemos evidenciar a pluralidade de formas com que o princípio da causalidade pode ser concretizado em um sistema tributário específico, e o equívoco em aplicar os critérios do art. 47 para todos os tipos de despesa, gerando controvérsias sobre gastos que deveriam, em rigor, se submeter apenas ao crivo e às condições do art. 46.

Na prática, para verificar a dedutibilidade de determinada despesa, o contribuinte deverá primeiramente verificar a inexistência de vedação expressa à referida dedução. Caso a resposta seja negativa, deverá realizar os testes dos arts. 46 e 47, respectivamente e a partir dos seus critérios particulares e distintos<sup>108</sup>. Em não atendendo a nenhum desses requisitos, deverá então se verificar a existência de alguma regra particular que autorize a dedução.

Ademais, esclareceu-se também que o art. 47, § 2º, estabelece uma *cláusula geral de indedutibilidade* restrita às despesas operacionais, e não uma condição adicional de dedutibilidade, cuja aplicação em concreto, para fins de glosa da dedução, demandará da fiscalização a demonstração de que tal valor é anormal ou inusual ao contexto da atividade. Frise-se que a aplicação dessa cláusula às despesas operacionais não se confunde com a possibilidade, caso a caso, de discutir o atendimento de determinado custo ao critério de dedução do art. 46.

Com isso, pretende-se trazer uma nova visão para o complexo e sempre controverso tema da dedutibilidade de despesas na apuração da renda, contribuinte para uma concretização mais efetiva e adequada do princípio da renda líquida objetiva.

## Bibliografia

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

<sup>108</sup> Subjacente à determinação do atendimento ao vínculo de causalidade e à qualificadora (quando cabível), há uma ampla discussão que não foi abordada neste artigo.

- ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, v. 98, 2006.
- BECKER, Enno. *Die Grundlagen der Einkommensteuer*. Berlin: Verlag von J. F. Bergmann, 1940.
- BECKER, Enno. Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen. *Steuer und Wirtschaft*, 1926.
- BERGKEMPER, Winfried. Die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Abzug beruflicher/betrieblicher Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. *Steuer und Wirtschaft*, v. 4, 2006.
- BIERGANS, Enno. Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten. *Finanz-Rundschau*, 1984.
- BROOKS, John R. The definitions of income. *Tax Law Review*, v. 71, 2018.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2024.
- CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil. *Estudos sobre o imposto da renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.
- DFR. BVerfGE 107, 27. Doppelte Haushaltsführung. Disponível em: <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv107027.html>. Acesso em: 13 ago. 2023.
- DRÜEN, Klaus-Dieter. Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquiespiel. *Steuer und Wirtschaft*, 2008.
- ESSERS, P. H. J.; RIJKERS, Arie; EUROPEAN ASSOCIATION OF TAX LAW PROFESSORS (Orgs.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005. (EATLP international tax series, v. 1).
- FUISTING, Bernhard. *Grundzüge der Steuerlehre*. Berlin: Carl Senmanns Verlag, 1902. (Die Preußilchen direkten Steuern, 4).
- GÖRKE, Roger. Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip. *Deutsches Steuerrecht - Beihefter*, n. 34, 2009.
- GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/Cofins. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 34, 2008.
- GROSSFELD, Bernhard; BRYCE, James D. A brief comparative history of the origins of the income tax in Great Britain, Germany and the United States. *American Journal of Tax Policy*, v. 2, 1983.
- HOLMES, Kevin J. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD Publications, 2001. (Doctoral series, 1).
- JACHMANN, Monika. Steuergerechtigkeit durch Abziehbarkeit von Erwerbसाufwendungen. *Tagungsband des Deutschen Finanzgerichtstags*, v. 2, 2005.
- KIRCHHOF, Paul; SEER, Roman; GERMANY (Orgs.). *Einkommensteuergesetz: Kommentar*. 20. neu bearbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2021.
- KORNHAUSER, Marjorie E. Corporate Regulation and the origins of the corporate income tax, 1990. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/abstract=1441471>. Acesso em: 11 jun. 2024.

- LANG, Joachim. Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Steuerabzugsverbote für Geldstrafen und Geldbußen - Ein Beitrag zur Anwendung des Gleichheitssatzes und der Rückwirkungsverbote nach Art. 20 III, 103 II GG auf Vorschriften, die das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrechen. *Steuer und Wirtschaft*, v. 1, 1985.
- LANG, Joachim *et al.* *Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes*. Köln: Otto Schmidt, 2005.
- LEHNER, Moris. Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips Zum Vorlagebeschluss des BFH und zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale. *Deutsches Steuerrecht*, n. 5, 2009.
- MACHADO, Brandão. Multas administrativas e imposto de renda. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 10, 1990.
- MAIER, Hartwig; KREMER, Thomas. *Lehrbuch Einkommensteuer: Steuerfachkurs*, Lehrbuch. 29, aktualisierte Auflage. Herne: NWB Verlag, 2023. (Steuerfachkurs Lehrbuch).
- MUSGRAVE, Richard A. *The theory of public finance: a study in public economy*. New York: McGraw-Hill, 1959.
- NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do imposto de renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Brasília: Receita Federal, 2014.
- OFFERHAUS, Klaus. Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten un durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen. *Betriebs-Berater*, v. 12, 1979.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. 2v.
- PROKISCH, Rainer. Artikel 104a GG: Verteilung der Finanzierungskompetenzen im Bundesstaat. In: VOGEL, Klaus *et al.* (Orgs.). *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*. Heidelberg: Müller Verlag, 2003.
- RUPPE, Hans Georg. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben. In: SÖHN, Hartmut (Org.). Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht: Betriebsausgaben/Werbungskosten, Privatausgaben, Betriebsvermögen, Privatvermögen. Mit e. rechtsvergleichenden Teil. [Dieser Bd enth. d. auf d. Jahrestagung d. Deutschen Steuerjuristischen Ges. e.V. am 20./21. Sept. 1979 in Lübeck gehaltenen überarb. Vorträge u. Diskussionsbeitr. ...] Hrsg. im Auftr. ... von Hartmut Söhn. Köln: O. Schmidt, 1980 (([Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V, 3])).
- SCHANZ, Georg. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, v. 13, n. 1, 1896.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, F. A.; FAJERSZTAJN, B.; SIL-

- VEIRA, R. Maito da (Eds.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*. New York: Macmillan, 1914.
- SÖHN, Hartmut. Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen. In: SÖHN, Hartmut (Org.). *Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht: Betriebsausgaben/Werbungskosten, Privatausgaben, Betriebsvermögen, Privatvermögen*. Köln: O. Schmidt, 1980. (Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, 3).
- SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Financeira S/A, 1954.
- STRUTZ, Georg. *Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920 (Reichseinkommensteuer)*. 2. ed. Berlin: Verlag von Otto Liebmann, 1920.
- STRUTZ, Georg. *Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 nebst den Ausführungsbestimmungen*. Berlin: Verlag von Otto Liebmann, 1929. 2v.
- TIPKE, Klaus. Rechtfertigung der Themenwahl; Ziel der Tagung. In: SÖHN, Hartmut (Org.). *Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht: Betriebsausgaben/Werbungskosten, Privatausgaben, Betriebsvermögen, Privatvermögen*. Köln: O. Schmidt, 1980 ([Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V, 3])).
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2008.
- TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 24. neu bearbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2021.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- WANNER, Eva. Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge. *Steuer und Wirtschaft*, v. 4, 1987.
- WASSERMEYER, Franz. Rechtssystematische Überlegungen zum Werbungskostenbegriff. *Steuer und Wirtschaft*, 1981.
- WEBER, Guido. Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip. *Steuer und Wirtschaft*, v. 2, 2009.
- WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.