

# A Normatização do Conceito Contábil de Receita no Direito Tributário

## *The Normalization of the Accounting Concept of Revenue in Tax Law*

Luniza Carvalho do Nascimento

Mestranda em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais. Advogada no Sacha Calmon – Misabel Derzi Advogados e Consultores, em Belo Horizonte (MG).

*E-mail:* luniza.nascimento@sachacalmon.com.br.

Recebido em: 24-04-2019

Aprovado em: 27-02-2020

### *Resumo*

Este artigo objetiva propor a incorporação pelo Direito Tributário do conceito contábil de receita. Esta além de ser hipótese de incidência de contribuições que financiam a seguridade social, é ponto de partida para a tributação do IR e da CSLL. Não obstante sua importância no Sistema Tributário, este instituto sempre foi negligenciado pelo legislador ordinário que, em nome da arrecadação, subverte a sua natureza essencial. Assim, baseado em uma análise das exigências constitucionais à escolha de hipóteses de incidência, em atenção especial à capacidade contributiva e à inserção da linguagem contábil no ordenamento jurídico, realizou-se cotejo entre os conceitos legal e contábil tendo como parâmetro o conceito já delimitado pela Suprema Corte Brasileira. Diante da maior correspondência entre o conceito contábil e o constitucional, em face do legal, propõe-se, ao final, a normatização do signo contábil, sempre em atenção aos limites constitucionais impostos ao poder tributário.

*Palavras-chave:* Capacidade contributiva, receita, conceito contábil, juridicização, Direito Tributário.

### *Abstract*

This article aims to propose the incorporation of the accounting concept of revenue by the Tax Law. The revenue, besides being a hypothesis of the incidence of contributions that finance social security, is the starting point for the taxation of Income Tax and Social Contribution on Net Profit. Notwithstanding its importance in the National Tax System, this institute has always been neglected by the ordinary legislator who, in behalf of tax collection, subverts its essential nature. Thus, based on an analysis of the constitutional requirements to the choice of hypothesis of tax incidence, with special attention to the ability to pay and the insertion of accounting language in the legal system, a comparison was made between legal and accounting concepts based on the concept already delimited by the Brazilian Supreme Court. In the face of

the greater correspondence between the accounting concept and the constitutional concept, in view of the legal, it is proposed, at the end, the standardization of the accounting sign, always in consideration of the constitutional limits imposed on the tax authority.

*Keywords:* Ability to pay, revenue, accounting concept, juridicization, Tax Law.

## 1. Introdução

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

Desde a conceituação de faturamento pela Lei Complementar n. 70, de 1991, como a “receita bruta da venda de mercadorias, mercadorias e serviços e serviços”, cuja equiparação entre faturamento e receita feita pelo legislador gerou fortes discussões doutrinárias e jurisprudenciais, a receita é alvo de modificações e adaptações ao longo dos anos. Parece bem óbvio, mas o legislador ordinário é limitado pelo que prevê a Constituição Federal de 1988 (CF/1988), bem como pelos conceitos nela inseridos.

Dado que a seguridade social deve ser financiada por todos os cidadãos, de acordo com o art. 195 da CF/1988, a escolha de o fato econômico “auferir receita” como base tributável das contribuições sociais foi um acerto do constituinte. Essa situação, por revelar manifestação de riqueza, reflete capacidade contributiva, que é fundamento para a tributação das contribuições no Estado brasileiro. Obter receita demonstra capacidade contributiva do contribuinte e, portanto, pode ser utilizada como hipótese de incidência dessas contribuições.

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

Nesse sentido, a aproximação da contabilidade brasileira aos padrões internacionais modificou a estrutura interna e externa desta ciência, de modo que princípios, regras, técnicas de apuração, conceitos etc. foram modificados. A contabilidade, enquanto ciência e técnica, sofreu transformações substanciais; e em decorrência disso, percebeu-se como necessária a alteração das regras tributárias para que os impactos decorrentes dessas adaptações tendessem à neutralidade tributária.

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

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

Tal concepção foi desenvolvida a partir de uma interseção existente entre Direito Tributário e Contabilidade. A relação entre as duas áreas e, não raro, a existência de identidades quanto ao objeto de estudo foram o ponto de partida para a pesquisa em torno do termo “receita”, do seu tratamento e consequências do uso. Foi a imprecisão do conceito tributário, construído e reconstruído desde a sua implementação na CF/1988, que levou à alternativa de utilização do conceito existente na ciência contábil.

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

A hipótese inicial do artigo, que foi confirmada após o seu término, era a de que o conceito contábil revela melhor capacidade contributiva do que o conceito tributário trazido pela Lei n. 12.973/2014. Considerando que a capacidade contributiva é critério constitucional para a eleição fatos econômicos, que servirão de base para a normatização de hipóteses de incidência de tributos não vinculados, a sua análise foi determinante para visualizar a receita contábil como melhor expressão de riqueza do que aquela trazida pela alteração legislativa.

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

A pesquisa foi conduzida por estratégias metodológicas de cunho qualitativo, priorizando uma análise teórica exploratória, sem a pretensão de exaurir as questões atinentes ao tema. No segundo tópico deste artigo, foi realizado um estudo acerca da capacidade contributiva, seu conceito, abrangência, aspectos e de que modo influencia/influenciou a escolha das hipóteses de incidência dos tributos. Após isso, no terceiro tópico, fez-se um amplo panorama da Contabilidade, enquanto técnica e ciência, seu desenvolvimento, funções e transformações recentes no Brasil. Em seguida, no quarto tópico, partiu-se para análise dos conceitos

constitucional, legal, contábil e a verificação da compatibilidade dos dois últimos com o primeiro. Por último, no quinto tópico, diante da constatação de que o conceito contábil é equivalente ao conceito constitucional, expuseram-se os benefícios e as limitações a que a juridicização do conceito está submetida.

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

## 2. Auferimento de receita como signo presuntivo de riqueza

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

O § 1º do art. 145 da CF/1988 prescreve que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”<sup>1</sup>. Muitas dúvidas surgem quanto ao conteúdo desta prescrição e, por essa razão, será miudamente analisado a seguir.

### 2.1. Índices de capacidade contributiva

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

Ressalte-se, expressamente, que não são todas as situações da vida que podem ser abstratamente suscetíveis a desencadear efeitos tributários. Longe disso, o legislador encontra-se limitado, na sua faculdade de escolha, a eleger aquela situação da vida, a qual integrará a hipótese da norma tributária, que revele capacidade econômica<sup>2</sup>. Ratificando esse posicionamento, Alfredo Augusto Becker assevera que o legislador é livre para escolher tanto as manifestações de riqueza quanto as delimitações que repete relevantes para efeitos tributários, mas deverá proceder à seleção daquelas situações da vida que efetivamente revelem riqueza, que por sua vez servirá de parâmetro para a medida do tributo<sup>3</sup>. A capacidade contributiva, servindo de parâmetro para a discricionariedade legislativa, não autoriza a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza<sup>4</sup>.

O referido professor pontua também que a medida econômica subjetiva estaria restrita aos impostos sobre rendas e proventos, pois são neles que o contri-

<sup>1</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União*, Seção 1, 5.10.1988. p. 1.

<sup>2</sup> XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978. p. 75.

<sup>3</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 239.

<sup>4</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 26.

buinte apresenta verdadeira aptidão e capacidade para participar do rateio dos custos do Estado. Pondera ainda que apenas fatos geradores baseados na capacidade contributiva subjetiva alcançam a justiça fiscal<sup>5</sup>.

Com base nisso, tem-se que a capacidade contributiva não é visualizada de forma total, de maneira que deve ser observada em relação a cada imposto isoladamente<sup>6</sup>. A capacidade contributiva pode manifestar-se tanto na sua concepção objetiva quanto na concepção subjetiva em determinado tributo, e assim não ser em relação a outro que manifeste riqueza distinta. Um contribuinte pode, então, ter capacidade para o pagamento de determinado imposto e para outro não; pode ter capacidade para pagar o Imposto sobre a Renda e não possuir capacidade para o pagamento de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Note-se que inúmeros são os fatos reveladores de riqueza. Há quem entenda que os índices que medem a capacidade contributiva são referentes sempre à renda, ao patrimônio e ao consumo<sup>7</sup>. E existe posicionamento no sentido de que o fato eleito como pressuposto da hipótese de incidência se identifica sempre com índices de renda e patrimônio, como se deles derivassem, se apresentando como manifestações imperfeitas da capacidade contributiva<sup>8</sup>.

O posicionamento adotado para este artigo é o de que os fatos economicamente relevantes avaliados pela lei tributária como expressão de capacidade contributiva são *majoritariamente* o patrimônio (riqueza possuída), a renda (riqueza adquirida), a transferência e o consumo de riqueza. Sob essa perspectiva, os índices elegíveis não se esgotam nestas<sup>9</sup>.

É importante saber que esses índices são incorporados de outras ciências – por exemplo, a ciência das finanças que é ramo da economia –, mas se constituem como categorias lógicas próprias, que tendem a atingir o máximo de precisão conceitual no campo da economia<sup>10</sup>. Por “máxima precisão conceitual” entende-se que tanto o legislador quanto o intérprete não podem corromper o objeto da tributação, o fato jurígeno escolhido para a regra matriz de incidência tributária<sup>11</sup>. Isso poderia acarretar numa subversão do índice escolhido para exprimir capacidade contributiva, vez que deve necessariamente revelar riqueza.

<sup>5</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 79.

<sup>6</sup> FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)*, ano 1, n. 6, Belo Horizonte, p. 3, nov.-dez./2003.

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 28.

<sup>8</sup> Moschetti, Francesco. Il Principio della Capacità Contributiva. Pádua: CEDAM, 1973, p. 219-220 *apud* COSTA, Op. Cit., p. 28.

<sup>9</sup> MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. Tradução de Roberto Ferraz. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. Quartier Latin: São Paulo, 2005. p. 231.

<sup>10</sup> *Ibidem*.

<sup>11</sup> SOUZA JÚNIOR, Osnilo de. Racionalidade da Norma Tributária: elemento para um sistema jurídico sustentável. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Centro Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2009. p. 60.

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

Não há dúvida quanto ao fato de que o Direito cria sua realidade. Contudo, em se tratando de tributação, o substrato econômico da capacidade contributiva demanda formulações preconcebidas da ciência econômica<sup>12</sup>. E em relação a isso, o Direito não pode se afastar.

A variedade e a heterogeneidade das manifestações de riqueza reclamam um sistema tributário multifacetado<sup>13</sup>. A complexidade da tributação resulta de um objeto também complexo, cujos diferentes índices de riqueza revelam a impossibilidade de um tributo único<sup>14</sup>.

Em conclusão, tem-se que a capacidade contributiva é parâmetro para a verificação do nexos lógico de pertinência entre o fato tributário e a hipótese de incidência tributária<sup>15</sup>, e também está presente em inúmeros eventos que podem ser eleitos como hipóteses de incidência tributária pelo legislador.

## 2.2. *Auferimento de receita como signo presuntivo de riqueza*

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e o Programa de Integração Social – PIS são contribuições recolhidas pela União para custeio da seguridade social. Esta, de acordo com o art. 195 da Constituição<sup>16</sup>, será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei. Esse artigo imprime o Princípio da Solidariedade e é em nome desse princípio que se afirma que o critério válido para a diferenciação dos contribuintes será aquele que estiver de acordo com a máxima de que cada um contribuirá com o quanto puder para o bem de todos<sup>17</sup>.

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

Como hipótese de incidência da COFINS e do PIS, a constituição escolheu o auferimento de receita. Por não ter hipótese de incidência vinculada a uma atuação estatal, as contribuições COFINS e PIS possuem como pressuposto tributário

<sup>12</sup> COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 27.

<sup>13</sup> AUREO, Elisângela Simon C. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. *Revista Brasileira de Direito Público (RBDP)*, ano 15, n. 56, Belo Horizonte, p. 6, jan.-mar./2017.

<sup>14</sup> COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 28.

<sup>15</sup> MITA, Enrico de. Op. cit., p. 231.

<sup>16</sup> BRASIL. Constituição (1988). Op. cit., p. 1.

<sup>17</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 356.

o próprio de impostos, qual seja aquele que denota fatos presuntivos de riqueza dos seus sujeitos passivos, exprimindo capacidade contributiva<sup>18</sup>.

Eduardo Junqueira pontua o seguinte<sup>19</sup>:

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

Assim, é importante diferenciar essas duas situações. Embora a receita seja obtida como resultado da atividade mercantil, da prestação de serviços e da atividade principal da sociedade, não se pode considerar que estas são indicadores da hipótese de incidência. Auferir receita, como resultado do desempenho empresarial, é a hipótese de incidência dessas contribuições, e por essa razão exprime capacidade contributiva<sup>20</sup>.

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

### 3. A juridicização da contabilidade

#### 3.1. Contabilidade como representação adequada a demonstrar a realidade econômica

A linguagem apta a retratar todas as atividades e as operações da pessoa jurídica é a escrituração contábil, que, por meio da elaboração de livros comerciais e registro nas demonstrações financeiras, permite a impressão de eventos econômicos e até mesmo de fatos jurídicos<sup>21</sup>.

A linguagem contábil é essencialmente descritiva, limitando-se a enunciar fatos e descrever situações<sup>22</sup>, e por isso é inclinada substancialmente a refletir os

<sup>18</sup> DIAS, Roberto Moreira. A MP n. 41/2002 e as Inconstitucionalidades da Majoração das Alíquotas do PIS e da Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 90, São Paulo, p. 105, 2003.

<sup>19</sup> COELHO, Eduardo Junqueira. *Da indevida exigência de PIS/COFINS sobre receitas não recebidas em virtude de inadimplência do devedor. Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 100-101.

<sup>20</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.). *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2003. v. 17. p. 69.

<sup>21</sup> CANADO, Vanessa Rahal. *Cofins: aspectos teóricos e práticos*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 63.

<sup>22</sup> MARTINEZ, Antonio Lopo. *A linguagem contábil no Direito Tributário*. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002. p. 17.

fatos econômicos de determinada sociedade. Por meio da atividade de descrever as operações econômicas e financeiras, a Contabilidade utiliza signos e símbolos que refletem o patrimônio, estática e dinamicamente, durante um determinado período ou entre intervalos de tempos<sup>23</sup>.

A Contabilidade, por meio de métodos e regras gerais previstos em lei e em normas reguladas pelos órgãos competentes, registra de forma sistemática as condutas relevantes dos contribuintes (vendas, compras, prestações de serviços, empréstimos adquiridos e fornecidos, aquisição de imobilizado, baixa de estoque etc.) para que possam ser visualizados por aqueles que mantêm interesse nessas operações (mercado, governo, sócios etc.)<sup>24</sup>.

A partir de tais definições, tendo em vista as regras contábeis que definem a contabilização de eventos econômicos e até mesmo a sua compreensão pelos usuários, ainda que exemplificada e simplificada, é possível perceber, no processo de construção de significados, a transição do abstrato ao concreto<sup>25</sup>. É possível enxergar a receita, por exemplo, de conceito abstrato previsto na norma, como fato econômico impresso nas demonstrações contábeis apto a figurar como fato tributário previsto na hipótese de incidência.

Com isso, confirma-se que Direito e Contabilidade são áreas do conhecimento que seguem juntas, acompanhando as mudanças da sociedade. A Contabilidade, por meio da organização e do controle de informações da entidade, serve de instrumento para a prestação de contas aos sócios e às autoridades encarregadas de arrecadar tributos<sup>26</sup>, relações que são disciplinadas pelo Direito.

Importante pontuar que os fatos econômicos, quando contabilizados, não constituem por si só fatos tributários ensejadores da obrigação de pagar tributos. As duas realidades são reconhecidamente autônomas: para a ocorrência da tributação, é necessária a subsunção da hipótese de incidência e a posterior constituição do fato jurídico, em sentido estrito, para que nasça a obrigação do contribuinte<sup>27</sup>. A intenção é apenas constatar que a linguagem contábil é mecanismo que retém o evento econômico para, a partir disso, tornar possível a tributação.

### **3.2. A juridicização da contabilidade: o direito contábil**

Conforme visto, as regras contábeis não se restringem aos atos normativos emitidos pelas autarquias responsáveis pela unificação do estudo da contabilidade. Existe vasto leque de normas legais que disciplinam tanto técnicas contábeis

<sup>23</sup> MARTINEZ, Antonio Lopo. Direito Contábil e a juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário. *Pensar Contábil*, v. 12, n. 49, Rio de Janeiro, p. 2, set.-dez./2010.

<sup>24</sup> BARBOSA, Luiz Roberto Peroba. A contabilidade como prova no processo administrativo tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 285.

<sup>25</sup> CANADO, Vanessa Rahal. Op. cit., p. 67.

<sup>26</sup> MARTINEZ, Antonio Lopo. Op. cit., 2010, p. 7.

<sup>27</sup> CANADO, Vanessa Rahal. Op. cit., p. 68.



para fins de registro e controle como normas que se apropriam de conceitos contábeis e os juridiciza<sup>28</sup>.

Dessa forma, o Direito Contábil se manifesta deontologicamente, por meio de prescrições normativas, como um “dever-ser” de objetivos, princípios e postulados, apoiando-se em premissas dedutivas e não indutivas. Isso é próprio da Teoria Normativa que impõe dever-ser, ao passo que a Contabilidade apenas descreve os fatos econômicos<sup>29</sup>.

Em meio às matérias eleitas pelo legislador para normatização, a Contabilidade coloca-se como alternativa dada a sua relevância social, cuja confirmação se verifica pela presença no ordenamento jurídico, consoante já exposto, de regras gerais e especiais da contabilidade. Esse conjunto de regras denomina-se Direito Contábil<sup>30</sup>. Em outras palavras<sup>31</sup>:

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

Por não ter se firmado ainda pela taxologia, ao contrário da legislação tributária e civil, o Direito Contábil é disperso e não se encontra codificado, de modo que deve ser buscado em leis esparsas, as quais em muitas oportunidades inserem a linguagem contábil no ordenamento jurídico<sup>32</sup>.

O objeto de estudo do Direito Contábil é a disciplina das técnicas contábeis de escrituração, que envolvem negócios econômicos, atribuindo responsabilidades e consequências jurídicas nas relações entre as sociedades e os seus usuários, no que diz respeito à Contabilidade. Tudo que envolve a empresa, de um jeito ou de outro, não fica alheio ao que está prescrito no Direito Contábil<sup>33</sup>.

Esse ramo jurídico norteia o julgamento dos administradores em relação à tomada de decisões com base nos registros contábeis e nos relatórios contábeis e de auditoria, protegendo não só os interessados do mercado e do governo, mas

<sup>28</sup> Vide Leis n. 6.404/1976, 11.638/2007 e 11.941/2009.

<sup>29</sup> TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o Direito Tributário – Direito Contábil e Direito Tributário. In: LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Op. cit., p. 289.

<sup>30</sup> BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a nova relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. Op. cit., p. 120.

<sup>31</sup> VIANDIER, Alain. Droit Comptable. 2. ed. Paris: Dalloz, 2003 *apud* MARTINEZ, Antonio Lopo. Op. cit., 2010, p. 2.

<sup>32</sup> BIFANO, Elidie Palma. Op. cit., p. 121.

<sup>33</sup> FERNANDES, Edison Carlos. *Direito Contábil*: (fundamentos, conceito, fontes e relação com outros “ramos” jurídicos). São Paulo: Dialética, 2013. p. 89.

também a própria empresa e a sua continuidade. Em outras palavras, ao mesmo tempo em que o Direito Contábil normatiza condutas sobre demonstrações financeiras e livros, ele garante a proteção das relações da empresa dentro e fora dela por meio do registro contábil normatizado juridicamente<sup>34</sup>.

Saliente-se que a linguagem contábil só possui validade jurídica após a sua inserção no ordenamento. Nesse diapasão, o Direito poderá incorporar tais signos à realidade jurídica sem, contudo, subverter suas naturezas econômicas já preestabelecidas. O legislador encontra limitação para legislar na natureza essencial das coisas<sup>35</sup>, podendo moldar a realidade conforme melhor lhe parecer, mas não pode, contudo, querer transformar lucro em custo. O exemplo parece absurdo, mas representa aonde se quer chegar: o legislador não pode pretender falar em lucro e defini-lo como custo, exatamente porque cada conceito possui uma natureza intrínseca que deve ser respeitada.

### 3.2.1. *Juridicização da linguagem contábil nas hipóteses de incidência tributária*

De acordo com Antonio Lopo Martinez, a linguagem contábil é corriqueiramente empregada para fins de construção de sentido da norma hipotética geral e abstrata. Afirma o autor que os signos contábeis podem ser identificados ao longo da regra-matriz de incidência tributária de alguns tributos e que, por essa razão, não podem ser ignoradas pelo profissional do Direito Tributário<sup>36</sup>. Para ele, a linguagem contábil está principalmente inserida no aspecto material e, em diversas ocasiões, é utilizada para descrever abstratamente a hipótese de incidência<sup>37</sup>.

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

Para melhor visualização, tem-se a “renda”, prevista no art. 43 do Código Tributário Nacional<sup>38</sup>, que possui como hipótese de incidência a aquisição da dis-

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 90-91.

<sup>35</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. *Op. cit.*, p. 245.

<sup>36</sup> MARTINEZ, Antonio Lopo. *Op. cit.*, 2002, p. 89.

<sup>37</sup> MARTINEZ, Antonio Lopo. *Op. cit.*, 2010, p. 8.

<sup>38</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, Seção 1, 27.10.1966.

ponibilidade econômica ou jurídica. Para apuração da renda das pessoas jurídicas, os lucros real, presumido e arbitrado se põem como alternativas jurídicas previstas na legislação brasileira<sup>39</sup>. Embora para a apuração dessas ficções se parta do lucro contábil auferido pelas entidades, com ele não se confunde. O lucro contábil é obtido após uma série de deduções a partir da receita operacional bruta<sup>40</sup>. Veja-se:

<b>Receita Operacional Bruta</b>
(-) Deduções da receita bruta
(=) Receita operacional líquida
(-) Custos das vendas
(=) Resultado operacional bruto
(-) Despesas operacionais
(-) Despesas financeiras líquidas
(+) Outras receitas
(-) Outras despesas
(=) Resultado operacional antes do imposto de renda e da contribuição social e sobre o lucro
(-) Provisões do IR e CSLL
(=) Lucro líquido antes das participações
(-) Participações
(=) Lucro líquido

Para a apuração do lucro real, somam-se ao lucro líquido, por exemplo, as provisões de CSLL, determinadas doações, quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido etc. e deduzem-se os dividendos distribuídos ao Fundo Nacional de Desenvolvimento, ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, entre outros<sup>41</sup>.

Em relação aos lucros presumido e arbitrado, nem é preciso discorrer miudamente para saber que são presunções legislativas criadas para a tributação da renda. Para a tributação pelo lucro presumido é necessária a aplicação de percentuais sobre a receita, que se modificam de acordo com a atividade geradora desta receita<sup>42</sup>. O lucro arbitrado será determinado pela autoridade fazendária ou pelo contribuinte, quando for conhecida sua receita bruta<sup>43</sup>.

<sup>39</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2010, p. 253.

<sup>40</sup> Vide arts. 187 e seguintes da Lei n. 6.404/1976.

<sup>41</sup> Vide arts. 260 e 261 do Decreto n. 9.580/2018.

<sup>42</sup> Vide art. 15 da Lei n. 9.249/1995 e arts. 1º e 25, inciso I, da Lei n. 9.430/1996.

<sup>43</sup> Vide arts. 602 e seguintes do Decreto n. 9580/2018.

No mesmo sentido, o faturamento possui conceitos diferentes no Direito Tributário e na Contabilidade. Para a Contabilidade, é o aumento nos ativos, ou a redução nos passivos, que resulta em aumento no patrimônio, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio<sup>44</sup>; ao passo que, para o Direito Tributário, faturamento é a receita bruta, a qual compreende: o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia, as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica, entre outras adições e exclusões<sup>45</sup>.

A receita tributária, que será mais bem detalhada no próximo tópico, foi expressamente diferenciada da receita contábil tanto pelo legislador infraconstitucional<sup>46</sup> quanto pelo STF, quando do julgamento do RE 606.107<sup>47</sup>. Ressalte-se, contudo, que este julgamento, mesmo tendo ocorrido em 2013, utilizou como parâmetro o conceito contábil elaborado antes da convergência com as normas internacionais. Isto é verdade porque o conceito de receita contábil foi inserido inicialmente pelo CPC por meio do Pronunciamento Técnico Contábil n. 30<sup>48</sup>, em 2012, e toda a fundamentação doutrinária da Relatora Ministra Rosa Weber foi baseada em bibliografia anterior a esse período. Pretende-se com isso demonstrar não que os atuais conceitos tributário e contábil são equivalentes, pois realmente não são, mas apenas reiterar que o marco teórico utilizado pela Suprema Corte estava já obsoleto. Conforme se verá no próximo tópico, embora haja divergência entre os conceitos tributário e contábil, este é mais próximo do conceito constitucional, estabelecido no acórdão do RE 606.107, do que aquele.

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

Com isso, fica claro também que o Direito cria sua própria realidade, de forma que os conceitos podem assemelhar-se ou não com aqueles da ciência contábil. Neste ponto, cabe compreender que é possível ao legislador a juridicização de conceitos contábeis nas hipóteses de incidência. Como falado, basta somente

<sup>44</sup> COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 00*. Brasília, 1º de novembro 2019. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em: 2 mar. 2020.

<sup>45</sup> Vide art. 3º da Lei n. 9.718/1998.

<sup>46</sup> Vide arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

<sup>47</sup> BRASIL. STF, Acórdão do Recurso Extraordinário 606.107, Relatora Ministra Rosa Weber, j. 22.05.2013, DJ 25.11.2013.

<sup>48</sup> COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 30*. Brasília, 19 de outubro de 2012. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em: 2 mar. 2020.

que esse conceito possua relação de pertinência com os limites e os princípios fundamentais do Direito Tributário, sem desvirtuar o núcleo essencial das coisas.

#### 4. Os conceitos de receita

Mais uma vez, destaca-se que o fenômeno incorporado pelo legislador para prescrição das hipóteses de incidência que exprima capacidade contributiva será aquele delimitado pelo conceito econômico. A lei se restringirá à amplitude do conceito econômico, visto que este é limite para a prescrição legal. Assim, nem toda abrangência econômica poderá ser reconhecida pelo legislador. Ricardo Mariz de Oliveira, nesse mesmo sentido, leciona que o constituinte tem poderes limitados pela natureza das coisas, bem como pela necessidade de tributar de acordo com os sinais de capacidade contributiva<sup>49</sup>.

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

##### 4.1. Conceitos e tipos

De acordo com Karl-Heinz Strache, os “tipos” se contrapõem aos “conceitos”, pois enquanto estes permitem uma definição exata de algo, com âmbito preciso, aqueles descrevem em vez de definir<sup>50</sup>. Os conceitos quando normatizados são compostos por características distintivas, extraídas dos objetos que lhes servem de parâmetro, e os tipos são modelos, arquetipos da realidade<sup>51</sup>.

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

Luís Eduardo Schoueri entende que a CF/1988 contemplou a realidade econômica por meio de tipos e atribuiu à lei complementar o dever de conceituar as hipóteses de incidências tributárias, bases de cálculos, contribuintes etc.<sup>52</sup>. Argumenta que se o constituinte originário pretendesse utilizar conceitos para definir competências e repartição de receitas não teria atribuído a tarefa de resolução de conflitos ao legislador complementar, dado que isso já estaria delimitado constitucionalmente<sup>53</sup>.

<sup>49</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do imposto de renda*. Imprensa. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 177.

<sup>50</sup> STRACHE, Karl-Heinz. *Das Denken in Standards – Zugleich ein Beitrag zur Typologie*. Berlin: Duncker & Humblot, 1968. p. 32-33 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, 2017, p. 280.

<sup>51</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 624-659.

<sup>52</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, 2017, p. 283.

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 284.

Por outro lado, Misabel Derzi se posiciona no sentido de que a competência privativa, estrutura do sistema tributário, é rígida e não se conforma por meio de tipos, que são flexíveis, de características renunciáveis, mas sim por meio de conceitos, vez que estes delimitam a realidade que se quer alcançar ao definir atributos irrenunciáveis pelo legislador ordinário<sup>54</sup>.

Diferentemente dos posicionamentos anteriores, Humberto Ávila defende que tipos são conceitos com definições de classes poucos nítidas, ou seja, uma espécie de conceito e, portanto, eles não se contrapõem; e ainda que assim fosse, isso não possui grande relevância<sup>55</sup>. O importante, segundo se extrai da lição do professor, é que o sentido da expressão é obtido pelo aplicador ou pelo intérprete quando da aplicação ou da interpretação do Direito, ao qual cabe o juízo de semelhança, independentemente de possuir elementos imprescindíveis ou não<sup>56</sup>.

É possível verificar, nesse sentido, que a escolha por determinados conceitos pela CF/1988 é evidente quando da prescrição de certas palavras nas regras de competência, as quais possuem significado semântico mínimo. A mera inserção dessas expressões já delinea limites semânticos que não podem ser ultrapassados; essa pressuposição de conceitos limita a atividade administrativa e legislativa e por isso não cede<sup>57</sup>.

Sob esse ponto de vista, alcançar o conceito pressuposto pela CF/1988 decorre da eleição de critérios para a solução de conflitos, e o escolhido será aquele que melhor se conforma à regra de competência que o prevê. Essa decisão, contudo, é obtida por meio de um processo de contextualização das normas constitucionais com os possíveis sentidos que a prescrição pode emanar. Assim, a incorporação de conceitos pelo legislador infraconstitucional deverá estar em consonância com as regras gerais de tributação, sendo vedada a normatização de conceitos infralegais que ultrapassem esses limites<sup>58</sup>.

Para a produção de normas, a liberdade do legislador, ante o texto da Constituição, é totalmente limitada pela imprescindível vinculação a atos e finalidades constitucionais, haja vista a necessária congruência vertical hierárquica entre todo o ordenamento jurídico. Os limites prescritos pela CF/1988 são barreiras perante as quais o legislador ordinário não pode inovar, devendo abster-se à enunciação plena ou parcial de conceitos, formas e institutos<sup>59</sup>.

<sup>54</sup> DERZI, Misabel Abreu. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988. p. 103.

<sup>55</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 204.

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 200.

<sup>57</sup> ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, v. 98, São Paulo: Malheiros, p. 79-80, 2006.

<sup>58</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 390.

<sup>59</sup> TORRES, Heleno Taveira. Regime constitucional das contribuições sobre faturamento e o princípio de segurança jurídica. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 622-624.

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

#### 4.2. *Breve histórico do conceito legal de receita*

Antes de desenhar o atual cenário do conceito legal de receita, cabe elucidar as diversas definições legais e interpretações aplicadas ao termo “receita” desde a promulgação da Constituição Federal, em 1988. Para isso, cabe expor, em primeiro lugar, que seu art. 195 continha a seguinte redação originária:

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

I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II – dos trabalhadores;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos”.

No texto original da Lei Maior, a receita não foi incluída no rol de hipóteses de incidência possíveis para a instituição de contribuições sociais. Contudo, o faturamento previsto na norma foi definido pela LC n. 70/1991<sup>60</sup> como “a receita bruta de venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”. Não se incluíam na base de cálculo do faturamento previsto os valores relativos ao IPI, quando fosse destacado na nota fiscal, às vendas canceladas, devolvidas e aos descontos incondicionais.

Sobre a constitucionalidade da LC n. 70/1991, o Supremo Tribunal Federal, por meio da ADC n. 1/DF<sup>61</sup>, cujo relator foi o ministro Moreira Alves, entendeu que a receita bruta da venda de mercadorias e de mercadorias e serviços sempre equivaleram ao conceito de faturamento, para fins fiscais, vez que este não poderia ser entendido apenas como o produto das vendas acompanhadas de fatura. Ou seja, nesse contexto, o conceito “receita bruta” era sinônimo de “resultado obtido” em função daquelas operações.

<sup>60</sup> BRASIL. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, 31.12.1991.

<sup>61</sup> BRASIL. STF, Ação Direta de Constitucionalidade n. 1/DF, Relator Ministro Moreira Alves, Distrito Federal, j. 01.12.1993, *DJ* 16.06.1995.

Posteriormente, em 27 de novembro de 1998, foi promulgada a Lei n. 9.718, que, no § 1º do art. 3º, também equiparou faturamento à receita bruta, dessa vez aquela oriunda da “totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”. Essa dilatação do conceito foi considerada por Torres como a mudança mais aguda provocada após a vigência da LC n. 70/1991<sup>62</sup>.

O alargamento da base de cálculo, evidentemente<sup>63</sup>, extrapolava o conceito delimitado para faturamento pelo STF, que era apenas a receita bruta da venda de mercadorias e de mercadorias e serviços, e não a totalidade de receita auferida pela pessoa jurídica. Esse foi o motivo para a alteração constitucional logo em seguida<sup>64</sup>.

Na tentativa de convalidar o disposto naquele artigo, em dezembro do mesmo ano, a “receita” passou a ser base tributável para as contribuições sociais, conforme nova redação dada ao art. 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição<sup>65</sup>:

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

[...]

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

[...]

b) a receita ou o faturamento;”

A modificação introduzida pela Emenda Constitucional n. 20 não tornou válida aquela trazida na Lei n. 9.718/1998, a qual extrapolou a competência outorgada pela Constituição<sup>66</sup>. Em novembro de 2005, o STF manifestou-se sobre o tema<sup>67</sup> e decidiu na oportunidade que após a EC n. 20/1998, o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998 não foi recepcionado pelo novo dispositivo, uma vez que a inconstitucionalidade vicia a norma de origem. Por essa razão, a norma teve a efi-

<sup>62</sup> TORRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 612.

<sup>63</sup> MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 170.

<sup>64</sup> MINATEL, José Antonio. Serviços prestados por fundações e associações civis sem finalidade lucrativa: não exigência de Cofins e Pis. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. v. 7. p. 279.

<sup>65</sup> BRASIL. Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, *DJe* 16.12.1998, p. 1.

<sup>66</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 200.

<sup>67</sup> BRASIL. STF, Acórdão do Recurso Extraordinário 346.084, Relator Ministro Ilmar Galvão, j. 09.11.2005, *DJ* 01.09.2006. p. 212.



cácia suspensa, já que não possuía compatibilidade com o disposto no art. 195 da Constituição.

Em opinião contrária à decisão proferida pelo STF, Torres assevera que a lei possuía presunção de constitucionalidade durante o período entre a edição da Lei n. 9.718/1998 e da EC n. 20/1998, e por isso não haveria motivos para não se admitir o efeito da recepção pela emenda. Assim, prescindiria de menção expressa, na emenda, a recepção da norma<sup>68</sup>. Para o professor, a lei só não poderia ser recepcionada se fosse declarada inconstitucional antes da mudança constitucional, pois existe presunção de constitucionalidade das leis no momento em que elas entram em vigor até o momento que elas sejam julgadas inconstitucionais<sup>69</sup>.

Não obstante esse posicionamento, de acordo com a decisão do Supremo, o vício prejudicou a utilização da “receita bruta”, conceito mais amplo do que o termo “faturamento” já previamente delimitado, como base tributável das contribuições sociais até a promulgação das Leis n. 10.637/2002<sup>70</sup> e 10.833/2003<sup>71</sup>, que prescrevem regras sobre a tributação do regime não cumulativo do PIS e da COFINS. Frise-se que após a EC n. 20/1998, qualquer receita que revele capacidade contributiva pode ser objeto de tributação para o financiamento da seguridade social<sup>72</sup>.

As duas leis conceituavam a receita bruta como o produto da “venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”<sup>73</sup>. O legislador incluiu no conceito o resultado da venda de bens e serviços auferido em contas alheias que não a do contribuinte, mas que fosse dele titular. Para ilustrar essa situação, tem-se, por exemplo, a consignação de coisa para alienação, em que o consignatário vende a mercadoria a terceiros e possui direito à importância acordada pela participação na operação, mesmo com a nota fiscal tendo sido emitida diretamente pelo consignante ao comprador, a qual contém o valor total do negócio realizado.

O conteúdo de receita bruta foi novamente modificado, pela Lei n. 12.973/2014, originariamente MP n. 627/2013, a qual teve por objetivo adequar a tributação aos padrões internacionais introduzidos na área contábil, a chamada “convergência fiscal”<sup>74</sup>. A alteração realizada no conceito foi a seguinte:

<sup>68</sup> TORRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 615.

<sup>69</sup> Ibidem, p. 616.

<sup>70</sup> BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Edição Extra 31.12.2002. p. 2.

<sup>71</sup> BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Edição Extra, A, 30.12.2003. p. 1.

<sup>72</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p 203.

<sup>73</sup> Vide arts. 1º, § 1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

<sup>74</sup> BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara. A gênese do novo direito tributário brasileiro e as velhas disputas fiscais: lapidando o conceito de receita bruta na

“Art. 12. A receita bruta compreende:

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

II – o preço da prestação de serviços em geral;

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

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

[...]

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

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

Essa modificação provocou uma mudança relevante na sistemática de apuração do PIS e da COFINS, pois alterou substancialmente as bases de cálculo dessas contribuições. A análise da reformulação do conceito será devidamente realizada no item 4.4, que será antecedida pelo exame da concepção constitucional.

#### 4.3. O conceito constitucional de receita

Inicialmente, cabe diferenciar receita de ingresso. Ingresso compreende genericamente qualquer quantia recebida pelo contribuinte<sup>75</sup>, sem que isso acarrete necessariamente um incremento patrimonial, como são os valores condicionados à restituição, aqueles destinados à comissão de terceiros etc.<sup>76</sup>. As receitas, ao contrário, repercutem modificando o patrimônio do sujeito<sup>77</sup>, ou seja, são ingressos permanentes que implicam vantagem econômica geradora de capacidade contributiva<sup>78</sup>.

Entenda-se por patrimônio todas as relações jurídicas de conteúdos econômicos titularizadas pelo sujeito de direito<sup>79</sup>, ou seja, direitos e bens que podem ser avaliados pecuniariamente e que acarretam alterações positivas no patrimônio.

Lei n. 12.973/2014. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. IV. p. 81-82.

<sup>75</sup> SEHN, Solon. O conceito de receita no Direito Privado e suas implicações no Direito Tributário (PIS-Cofins, IRPJ, Simples). *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 127, São Paulo: Dialética, p. 99, 2006.

<sup>76</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18. ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 152.

<sup>77</sup> BARRETO, Aires F. A nova Cofins: primeiros apontamentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 103, São Paulo: Dialética, p. 11, 2004.

<sup>78</sup> PERON, Waine Domingos; CRUZ, Ana Virgínia de Freitas Lopes. Não Incidência de PIS/COFINS sobre transferência onerosa de créditos de ICMS a terceiros face a Lei n. 12.973/14. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Op. cit.*, p. 611.

<sup>79</sup> SEHN, Solon. *Op. cit.*, p. 201.

Em obra bastante rica sobre o tema, José Antonio Minatel elucida brilhantemente a distinção<sup>80</sup>:

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

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

Por ser um incremento patrimonial positivo definitivo, a receita expressa situação de fato que denota presunção de riqueza e, conseqüentemente, *expressa* capacidade contributiva. A receita mede a capacidade contributiva instantaneamente considerada, manifestada na capacidade de quem a transferiu definitivamente e refletida na capacidade de quem recebeu<sup>81</sup>, ou seja, mensura a capacidade de tanto de quem compra um bem, como de quem o vende.

Frise-se que receita é signo presuntivo de riqueza, mas não a denota necessariamente. Ou seja, é possível acontecer situação na qual o contribuinte aufera receita e isso não demonstre riqueza, embora repercuta positivamente em seu patrimônio. Um exemplo hipotético para isso, com desconsiderações de fatores alheios ao que aqui se discute, é uma um companhia que aufera \$ 100 de receita em um mês e no mesmo período tenha tido um custo também de \$ 100, logo, embora tenha tido receita, gerando resultado positivo ao seu patrimônio, não teve aumento de riqueza. Isso só corrobora o posicionamento de Moschetti, o qual entende que muitas hipóteses de incidência retêm manifestações imperfeitas da capacidade contributiva<sup>82</sup>.

O STF, quando do julgamento do Acórdão do Recurso Extraordinário 606.107, decidiu que a receita é conceito constitucional, e que deve ter seu conteúdo delimitado pelo seu Intérprete, em atendimento a princípios e postulados

<sup>80</sup> MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua apuração. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 101.

<sup>81</sup> FERRAZ, Roberto. A inversão do princípio da capacidade contributiva no aumento da Cofins pela Lei 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 130, São Paulo: Dialética, p. 81, 2006.

<sup>82</sup> MOSCHETTI, Francesco. Il Principio della Capacità Contributiva. Pádua, CEDAM, 1973. p. 219-220 *apud* COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 28.

constitucionais, principalmente a capacidade contributiva, a qual impõe observância pelo legislador e pela Administração Tributária<sup>83</sup>. A receita, expressão de capacidade contributiva e delimitada constitucionalmente, é “o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”<sup>84</sup>.

#### 4.4. O conceito legal de receita

Passa-se, a seguir, ao exame do atual conceito de receita, trazido pelo art. 54 da Lei n. 12.973/2014, que alterou os arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, em comparação com o conceito estipulado constitucionalmente, explanado em linhas anteriores. A seguir, transcrito:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a *receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976*” (grifamos).

Nesse sentido, a hipótese de incidência das contribuições PIS e COFINS é a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica, composta pela receita bruta delimitada pelo art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, somada a todas as outras receitas auferidas pela pessoa jurídica.

##### 4.4.1. A receita bruta

Inicialmente, passa-se à análise do que é receita bruta, delimitada pelo art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, com inúmeros elementos atribuídos pelo legislador:

“Art. 12. A receita bruta compreende:

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

II – o preço da prestação de serviços em geral;

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

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

[...]

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

<sup>83</sup> BRASIL. STF, Acórdão do Recurso Extraordinário 606.107, Relatora Ministra Rosa Weber, j. 22.05.2013, DJ 25.11.2013. p. 21-22.

<sup>84</sup> *Ibidem*, p. 22.

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

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

O inciso IV diz respeito às receitas não que são enquadradas nos incisos de I a III, mas que são oriundas da atividade ou do objeto principal da empresa. São as chamadas receitas acidentais<sup>85</sup>, quais sejam as receitas de locação, receitas de seguro etc. Ressalte-se que no novo conceito de receita, o legislador quis abranger a tributação sobre receitas que não se enquadravam como resultante da venda de bens e da prestação de serviços, por isso a existência do inciso IV.

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

Outra observação a ser feita refere-se à adição e à exclusão de tributos na receita. Primeiro, o legislador excluiu do conceito os tributos não cumulativos destacados na nota fiscal, que parecem dizer respeito ao ICMS-ST e IPI, pois são tributos não cumulativos, cobrados destacadamente, em que o sujeito figura como mero depositário. Esses tributos são calculados “por fora” e não integram sua base de cálculo, logo, cabe ao contribuinte recolher tais valores e repassar ao Fisco<sup>86</sup>.

No entanto, ao dispor no § 5º sobre a inclusão no conceito de receita os tributos que incidem sobre ela mesma, surge a dúvida de se o legislador quis incluir somente os tributos que incidem diretamente sobre a receita (PIS e COFINS) e/ou os que incidem indiretamente sobre ela (ICMS e ISS). Em uma interpretação literal, tem-se que os tributos que incidem sobre a receita são as contribuições sobre a seguridade social PIS e COFINS e não os tributos ICMS e ISS, pois estes compõem indiretamente a receita auferida, visto que incidem sobre a venda de mercadorias e a prestação de serviços, que ao fim e ao cabo resultam em receita<sup>87</sup>.

Aqui, nota-se que, ao incluir na receita os tributos sobre ela incidentes, a intenção do legislador poderia ser a de pôr fim à discussão sobre a possibilidade

<sup>85</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 201.

<sup>86</sup> BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara. Op. cit., p. 87.

<sup>87</sup> Ibidem, p. 87.

de inserção do ICMS e do ISS na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, vez que aqueles passariam a compor a receita. Contudo, como acabou de se demonstrar, o legislador, em vez de dispor expressamente quais tributos podem ser ou não incluídos na receita, não o fez claramente.

A inclusão de tributos no conceito é eminentemente inconstitucional, assim como a inserção de ingressos de terceiros no seu cômputo. Nem os tributos nem os ingressos temporários pertencem à pessoa jurídica, assim não podem ser considerados receita para fins de inclusão na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. Além disso, a inclusão de tais rubricas viola a capacidade contributiva<sup>88</sup>, dado que esses valores, em relação à pessoa jurídica, não correspondem à manifestação de riqueza.

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

Com base nesses mesmos argumentos, o STF declarou ser inconstitucional à inclusão da base de cálculo de ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS<sup>89</sup>, decisão esta que, por via de raciocínio, poderá influenciar a retirada de qualquer tributo do cômputo da receita bruta.

Por último, a Lei n. 12.973/2014 estabeleceu a incidência de PIS e COFINS sobre os valores oriundos de ajuste de valor presente, conforme previsto no inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404/1976<sup>90</sup>. *Valor presente* é um conceito contábil juridicizado na legislação societária e é definido pelo Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente do Comitê de Pronunciamentos Contábeis<sup>91</sup>: “Valor presente (*present value*) – é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade”.

Assim, o valor presente leva em conta o valor do dinheiro no tempo<sup>92</sup>. “Pode ser conceituado como a *representação atual* de um determinado *valor futuro*, des-

<sup>88</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 203.

<sup>89</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins é inconstitucional. Notícias STF, Brasília, 15.03.2017. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338378>>. Acesso em: 2 mar. 2020.

<sup>90</sup> BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Suplemento, 17.12.1976. p. 1.

<sup>91</sup> COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico Contábil CPC 12 – Ajuste a Valor Presente. Brasília, 05.12.2008. Disponível em: <[www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br)>. Acesso em: 2 mar. 2020.

<sup>92</sup> MARTINS, Eliseu et al. *Manual de Contabilidade Societária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 106-107.

contado por uma *taxa* predefinida”<sup>93</sup>. Considere-se, por exemplo, uma venda, de valor imaginário de \$ 50, com quitação a longo prazo (leia-se, com quitação posterior ao exercício subsequente ao que o negócio é realizado), e taxa de juros no valor de \$ 10. Se a operação se resolvesse à vista, haveria desconto dos juros, reduzindo o valor do negócio para \$ 40. O valor da taxa aumentará com o passar do tempo (0 → 10), e esta receita, contabilizada em uma conta diferente (receita financeira) daquela que contém o valor do bem vendido (receita da venda), poderá ser tributada pelo PIS e COFINS.

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

#### 4.4.2. Demais receitas

Além da receita bruta, o legislador incluiu na hipótese de incidência das contribuições PIS e COFINS todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Para corroborar a vontade do legislador descrita no *caput* em tributar “a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica”, não bastou a inclusão do inciso IV ao art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, como também a menção expressa de que qualquer receita não incluída no conceito de receita bruta é hipótese de incidência do PIS e da COFINS.

Ao fim e ao cabo, a legislação não define o que são todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Apesar de todo o esforço para delimitar o que é receita bruta, a referência à totalidade das receitas leva o contribuinte ao mesmo estado anterior à Lei n. 12.973/2014: o que é receita tributável<sup>94</sup>? Destaque-se que tais receitas não poderão ultrapassar o conceito delimitado constitucionalmente: receita é ingresso definitivo que incrementa o patrimônio do contribuinte, expressando capacidade contributiva.

#### 4.5. O conceito contábil de receita

Cabe agora investigar o conceito contábil de receita, no âmbito do IFRS, em face do conceito constitucional. O Pronunciamento Conceitual Básico, correlato ao *The Conceptual Framework for Financial Reporting (IASB – BV 2011 Blue Book)*<sup>95</sup>, trata da receita para fins contábeis. Veja-se:

<sup>93</sup> JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira; JUNIOR, Ademir Bernardo da Silva. Alterações Relevantes Promovidas pela Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, na Base de Cálculo das Contribuições ao PIS e COFINS. In: In: ROCHA, Sergio André (coord.). Op. cit., p. 252.

<sup>94</sup> CANADO, Vanessa Rahal. Devolução de propina e o conceito de receita: Incidência de PIS e COFINS? *Jota*, 2017. Disponível em: <<https://jota.info/colunas/direito-e-contabilidade/devolucao-de-propina-e-o-conceito-de-receita-09082017>>. Acesso em: 2 mar. 2020.

<sup>95</sup> COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 00. Brasília, 01.11.2019. Disponível em: <[www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br)>. Acesso em: 2 mar. 2020.

“receitas são aumentos nos *benefícios econômicos* durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em *aumentos do patrimônio líquido*, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais” (grifamos).

Do pronunciamento, pode-se extrair características intrínsecas ao conceito e que convergem com o conceito constitucional. A receita é o ingresso de benefícios econômicos ou a extinção de passivos que aumentam o patrimônio da entidade, sendo tal definição correspondente àquela apresentada quando da exposição do conceito constitucional de receita.

Por ingresso de benefícios econômicos que acarretem um aumento de patrimônio líquido tem-se apenas as entradas que geram vantagens ao contribuinte<sup>96</sup> e, portanto, excluem-se aqueles ingressos de terceiros que transitam nas contas da entidade, as movimentações financeiras temporárias, as transferências realizadas no caixa em nome de outros etc. Incluem-se, neste ponto, tanto os ingressos brutos em conta própria quanto aqueles em conta alheia se gerarem benefícios econômicos ao contribuinte.

Importa ressaltar que a estrutura básica conceitual apresenta exemplos daquilo que pode resultar em receita, como dividendos, juros, honorários, aluguéis, vendas, prestação de serviços, venda de ativo não circulante, liquidação de passivos etc.

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

## **5. Benefícios e limites à normatização do conceito contábil de receita no Direito Tributário**

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

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

### **5.1. Benefícios**

A incorporação do conceito contábil de receita acarretaria mudanças significativas para o ordenamento jurídico tributário, quais sejam, principalmente,

<sup>96</sup> BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara. Op. cit., p. 89.



simplificação e maior transparência do sistema tributário gerando ganhos notáveis em segurança jurídica, crescimento econômico e maior concretização de capacidade contributiva, sobre a qual já foi falado anteriormente.

Após a exposição dos conceitos legal e contábil, restou evidente a maior simplicidade do segundo em face do primeiro, tendo em vista o menor número de núcleos de significações. A complexidade da tributação acarreta: (i) custo extra ao contribuinte que, além de arcar com o pagamento de tributos, deverá desembolsar valores com gastos que envolvam a sua apuração; (ii) dificuldade em averiguar a neutralidade da tributação, visto que a complexidade possibilita planejamentos tributários agressivos, os quais influenciam a concorrência e a equidade entre empresas; e (iii) elimina a segurança jurídica, pois o contribuinte não tem certeza se pagou corretamente o valor devido, se foi apurado a maior ou a menor<sup>97</sup>.

Quanto mais o sistema é complexo, maiores são os esforços para reinterpretar leis favoráveis à baixa tributação, aumentando a elisão ou até mesmo a evasão fiscal<sup>98</sup>, e maiores são os sacrifícios para o cumprimento de obrigações fiscais complementares ao pagamento de tributos. A simplicidade, portanto, implica baixo custo tanto para a administração dos tributos quanto para o cumprimento de obrigações acessórias<sup>99</sup>.

A simplicidade do ordenamento resulta em um sistema tributário mais transparente. A transparência tem relação não só com o fluxo e a divulgação de dados, mas também com a qualidade da informação, ou seja, a concretização desse atributo depende tanto da visibilidade da informação quanto da maior aptidão para sua compreensão, suscitando corretas inferências de quem tem acesso a ela<sup>100</sup>.

A transparência está diretamente conectada com as práticas adotadas pelo fisco e pelo contribuinte, as quais exigem comportamentos claros, acessíveis e disponíveis. Isso levaria a um ambiente estável e seguro no cotidiano da prática tributária<sup>101</sup>, tendo em vista a confiança e a previsibilidade das práticas adotadas. Assim, um sistema mais transparente, que promove a segurança jurídica, é estabelecido também por meio de linguagem simples, compreensível<sup>102</sup>, em que o receptor da informação logo apreende o sentido do enunciado disponível.

<sup>97</sup> TANZI, Vito. Complexity in Taxation: Origin and Consequences. Tradução de Ariel Kövesi e Daniel Leib Zugman. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013. p. 216.

<sup>98</sup> *Ibidem*, p. 208.

<sup>99</sup> REZENDE, Fernando. Transparência ou ilusão fiscal? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Op. cit.*, p. 242.

<sup>100</sup> ANGÉLICO, Fabiano. Acesso à informação pública: valores, potencialidades e desafios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Op. cit.*, p. 101.

<sup>101</sup> PEROBA, Luiz Roberto. Transparência e relação entre fisco e contribuinte. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Op. cit.*, p. 318-319.

<sup>102</sup> BIRD, Richard, M. Transparency and Taxation: Some Preliminary Reflections. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Op. cit.*, p. 184.

Entende-se por segurança jurídica o estado ideal em que a confiabilidade, destinada a garantir a estabilidade do Direito, e a calculabilidade, atribuição que promove a continuidade do Direito, são consequências baseadas na cognoscibilidade, instrumento que serve de orientação ao contribuinte impedindo-o de enganar-se<sup>103</sup>, do ordenamento. Assim, a clareza dos enunciados normativos e o acesso à informação, obtida por meio da simplificação e da transparência, contribuem diretamente para a realização da segurança jurídica, a qual implica estabilidade do ordenamento.

Tudo isso contribui ainda para o crescimento do Estado. Para os investidores estrangeiros importa o amplo conhecimento da carga tributária que irá suportar, pois apenas depositarão suas economias em sistemas estáveis, simples e transparentes, os quais promovem estado maior de previsibilidade para a tomada de decisões<sup>104</sup>. Para os contribuintes já inseridos no contexto nacional, a arrecadação transparente tornará mais dificultosa a elaboração de planejamentos tributários agressivos, evasão fiscal e fuga de capital<sup>105</sup>.

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

## 5.2. *Limites impostos*

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

### 5.2.1. *Legalidade*

Insculpida no art. 150, inciso I, da CF<sup>106</sup>, a regra da legalidade prescreve que nenhum tributo será criado ou majorado se o veículo normativo não for a lei. A norma vincula todos os poderes estatais, assim, tanto a instituição e o aumento de tributos como as regras de fiscalização e cobrança devem ser estabelecidos por lei<sup>107</sup>.

<sup>103</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., 2016, p. 690.

<sup>104</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). Op. cit., p. 521.

<sup>105</sup> Ver melhor em: ALM, James. Would a Transparent Tax System Discourage “Agressive Tax Planning”? Tradução de Nara C. Takeda Taga. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). Op. cit., p. 275-308.

<sup>106</sup> BRASIL. Constituição (1988). Op. cit., p. 1.

<sup>107</sup> AVÍLA, Humberto. Op. cit., 2010, p. 123.

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

### 5.2.2. Competência

Detentor do poder soberano, o Constituinte distribuiu parcelas desse poder aos entes federados que, por sua vez, passariam a exercer esse poder de modo exclusivo<sup>108</sup>. Competência é a juridicização do poder<sup>109</sup>. O poder para tributar, então, é outorgado pela Constituição às pessoas jurídicas de direito público por meio da determinação de critérios, limites e alcance<sup>110</sup>.

É no art. 149, *caput*, da Constituição<sup>111</sup> que está prevista a norma de competência relativa à instituição de contribuições, cuja outorga é dada à União. No art. 195<sup>112</sup>, são traçadas possíveis hipóteses de incidência para as contribuições, em rol não exaustivo, e o auferimento de receita é uma delas.

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

### 5.2.3. Igualdade

Nas palavras de Humberto Ávila, o instituto da igualdade pode ser definido como “uma relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medidas ou critérios de comparação, aferidos por meio de elementos indicativos, que serve(m) de instrumento para a realização de determinada finalidade”<sup>113</sup>. Por esse entendimento, a igualdade é medida de comparação entre sujeitos, com base em critérios de diferenciação, cujo objetivo é a realização de uma finalidade. Assim, a depender do critério escolhido e da promoção do estado ideal que se pretende alcançar, têm-se sujeitos sendo tratados igual ou diferentemente.

A igualdade exige uma atuação positiva do legislador, o qual não pode conferir tratamento diferenciado às pessoas com base em critérios arbitrários e que não estejam de acordo com os preceitos constitucionais<sup>114</sup>.

Nesse sentido, não há dúvida de que a receita contábil como hipótese de incidência se põe como um verdadeiro instrumento concretizador da igualdade

<sup>108</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2017, p. 265.

<sup>109</sup> MENDONÇA, Cristiane. *Competência Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 42.

<sup>110</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 115.

<sup>111</sup> BRASIL. Constituição (1988). Op. Cit.

<sup>112</sup> Ibidem.

<sup>113</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 42.

<sup>114</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 232.

tributária. A receita contábil exprime fato econômico presuntivo de riqueza, tornando possível discriminar os sujeitos passivos por meio da capacidade contributiva, vez que esta confere critério de comparação de contribuintes<sup>115</sup>.

#### 5.2.4. Anterioridade

A anterioridade é a concretização de segurança jurídica. Por meio da anterioridade, é possível antecipar e medir as consequências jurídicas de alterações na legislação tributária, de maneira que o contribuinte consegue determinar suas condutas presentes e futuras para não violar a legislação<sup>116</sup>. Prescrita no art. 150, inciso III, alíneas *b* e *c*, da CF<sup>117</sup>, a anterioridade estabelece dois limites para a cobrança de tributos: i) prazo mínimo de noventa dias desde a sua criação ou aumento; e ii) só pode ser cobrado no exercício subsequente àquele em que a exação foi instituída ou majorada, ressalvadas as exceções constitucionais<sup>118</sup>.

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

## 6. Conclusão

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

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

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

Diante disso, e sabendo que o legislador é livre para escolher qualquer índice que manifeste riqueza como hipótese de incidência tributária, a receita contá-

<sup>115</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2017, p. 357.

<sup>116</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., 2016, p. 609-611.

<sup>117</sup> BRASIL. Constituição (1988). Op. cit., p. 1.

<sup>118</sup> A Carta Maior prescreve regras de exceção à Anterioridade no § 1º do seu art. 150.

bil se põe como alternativa à normatização infraconstitucional dos aspectos material e quantitativo do PIS e da COFINS. A possibilidade de juridicização desse instituto depende da compreensão do objeto e da função da Contabilidade e do papel que ela desempenha perante o patrimônio do contribuinte.

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

Para se alcançar o retrato real das atividades realizadas pela entidade, a Contabilidade se utiliza de linguagem descritiva, a qual é marcada pela enunciação e pela descrição de fatos e situações. É possível, por meio da Contabilidade, a concretização no mundo fático de normas previstas abstratamente, ou seja, é por meio dela que os eventos dispostos em normas se corporificam.

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

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

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

Ressalte-se que não é porque a Contabilidade preferencia a substância econômica em face da forma que esta será desprezada. A forma continua com o seu papel de nortear o profissional da contabilidade, contudo, quando da existência de conflito entre o que prescreve a regra e o que revela a substância, esta prevalecerá. Não obstante, as normas jurídicas, embora criem realidades para melhor

conformação social, partem do mesmo substrato econômico que a Contabilidade: o fato econômico é fonte tanto para a Contabilidade como para o Direito e, idealmente, não deveria existir conflito entre as áreas.

É também certo, porém, afirmar que alterações na técnica e na ciência contábil iriam acarretar mudanças na legislação tributária, para que esta permanesse minimamente neutra. Por isso, as normas tributárias foram remodeladas, de modo que houvesse convergência tributária aos novos padrões contábeis, sem prejudicar o governo nem o contribuinte. Foi nessa ocasião que a prescrição do conceito tributário de receita foi modificada substancialmente em relação à que antes dela estava em vigência.

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

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

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

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

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

Contudo, a possível incorporação do conceito contábil de receita provocaria ganhos em transparência, tendo em vista que este instituto se concretiza também

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

### Referências bibliográficas

- ALM, James. Would a Transparent Tax System Discourage “Aggressive Tax Planning”? Tradução de Nara C. Takeda Taga. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013.
- ANGÉLICO, Fabiano. Acesso à informação pública: valores, potencialidades e desafios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. (4ª tiragem). São Paulo: Malheiros, 2003.
- AUREO, Elisângela Simon C. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. *Revista Brasileira de Direito Público (RBDP)*, ano 15, n. 56, Belo Horizonte, p. 89-126, jan.-mar./2017.
- ÁVILA, Humberto. As taxas e sua mensuração. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 204, São Paulo, p. 37-44, 2012.
- \_\_\_\_\_. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, v. 98, São Paulo: Malheiros, p. 74-85.
- \_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18. ed. ver. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- BARBOSA, Luiz Roberto Peroba. A contabilidade como prova no processo administrativo tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.
- BARRETO, Aires F. A nova Cofins: primeiros apontamentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 103, São Paulo: Dialética, p. 7-16, 2004.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011.

- BARROS, Maurício. *Tributação no Estado Social de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias*. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.
- BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara. A gênese do novo direito tributário brasileiro e as velhas disputas fiscais: lapidando o conceito de receita bruta na Lei n. 12.973/2014. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. IV.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a nova relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.
- BIRD, Richard, M. Transparency and Taxation: Some Preliminary Reflections. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, Seção 1, 27.10.1966.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União*, Seção 1, 5.10.1988. p. 1.
- \_\_\_\_\_. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, Seção 1, 29.03.1999, p. 1.
- \_\_\_\_\_. Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, *Dje* 16.12.1998, p. 1.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, 31.12.1991.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, Seção 1, 27.10.1966.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Suplemento, 17.12.1976.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro



- líquido, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, 27.12.1995, p. 22301.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, 30.12.1996, p. 28805.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 9.718, de 27 de dezembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. *Diário Oficial da União*, Seção 1, 28.11.1998, p. 2.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Edição Extra, 31.12.2002, p. 2.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Edição Extra, A, 30.12.2003, p. 1.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Constitucionalidade n. 1/DF, Relator Ministro Moreira Alves, Distrito Federal, j. 01.12.1993, *DJ* 16.06.1995.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Acórdão do Recurso Extraordinário 346.084, Relator Ministro Ilmar Galvão, j. 09.11.2005, *DJ* 01.09.2006.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Acórdão do Recurso Extraordinário 606.107, Relatora Ministra Rosa Weber, j. 22.05.2013, *DJ* 25.11.2013.
- CAMPEDELLI, Laura Romano. *Aspectos tributários da implementação das normas internacionais de contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do direito e desenvolvimento*. Dissertação (Mestrado). Programa de Mestrado Acadêmico da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV-Direito/SP). Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016.
- CANADO, Vanessa Rahal. *Cofins: aspectos teóricos e práticos*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- \_\_\_\_\_. Devolução de propina e o conceito de receita: Incidência de PIS e COFINS? *Jota*, 2017. Disponível em: <<https://jota.info/colunas/direito-e-contabilidade/devolucao-de-propina-e-o-conceito-de-receita-09082017>>. Acesso em: 2 mar. 2020.
- \_\_\_\_\_. PIS e COFINS: regimes contábeis de reconhecimento de receitas. Receitas financeiras e exclusões de base de cálculo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; AMARAL, Gustavo da Silva; CANADO, Vanessa Rahal (coord.). *Direito Tributário: tributação do setor comercial*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 273-321. (Série GVLaw)
- CANTO, Gilberto de Ulhoa. Causa da obrigação tributária. In: CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. 1.

- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. *Contabilidade Pública no Governo Federal*. São Paulo: Atlas, 2004.
- COELHO, Eduardo Junqueira. Da indevida exigência de PIS/COFINS sobre receitas não recebidas em virtude de inadimplência do devedor. In: *Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 92-111.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico Contábil CPC 00 – Pronunciamento Conceitual Básico. Brasília, 05.11. 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em: 2 mar. 2020.
- \_\_\_\_\_. Pronunciamento Técnico Contábil CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil. Brasília, 05.11. 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em: 2 mar. 2020.
- \_\_\_\_\_. Pronunciamento Técnico Contábil CPC 12 – Ajuste a Valor Presente. Brasília, 05.12.2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em: 2 mar. 2020.
- \_\_\_\_\_. Pronunciamento Técnico Contábil CPC 30 – Receitas. Brasília, 19.10.2012. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em: 2 mar. 2020.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. *Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade*. 3. ed. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br). Acesso em: 1º mar. 2020.
- \_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 750/93. *Diário Oficial da União*, Brasília, 31.12.1993.
- \_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.282. *Diário Oficial da União*, Brasília, 28.05.2010.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- DERZI, Misabel Abreu. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988.
- DIAS, Roberto Moreira. A MP n. 41/2002 e as inconstitucionalidades da majoração das alíquotas do PIS e da Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 90, São Paulo: Dialética, p. 103-113, 2003.
- FERNANDES, Edison Carlos. *Direito Contábil: (fundamentos, conceito, fontes e relação com outros “ramos” jurídicos)*. São Paulo: Dialética, 2013.
- FERRAZ, Roberto. A inversão do princípio da capacidade contributiva no aumento da Cofins pela Lei 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 130, São Paulo: Dialética, p. 72-85, 2006.
- FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)*, ano 1, n. 6, Belo Horizonte, nov.-dez./2003. Disponível

- em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=13363>>. Acesso em: 2 mar. 2020.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvincente. São Paulo: Atlas, 1999.
- HOOG, Wilson A. Zappa. A essência sobre a forma – Aplicada na ciência da contabilidade. 200 p. Disponível em: <[http://www.zappahoog.com.br/view\\_artigos.asp?id=84](http://www.zappahoog.com.br/view_artigos.asp?id=84)>. Acesso em: 29 fev. 2020.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. rev., atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade básica*. 10. ed. (2ª reimpressão) São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINEZ, Antonio Lopo. *A linguagem contábil no Direito Tributário*. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002.
- \_\_\_\_\_. Direito Contábil e a juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário. *Pensar Contábil*, v. 12, n. 49, Rio de Janeiro, p. 5 - 12, set.-dez./2010.
- MARTINS, Eliseu. A contabilidade brasileira de ontem e de hoje; e a de depois?. In: LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Contabilidade e finanças no Brasil: estudos em homenagem ao Professor Eliseu Martins*. São Paulo: Atlas. p. 3-22.
- MARTINS, Eliseu et al. *Manual de contabilidade societária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- MELLO, Helio Rieger de. *Lucro contábil e fiscal: efeitos do Regime Tributário de Transição – RTT*. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.
- MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.
- \_\_\_\_\_. Serviços prestados por fundações e associações civis sem finalidade lucrativa: não exigência de Cofins e Pis. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. v. 7.
- MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. Tradução de Roberto Ferraz. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. Quartier Latin: São Paulo, 2005.
- MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; SILVA JUNIOR, Ademir Bernardo da. Alterações Relevantes Promovidas pela Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, na Base de Cálculo das Contribuições ao PIS e COFINS. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. IV.

- MOSCHETTI, Francesco. Il Principio della Capacità Contributiva. Pádua, CEDAM, 1973. p. 219-220 *apud* COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.
- NUNES, Renato. *Tributação e contabilidade: alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil*. Tese (Doutorado). Programa de pós-graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao Pis e da Cofins. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.). *Direito Tributário Atual*. São Paulo, Dialética, 2003. v. 17. p. 65-94.
- \_\_\_\_\_. *Fundamentos do Imposto de Renda*. Imprensa. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- PEROBA, Luiz Roberto. Transparência e relação entre fisco e contribuinte. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013.
- PERON, Waine Domingos; CRUZ, Ana Virgínia de Freitas Lopes. Não Incidência de PIS/COFINS sobre transferência onerosa de créditos de ICMS a terceiros face a Lei n. 12.973/14. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. IV.
- REZENDE, Fernando. Transparência ou ilusão fiscal? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições para-fiscais. In: *Revista da Faculdade de Direito da UERJ (RFD)*, n. 18, 2010. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>>. Acesso em: 29 fev. 2020.
- ROCHA, Sérgio André (coord.) *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. IV – Desafios da Neutralidade e a Lei n. 12.973/2014.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de et. al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013.
- SEHN, Solon. O conceito de receita no Direito Privado e suas implicações no Direito Tributário (PIS-Cofins, IRPJ, Simples). *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 127, São Paulo: Dialética, p. 96-106, 2006.

- SILVA, José Adenildo da; SILVA, Elvis Magno da. A observância aos princípios fundamentais da contabilidade para a excelência profissional. *Encontro Latino de Iniciação Científica, IX Encontro Latino Americano de Pós Graduação e III Encontro Latino de Iniciação Científica Junior*. São José dos Campos: Universidade do Vale do Paraíba, 2009.
- SCHMIDT, Paulo. *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- \_\_\_\_\_. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.
- \_\_\_\_\_; BARBOSA, Mateus Calicchio. Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013.
- SOUZA JÚNIOR, Osnildo de. *Racionalidade da norma tributária: elemento para um sistema jurídico sustentável*. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Centro Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2009.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/ Cofins é inconstitucional. *Notícias STF*. Brasília, 15.03.2017. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338378>>. Acesso em: 5 mar. 2020.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TORRES, Heleno Taveira. Regime constitucional das contribuições sobre faturamento e o princípio de segurança jurídica. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.