

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



**3**

**REVISTA DIALÉTICA  
DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**3**

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretora Financeira  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**

Diretora Comercial  
**Lêda Ferraz de Mendonça**

Projeto Gráfico  
**Escrituras Editora**

Editoração Eletrônica  
**RG dois**

Capa (fundo)  
**Detalhe da obra**  
**"100% Azul ou Quase",**  
**de Marola Omartem**

Ilustrações  
**Fátima Lodo Andrade da Silva**

Fotolito de Capa  
**Ajato**

Impressão  
**Gráfica Palas Athena**

(DEZEMBRO - 1995)



Tikashi Futushima, pintor,  
é o autor da obra  
*Vento de Outono*  
(Mantiqueira),  
reproduzida em destaque,  
na capa.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**

Av. Bernardino de Campos, 327 - Conj. 24  
CEP 04004-050 - São Paulo - SP

Fone/fax (011) 288.6440 - 284.5362 - 284.5527



---

## SUMÁRIO

---

### ***DOCTRINA***

- PIS: os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 - *André Martins de Andrade* 9
- Sujeição passiva e responsáveis tributários - *Angela Maria da Motta Pacheco* 12
- Contribuições sociais previdenciárias: cassação de isenção patronal de fundação beneficente - *Edvaldo Brito* 26
- O dever de informar e os crimes contra a ordem tributária - *Heloisa Estelita Salomão* 31
- Dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa - *Hugo de Brito Machado* 41
- O direito de discutir imposição tributária é individual e disponível - *Ives Gandra da Silva Martins* 53
- O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei nº 406 - *Marçal Justen Filho* 64
- Inconstitucionalidade da contribuição ao PIS calculada com base na folha de pagamento - *Valdir de Oliveira Rocha* 86
- Validade da lei relativa à compensação de contribuições previdenciárias - *Wladimir Novaes Martinez* 90

# DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa

*Hugo de Brito Machado*

## 1. SUPREMACIA CONSTITUCIONAL E INTERPRETAÇÃO

A supremacia constitucional é a única garantia que o direito pode oferecer contra o arbítrio estatal quando este é expresso através da lei. Nenhum jurista a ignora. Até os principiantes em estudos jurídicos sabem que no conflito entre esta e qualquer outra norma jurídica, deve prevalecer o que está dito na Constituição. Na prática, porém, tal supremacia geralmente é violada. Muitas são as fórmulas adotadas para esse fim, algumas grosseiras, outras de tal sutileza que aos desavisados até parecem admissíveis. Entre estas últimas está a que consiste em interpretar as normas da Constituição tendo em vista as da lei ordinária, negando significação limitadora aos conceitos utilizados nas primeiras.

Para a efetividade da supremacia constitucional, portanto, é de grande importância a interpretação. Não se pode deixar de atribuir eficácia a uma norma da Constituição, a pretexto de que tem conteúdo apenas programático, ou de que está a depender de regulamentação. Se a Constituição estabelece um *programa*, evidentemente qualquer norma que preceitue em sentido diverso estará violando a Constituição. Por outro lado, a depender de regulamentação somente estão aquelas normas da Constituição que expressamente o declaram.

Atento deve estar o intérprete, também para o fato de que os conceitos utilizados pela Constituição, por mais vagos que sejam, devem funcionar como limites para o legislador ordinário, que não os pode alterar, a pretexto de lhes estabelecer o conteúdo.

É indubitoso que, em qualquer caso, se as palavras empregadas nas normas da Constituição puderem ser livremente definidas pelo legislador ordinário, o princípio da supremacia constitucional não será mais que simples ornamento da literatura jurídica. Através de definições legais todos os dispositivos da *lei maior* poderão ser alterados pelo legislador ordinário. E assim ter-se-á, sem o dizer, invertido o princípio, e supremo será o legislador ordinário. Se este pode dizer



**Hugo de Brito Machado**  
é Juiz do Tribunal Federal  
da 5ª Região e Professor  
Titular de Direito  
Tributário da  
Universidade Federal do  
Ceará.



que não é *casa* a edificação com menos de mil metros quadrados de área coberta, estará anulada a garantia de que a casa é o asilo inviolável do indivíduo (art. 5º, inciso XI). Se puder dizer que não se considera *associação* a entidade que reúna mais de dez pessoas naturais, estará destruída a liberdade de associação (art. 5º, incisos XVII a XXI). Se puder dizer que não se considera *propriedade* o bem com valor superior a um milhão de reais, estará destruída a garantia do direito de propriedade (art. 5º, inciso XII), e assim por diante.

## 2. O ÂMBITO CONSTITUCIONAL DO TRIBUTO

Ao formular a partilha do poder de tributar, a Constituição Federal estabelece uma área factual dentro da qual o legislador ordinário, da União, dos Estados e o dos Municípios, pode instituir os impostos respectivos. Estabelece, deste modo, o que temos denominado o *âmbito constitucional do tributo*.

Assim, quando o art. 153, inciso III, da Constituição Federal, atribui à União competência para instituir imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza*, desenhado ficou o âmbito constitucional desse imposto, que há de ser respeitado pelo legislador ordinário, sendo-lhe vedado, portanto, instituir, com fundamento naquele dispositivo constitucional, imposto que tenha como hipótese de incidência algo diverso, algo que não caiba no conceito de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Como qualquer intérprete de normas jurídicas, o legislador, que é um intérprete da Constituição, goza de relativa liberdade ao interpretar qual-

quer de seus dispositivos. Desta forma, goza dessa liberdade relativa para formular o conceito de renda. Pode escolher entre os diversos conceitos fornecidos pelos economistas e financistas, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática. Não pode, todavia, formular, arbitrariamente, um conceito de *renda*, ou de *proventos de qualquer natureza*.

Considerando que a Constituição Federal descreve, ao fazer a partilha das competências tributárias, o âmbito de cada imposto, a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza* não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão. Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe o quadro, ou moldura, que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda o que renda não é, em qualquer de seus significados aceitáveis, agride a Constituição.

É certo que se pode invocar a vaguidade ou a ambigüidade, a pretexto de justificar a ampla liberdade do legislador ordinário na definição do significado de palavras ou expressões usadas pela Constituição. "Afirmar que as palavras e expressões jurídicas são, em regra, ambíguas e imprecisas não quer dizer porém que não tenham elas significado determinável"<sup>1</sup>. Por isto mesmo, a afirmação da vaguidade, ou ambigüidade, de uma palavra, ou expressão, utilizada em uma norma jurídica, não se presta como fundamento para justificar a inteira liberdade de seu intérprete, ou aplicador.

<sup>1</sup> Eros Roberto Grau. Direito, Conceitos e Normas Jurídicas, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1988, p. 60.

No dizer de Genaro Carrió, “Los lenguajes naturales contienen palabras vagas. Con esto quiero referirme al siguiente fenómeno: muchas veces el foco de significado es único, y no plural ni parcelado, pero el uso de una palabra tal como de hecho se la emplea, hace que sea incierta o dudosa la inclusión de un hecho o de un objeto concreto dentro del campo de acción de ella. Hay casos típicos frente a los cuales nadie en su sano juicio dudaría en aplicar la palabra en juego. Hay casos claramente excluidos del campo de aplicación del vocablo. Pero hay otros que, a diferencia de los primeros y de los segundos, no están claramente incluidos ni excluidos”<sup>2</sup>.

Seguindo-se esse raciocínio, tem-se que alguns fatos podem ser seguramente incluídos no conceito de acréscimo patrimonial. Outros fatos, dele podem ser seguramente excluídos. A liberdade do legislador ordinário ficará, então, restrita àqueles fatos cuja inclusão, ou exclusão, seja duvidosa, e se justifique, por isto mesmo, como objeto de uma decisão *política* do legislador.

Por força do disposto no art. 146, inciso III, alínea “a”, da vigente Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais a respeito da definição do fato gerador dos impostos na mesma discriminados, desenhando, então, de forma mais precisa, o âmbito constitucional de cada um dos impostos que integram o sistema tributário nacional.

### 3. O CONCEITO JURÍDICO TRIBUTÁRIO DE RENDA

#### 3.1 A renda como acréscimo patrimonial

A doutrina, especialmente elaborada pelos economistas e financistas, posto que se trata de um conceito da Ciência Econômica, tem apontado diversos significados para a palavra *renda*. As diversas teorias foram resumidas por Fonrouge e Navarrine em três grupos, a saber (a) teoria da fonte e da renda-produto; (b) teoria do incremento patrimonial e da renda-ingresso, e finalmente, (c) a teoria do conceito legalista de renda<sup>3</sup>.

O notável mestre Rubens Gomes de Sousa é citado freqüentemente, no Brasil e no estrangeiro, como um dos expoentes da doutrina que atribui ao legislador inteira liberdade para definir o significado da palavra *renda*<sup>4</sup>.

Essa doutrina, produzida em momento de rara infelicidade pelo mestre e pioneiro dos estudos do Direito Tributário no Brasil, tem exercido influência no Judiciário, como se pode ver do decisório do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, proferido na AMS nº 114.287-RJ, da qual foi relator o eminente Ministro Ilmar Galvão.

O Código Tributário Nacional, que ganhou a qualidade de lei complementar, e foi em grande parte recepcionado pela Constituição Federal de 1988, define renda como o *produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos*, e proventos de qual-

<sup>2</sup> Algunas Palabras sobre las Palabras de la Ley, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 18.

<sup>3</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana C. Navarrine. Impuesto a la renta, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1973, pp. 23/27.

<sup>4</sup> Cf. Aliomar Baleeiro. Uma Introdução à Ciência das Finanças, 14ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 312; Marilene Talarico Martins Rodrigues. Imposto de renda - Pessoa Física, em Curso de Direito Tributário, coordenação-geral de Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São paulo, 1982, p. 237; Fonrouge-Navarrine. Obra cit., pp. 26/27; Horácio A. Garcia Belsunce. El Concepto de Crédito en la Doctrina y en el Derecho Tributário, Depalma, Buenos Aires, 1967, pp. 186/188.



quer natureza como *os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda* (art. 43, itens I e II). Adota, portanto, o conceito de renda acréscimo, estreitando o campo de liberdade do legislador ordinário, que não poderá definir como renda, ou como proventos, algo que não seja na verdade um acréscimo patrimonial.

Resta saber, agora, o que é um *acréscimo patrimonial*, e mais uma vez pode ser colocada a questão de saber se o legislador ordinário pode definir livremente o que como tal se deva entender. A solução, aqui, há de ser também negativa, pelas mesmas razões. Se o legislador *ordinário* tivesse total liberdade para definir os conceitos utilizados pelo legislador *complementar* desapareceria, para efeitos práticos, a distinção entre lei complementar e lei ordinária, distinção relevante em nosso sistema jurídico, posto que a Constituição Federal estabelece que algumas matérias só por lei complementar podem ser tratadas.

Conceito próprio da Economia, patrimônio é também um conceito conhecido e trabalhado pelos juristas. “No sentido jurídico, seja civil ou comercial, ou mesmo no sentido do Direito Público, patrimônio entende-se o *conjunto de bens, de direitos e obrigações*, apreciáveis economicamente, isto é, em dinheiro, pertencentes a uma pessoa, natural ou jurídica, e constituindo uma *universalidade*”<sup>5</sup>.

A cada pessoa se liga um patrimônio. “A idéia de patrimônio está intimamente ligada à de pessoa, de modo que chegaram a considerá-lo como o ‘prolongamento da personalidade’” (Raoul de La Grasserie)<sup>6</sup>.

Por isto mesmo é que foi criada, por ficção jurídica, a pessoa jurídica, destinada a viabilizar a figura de um patrimônio distinto daquele das pessoas naturais. Passou-se, então, a entender o patrimônio como universalidade de bens, ligada a uma pessoa natural, ou a uma pessoa jurídica.

O acréscimo patrimonial será, então, o crescimento desse conjunto de bens, em determinado período. Entretanto, como esse crescimento é dimensionado por critérios legalmente previstos, surge, novamente, a questão de saber se o legislador dispõe de liberdade, agora para definir tais critérios. E a resposta há de ser, também aqui, negativa. Tivesse o legislador essa ampla liberdade para esse fim, poderia ele, pela fixação de tais critérios, fazer incidir o imposto sobre o que na realidade não é um acréscimo patrimonial.

A liberdade do legislador, nesse campo, é restrita à escolha de meios técnicos capazes de tornar viável a determinação do acréscimo patrimonial, vale dizer, a renda sobre a qual deve ser calculado o tributo.

É admissível, outrossim, a liberdade do legislador para estabelecer normas reguladoras da determinação do montante da renda, tendentes a evitar práticas fraudulentas. Não pode ele, porém, a esse pretexto, criar ficções legais absolutas. Nem pode, de qualquer outro modo, regular de tal forma a determinação da base de cálculo do imposto, que este termine por ser devido sem que tenha ocorrido o fato *renda*, vale dizer, *acréscimo patrimonial*.

Em conclusão, podemos afirmar que, no sistema jurídico brasileiro, (a) a

<sup>5</sup> De Plácido e Silva. Vocabulário Jurídico, Forense, Rio de Janeiro, 1987, vol. III, p. 330.

<sup>6</sup> De Plácido e Silva. Vocabulário jurídico, Forense, Rio de Janeiro, 1987, vol. III, p. 330.

expressão *renda e proventos de qualquer natureza* só abrange os fatos que possam ser considerados como *acréscimo patrimonial*; e (b) o legislador ordinário não pode definir como *acréscimo patrimonial* aquilo que evidentemente não o seja, na linguagem comum; (c) nem estabelecer, para a determinação daquele acréscimo, critérios arbitrários que o desfigurem, e finalmente; (d) cabe ao Poder Judiciário, e em última instância ao Supremo Tribunal Federal, dizer o que se há de entender como *acréscimo patrimonial*, declarando a inconstitucionalidade do dispositivo de lei que estabelecer conceito diverso<sup>7</sup>.

### 3.2 Aquisição da disponibilidade

Relevante é notar que o Código Tributário Nacional, ao estabelecer o espaço dentro do qual o legislador ordinário pode descrever a hipótese de incidência do imposto de renda, reportou-se à aquisição da disponibilidade. Essencial, portanto, no fato gerador do imposto de renda, é a *aquisição da disponibilidade*. Não basta a aquisição de direito sobre determinado bem; é preciso que o bem se torne disponível.

Em recente julgado, do qual foi relator o Ministro Marco Aurélio, um de seus mais lúcidos integrantes, o Supremo Tribunal Federal adotou esse entendimento, a dizer, nas palavras daquele eminente magistrado:

“A leitura do teor do art. 43 do CTN revela que o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de pro-

ventos. Assim, há de se perquirir o alcance da expressão *‘aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica’*. Sob o ângulo vernacular, disponibilidade é a qualidade do que é disponível (Caldas Auletto). No ‘Novo Dicionário Aurélio’, diz-se da faculdade de dispor dos bens, aludindo-se ao fato de estes se encontrarem desimpedidos, desembaraçados, passíveis até mesmo de serem transferidos para o patrimônio de terceiro. Sob o prisma jurídico, Humberto Piragibe Magalhães e Christovão Piragibe Tostes Malta consignam a possibilidade de dispor (Dicionário Jurídico, Edições Trabalhistas, 3ª edição). Já De Plácido e Silva assevera que, sob a vertente do direito civil, o vocábulo ‘disponibilidade’ indica a qualidade daquilo que se pode dispor, sem qualquer ofensa à normalidade dos negócios de uma pessoa. A partir dessas concepções é que se constata, no Código Civil, a regra segundo a qual a lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua - art. 524. Tendo em vista o teor desse artigo, Washington de Barros Monteiro ensina que o direito de dispor consiste no poder de consumir a coisa, de aliená-la, de gravá-la de ônus e de submetê-la à outrem - Curso de Direito Civil, Edição Saraiva, São Paulo, 4ª edição, 1961, p. 90”<sup>8</sup>.

Para que esteja consumado o fato

<sup>7</sup> Hugo de Brito Machado. A Supremacia Constitucional e o Imposto de Renda, em Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados, Jurid Vellenich, São Paulo, vol. 121, fev. 94, pp. 33/36.

<sup>8</sup> Acórdão ainda não oficialmente publicado na data da elaboração deste estudo. Transcrição feita do COAD, Informativo Semanal, 30/95, p. 328.



gerador do imposto de renda, portanto, é indispensável tenha havido a aquisição da disponibilidade. Se um proprietário de imóvel alugado não recebe o valor do aluguel, ou um profissional não recebe os honorários por um serviço prestado, não será, nem um nem o outro, devedor do imposto de renda respectivo, pois o fato gerador desse imposto não se consumou. O proprietário do imóvel adquiriu direito de receber o aluguel. O prestador do serviço adquiriu o direito à remuneração correspondente. Pode-se até dizer que ocorreu acréscimo patrimonial. O direito de receber o aluguel, para o proprietário do imóvel, e o direito de receber a remuneração, para o prestador de serviços, configuram acréscimos dos respectivos patrimônios. Ocorre que não se deu, nesses casos, a *aquisição da disponibilidade*.

#### 4. O FATO ECONÔMICO E O FATO FINANCEIRO

Na compreensão do fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é também relevante a distinção entre o fato econômico e o fato financeiro. Quando uma empresa obtém um empréstimo bancário, por exemplo, ocorre em relação a seu patrimônio um fato financeiro. Sua liquidez a curto prazo aumenta com o ingresso do dinheiro. E até se pode dizer que ocorreu um crescimento de seu patrimônio bruto. Não se verificou, porém, nenhum crescimento de seu patrimônio líquido, posto que ao crescimento de seu ativo, decorrente do recebimento do dinheiro, correspondeu um crescimento equivalente do passivo, no qual ficou registrada a dívida para com o Banco.

O acréscimo patrimonial, relevante na configuração do fato gerador do

imposto de renda, é crescimento econômico, vale dizer, crescimento do patrimônio líquido. Isto significa dizer que o fato gerador do imposto de renda é essencialmente um fato econômico, que pode corresponder, ou não, a um fato financeiro. Certo, porém, é que o fato financeiro, simplesmente, jamais pode consubstanciar o fato gerador do imposto de renda, posto que de seu acontecimento jamais decorrerá um acréscimo patrimonial líquido.

#### 5. REGIME DE COMPETÊNCIA E REGIME DE CAIXA

Denomina-se *regime de competência*, ou econômico, o critério de apuração do lucro tributável que toma em consideração as despesas e as receitas tendo em vista os fatos a que correspondem, no período em que tais fatos acontecem. O *regime de caixa*, por seu turno, é o critério de apuração do lucro tributável que toma em consideração as receitas e as despesas tendo em vista os efetivos pagamentos e recebimentos.

Enquanto no *regime de competência*, ou econômico, o que se considera é o fato econômico, no *regime de caixa*, ou financeiro, o que se considera é o fato financeiro. Assim, pelo *regime de competência* a despesa tributária decorrente de determinada venda de mercadoria deve ser considerada no período de apuração em que se deu a venda, vale dizer, o fato gerador do tributo, e conseqüentemente gerador da despesa. Pelo *regime de caixa*, essa mesma despesa somente pode ser considerada no período em que se verifica o seu efetivo pagamento.

Considerando-se que o conceito de renda é *econômico* e não *finan-*

ceiro, conclui-se que mais adequado à apuração da base de cálculo do imposto de renda é o regime de competência. Como afirma Ricardo Mariz de Oliveira, "o regime de caixa é critério inteiramente inadequado, uma vez que não reflete o conjunto de bens, direitos e obrigações componentes do patrimônio pessoal ou societário"<sup>9</sup>.

## 6. O DEPÓSITO

O depósito de que trata o art. 151, inciso II, do Código Tributário Nacional, pode ser feito por iniciativa do contribuinte, ou em face da exigência, pelo Juiz, de contra cautela. No primeiro caso, tenho sustentado que a quantia correspondente permanece à disposição do depositante, até que sobrevenha decisão determinando a sua conversão em renda. Tal entendimento, porém, não tem sido adotado pela jurisprudência, que entende somente ser possível o levantamento da quantia depositada depois do trânsito em julgado da decisão favorável ao contribuinte<sup>10</sup>.

Nos termos da jurisprudência predominante, portanto, efetuado o depósito, a quantia correspondente deixa de ser uma disponibilidade do contribuinte. O valor do tributo, como já demonstrado, deixa de integrar o patrimônio do contribuinte desde o momento em que nasce a obrigação tributária, devendo ser registrado esse elemento negativo na formação do resultado do período em curso. Se feito o depósito, então, mais forte ra-

zão existirá para a consideração desse elemento negativo, posto que, além de ser o valor do tributo uma dívida do contribuinte, estará este despojado da própria disponibilidade financeira desse valor.

## 7. O ART. 8º DA LEI 8.541/92 E SEU QUESTIONAMENTO

Com o propósito de inibir o que as autoridades fazendárias denominam *defensismo jurídico*, a Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, em seu art. 8º, editou norma segundo a qual serão consideradas como redução indevida do lucro real as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, haja ou não depósito judicial em garantia.

Questiona-se, agora, a validade dessa norma, em face da Constituição e do Código Tributário Nacional. Em outras palavras, questiona-se a sua compatibilidade com o art. 153, inciso III, da Constituição, que atribui à União competência para instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, e com o art. 43 do Código Tributário Nacional, que delimita o campo útil para a descrição, pelo legislador ordinário, da hipótese de incidência desse imposto.

Questiona-se, outrossim, a validade do citado dispositivo legal, em face dos dispositivos da Constituição

<sup>9</sup> Fundamentos do Imposto de Renda, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977, p. 80.

<sup>10</sup> Súmula 18 do TRF - 4ª Região: "O depósito judicial destinado a suspender a exigibilidade do crédito tributário somente poderá ser levantado, ou convertido em renda, após o trânsito em julgado da sentença".



Federal, segundo os quais *a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito* (art. 5º, inciso XXXV), e aos litigantes em processo judicial e administrativo é assegurada ampla defesa (art. 5º, inciso LV).

## 8. O PATRIMÔNIO E A DÍVIDA TRIBUTÁRIA

No contexto da atividade empresarial, o tributo por esta devido é, indubitavelmente, uma despesa. O valor dos tributos devidos não pode, pois, continuar integrando o patrimônio do contribuinte. Pelo contrário, deve ser dele excluído, para a adequada apuração de seu crescimento, vale dizer, da base de cálculo do imposto de renda.

Dir-se-á que, no caso do art. 8º da Lei nº 8.541/92, o tributo não foi pago, e por isto é que o valor correspondente não pode ser tido como despesa.

O argumento é de validade apenas aparente.

Conforme já acima demonstrado, não se pode confundir o fato *econômico*, com o fato *financeiro*. Renda é fato econômico. Por isto mesmo o seu montante deve ser determinado tendo-se em vista, em princípio, fatos econômicos, e não fatos simplesmente financeiros.

Quando ocorre o fato que gera a obrigação tributária principal, vale dizer, o dever de pagar o tributo, o patrimônio do contribuinte está automaticamente diminuído do valor dessa dívida tributária. Por isto mesmo, na escrituração contábil desse contribuinte é rigorosamente correto fazer-se o registro respectivo, constituindo-se a provisão para o pagamento do tributo, mediante o débito na conta indicativa da despesa, que integra o siste-

ma de resultados, e o crédito na conta indicativa da obrigação a pagar, que integra o passivo exigível.

Em outras palavras, quando uma empresa realiza um *faturamento*, correspondente à venda de mercadorias, e se torna devedora da Cofins, correspondente a 2% desse faturamento, seu patrimônio fica acrescido do valor do faturamento, mas é diminuído do valor da Cofins. Na apuração de seu lucro real, base de cálculo do imposto de renda, deve considerar, juntamente com outros elementos integrantes do sistema de resultados, a receita, vale dizer, o valor do faturamento, mas também a dívida da Cofins.

O pagamento do tributo é fato financeiro. Tal como o recebimento do preço da mercadoria. Se a empresa é obrigada a considerar, como elemento positivo na apuração de seu resultado econômico, como receita, o valor do faturamento, mesmo sem ter recebido esse valor, que pode estar escriturado como *contas a receber*, pela mesma razão deve considerar, como elemento negativo, como despesa, o valor do tributo, mesmo sem ter pago esse valor, que pode estar escriturado como *contas a pagar*.

## 9. O SURGIMENTO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA. A SUSPENSÃO DE SUA EXIGIBILIDADE E SUA EXTINÇÃO

Há quem sustente que “se o contribuinte intenta qualquer ação ou procedimento administrativo, pelo qual declara não reconhecer a existência da relação jurídica tributária, não pode singelamente contabilizar a despesa que pressupõe exatamente o reco-

nhecimento da relação jurídica tributária”<sup>11</sup>.

A contabilização como despesa, do valor do tributo cuja exigência o contribuinte contesta, “além de incorreta e incoerente, seria insincera, contrária ao princípio da verdade material da contabilidade”<sup>12</sup>.

Não é bem assim, todavia.

A dívida de tributo independe da vontade do contribuinte. Independe de seu *reconhecimento*. Surge com a ocorrência do respectivo fato gerador, sendo o lançamento tributário meramente declaratório, consoante entendimento hoje pacífico entre os doutrinadores<sup>13</sup>.

Pode o contribuinte insurgir-se contra a exigência do tributo: (a) administrativamente, em face de ação fiscal para constituição do crédito tributário respectivo; (b) judicialmente, na mesma situação ou depois de completo o lançamento, com ação anulatória deste; e (c) judicialmente, com mandado de segurança preventivo ou ação declaratória de inexistência da relação jurídica tributária, neste caso independentemente de ação fiscal.

Se há lançamento, é indubitoso o direito que tem o contribuinte de considerar a relação jurídica tributária naquele declarada, ainda que se oponha à validade jurídica do procedimento de constituição do crédito respectivo, e sustente ser indevido o tributo. Sua contabilidade, assim, há de

registrar essa relação, que não é desconstituída pelo fato de ingressar o contribuinte em Juízo sustentando ser indevido o tributo. E ainda que não exista lançamento, terá de considerar que este pode ser feito unilateralmente pelo fisco, independentemente de sua vontade e não obstante sua oposição, e tem natureza meramente declaratória da obrigação. Em outras palavras, pode o fisco declarar existente a relação de tributação. Note-se, pode *declarar* existente, e se existe pode e deve ser contabilmente registrada pelo contribuinte.

Suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, a moratória, o depósito integral do montante correspondente, as reclamações e os recursos nos termos das leis reguladoras do processo administrativo, e a concessão de medida liminar em mandado de segurança. Salvo quanto à primeira, a suspensão da exigibilidade enseja ao contribuinte a oportunidade para, antes de seu pagamento, possa obter uma decisão a respeito de sua pretensão de invalidar o lançamento respectivo.

A obrigação tributária, nascida com a ocorrência do fato gerador respectivo (CTN, art. 113, § 1º), obviamente não deixa de existir em face de qualquer das causas de suspensão de sua exigibilidade. Até que seja a causa definitivamente julgada, a dívida existirá, e como tal deve ser tratada

<sup>11</sup> Ricardo Mariz de Oliveira. O alcance e o sentido sistemático da ineditabilidade dos depósitos de tributos em processos fiscais - A dedutibilidade dos depósitos em processos de consignação em pagamento, em *Direito Tributário Atual, Resenha Tributária*, São Paulo, vol. 14, p. 50.

<sup>12</sup> Ricardo Mariz de Oliveira. O alcance e o sentido sistemático da ineditabilidade dos depósitos de tributos em processos fiscais - A dedutibilidade dos depósitos em processos de consignação em pagamento, em *Direito Tributário Atual, Resenha Tributária*, São Paulo, vol. 14, p. 50.

<sup>13</sup> Cf. Rubens Gomes de Sousa. *Compêndio de Legislação Tributária*, Resenha Tributária, São Paulo, 1975, p. 105; Ruy Barbosa Nogueira. *Curso de Direito Tributário*, 5ª edição, Saraiva, São Paulo, 1980, pp. 224/227; Aliomar Baleeiro. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 505.

contabilmente, e considerada para os efeitos tributários.

Existente a dívida do contribuinte para com o fisco, o patrimônio líquido do primeiro evidentemente não está integrado pelo valor daquela dívida, não obstante perdue a situação de pendência criada com o questionamento administrativo ou judicial.

A decisão definitiva, se contrária ao contribuinte, determinará a conversão do depósito porventura efetuado em renda da Fazenda Pública. E só então estará extinta a obrigação tributária (CTN, art. 156, inciso VI). Se não havia depósito, o contribuinte, vencido, será compelido a fazer o pagamento (CTN, art. 156, I), ou então pode ocorrer uma outra causa legalmente prevista, de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II, III e IV), e então a dívida estará extinta.

A decisão favorável ao contribuinte extinguirá o crédito tributário, quando se tornar definitiva na via administrativa (CTN, art. 156, IX), ou transitar em julgado, em se tratando de decisão judicial (CTN, art. 156, inciso X). Neste caso, tem-se uma recuperação de despesa, resultando acrescido o resultado do período em que ocorrer o fato, vale dizer, a extinção da dívida pela decisão definitiva favorável ao contribuinte.

## 10. IRRELEVÂNCIA DO PAGAMENTO

Mesmo os que sustentam a indedutibilidade dos tributos questionados, admitem que se ocorreu o pagamento é correta a consideração deste como despesa. "Se depois verificar ter sido

indevido o pagamento e pedir sua restituição, esta, exatamente por depender da sentença, somente afetará o patrimônio quando transitar em julgado favoravelmente"<sup>14</sup>.

O pagamento, insista-se neste ponto, somente seria relevante se adotado o denominado regime de caixa. Não quando se adota o regime de competência. A não ser que se tenha como relevante a vontade, nele expressa, o que é de todo incorreto em face da natureza jurídica da obrigação tributária.

Ocorre que a exigência do tributo, com a conseqüente afetação patrimonial, independe de sentença, porque, como já esclarecido, o fisco tem o poder de constituir extrajudicialmente o crédito tributário. Sua desconstituição, esta sim, é que depende de sentença.

Se o tributo foi pago, ainda que indevidamente, é correta a dedução do valor correspondente porque a relação jurídica tributária fora constituída, mediante um lançamento que se completou e tinha existência, ainda que não fosse juridicamente válido. Ou mediante um lançamento a depender apenas de homologação.

De todo modo, o pagamento, como mero fenômeno financeiro, que não ostenta em si mesmo nenhuma consistência econômica, não tem qualquer relevância para tornar dedutível o valor do tributo.

## 11. REGISTRO CONTÁBIL

Na escrituração contábil devem ser registrados todos os fatos que alteram o patrimônio, quantitativa ou

<sup>14</sup> Ricardo Mariz de Oliveira. O alcance e o sentido sistemático da indedutibilidade dos depósitos de tributos em processos fiscais - A dedutibilidade dos depósitos em processos de consignação em pagamento, em *Direito Tributário Atual, Resenha Tributária*, São Paulo, vol. 14, p. 52.



qualitativamente. Mesmo os fatos que apenas consubstanciam uma potencial alteração do patrimônio, a rigor devem ser escriturados, embora a lei não o exija<sup>15</sup>.

O surgimento de uma dívida tributária é fato que altera o patrimônio, quantitativamente, diminuindo-o do valor da dívida surgida. Deve, pois, ser objeto de registro contábil, não obstante esteja a dívida com exigibilidade suspensa, para que as demonstrações contábeis possam expressar a realidade patrimonial, inclusive e especialmente quanto à apuração do resultado do período.

Sendo o tributo, como em regra é, uma despesa<sup>16</sup>, ocorrido o fato do qual resulta a dívida tributária, o valor correspondente deve ser debitado à conta, do sistema de resultados, que tem por função o registro da despesa, e creditado à conta, do passivo, que tem por função o registro de dívidas a serem pagas.

Encerrada a questão, se o julgamento final for favorável ao fisco, deve ocorrer o pagamento do tributo, cujo valor será debitado àquela conta do passivo, fechando-a. Se a decisão final for favorável ao contribuinte, deve o valor correspondente ser levado a débito daquela conta do passivo,

fechando-a, e a crédito de uma conta representativa de recuperação de custos ou despesas. Neste caso, o resultado do período em que se deu o encerramento da questão ficará aumentado, se positivo, ou diminuído se negativo, daquele valor.

Além dos registros mencionados, na hipótese de depósito do valor da dívida tributária, deve ser feito o registro deste, debitando-se a conta especificamente a isto destinada, que poderá ser classificada no ativo, no grupo investimentos<sup>17</sup>, em contrapartida com a conta do ativo disponível de onde tenham saído os recursos financeiros correspondentes<sup>18</sup>.

Encerrada a questão com julgamento favorável ao fisco, o depósito será convertido em renda da Fazenda Pública respectiva, devendo ser debitada aquela conta do passivo, em que estava registrada a obrigação respectiva, e creditada a conta do ativo em que o valor do depósito fora debitado. Se o julgamento favorece o contribuinte, receberá este o valor do depósito, devendo neste caso ser debitada a conta em que o valor ingressar, geralmente "caixa", ou "bancos", e creditada a conta de investimentos em que o depósito estava registrado.

<sup>15</sup> A não-obrigatoriedade de escrituração de fatos que apenas consubstanciam potenciais alterações do patrimônio decorre de haver a Lei nº 6.404/76, ao elencar os grupos de contas integrantes do balanço patrimonial, deixado de indicar o grupo das denominadas *contas de compensação*, próprias para a escrituração de tais fatos. E da exigência de menção a esses fatos em notas explicativas (art. 176, §§ 4º e 5º), que devem complementar as demonstrações financeiras, ou mais exatamente, as demonstrações contábeis da companhia.

<sup>16</sup> Salvo, é claro, o imposto de renda, cujo fato gerador é o lucro, e nos termos da lei vigente entende-se que o imposto consubstancia uma parte desse lucro, que é atribuída ao Estado.

<sup>17</sup> A rigor, dentro dos princípios contábeis, e tendo em vista que a escrituração deve retratar, com a maior fidelidade possível, a situação patrimonial da empresa, a conta em que é registrado o depósito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário deveria ser classificada como de *resultado pendente*. Ocorre que o legislador omitiu tal classificação, e deu ao grupo *investimentos* uma abrangência residual, determinando que sejam nele classificadas as contas "não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa" (Lei nº 6.404/76, art. 179, III).

<sup>18</sup> Geralmente a conta "Bancos", quando o depósito é feito em cheque, ou então a conta "Caixa", se é feito o depósito em dinheiro.

O valor da correção monetária do depósito, recebido pelo contribuinte, deve ser escriturado a débito da conta "caixa", ou "bancos", e a crédito da conta que tenha a função de registrar as correções monetárias do ativo permanente.

## 12. RESTRIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA E À JURISDIÇÃO

A Constituição Federal diz ser assegurada aos litigantes em processo judicial ou administrativo ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes<sup>19</sup>. A norma que impõe ao contribuinte o ônus do imposto de renda sobre o valor dos tributos cuja exigência venha a impugnar, constitui, sem dúvida alguma, severa restrição ao direito de defesa.

O art. 8º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, proibindo que se leve em conta na determinação da base de cálculo do imposto de renda, tributo cuja exigibilidade esteja suspensa, cria um ônus para o contribuinte que deixa de pagar esse tributo porque está exercitando o seu direito de impugnar a exigência respectiva. Como dificilmente uma decisão final no processo administrativo é proferida no mesmo exercício, o direito de questionar a exigência dos tributos, mesmo que apenas na via administrativa, fica praticamente excluído.

Mais difícil, ainda, é obter uma decisão judicial definitiva sobre a oposição do contribuinte à cobrança de um tributo, no mesmo exercício em que terminou o prazo ordinário para o respectivo pagamento. Assim, o direito à jurisdição, constitucionalmente

garantido, sofre também sério obstáculo a seu exercício.

Se o contribuinte impugna a exigência de um tributo e resta vencido, o seu ônus fica elevado, por força da norma em referência, da quantia correspondente ao imposto de renda sobre a mesma calculado, já que será considerada *redução indevida do lucro real*. Ficará, pois, sempre que pretender impugnar uma exigência de tributo, diante da ameaça de significativo acréscimo decorrente do fato de haver exercitado o seu direito de defesa no processo administrativo-fiscal, ou buscado o amparo do Poder Judiciário.

A rigor, portanto, a restrição constante do art. 8º da Lei nº 8.541/92 configura verdadeira sanção contra os que se utilizam das garantias constitucionais. E assim, lesiona, sem dúvida, as normas do art. 5º, inciso LV, da vigente Constituição Federal.

## 13. CONCLUSÃO

Diante do que foi exposto, pode-se concluir que a restrição contida no art. 8º da Lei nº 8.541/92 ofende diretamente a norma do art. 43 do Código Tributário Nacional, e indiretamente o art. 153, inciso III, da Constituição Federal posto que de sua aplicação resulta uma base de cálculo do imposto de renda maior do que o acréscimo patrimonial havido no período em que se tornam devidos os tributos respectivos. Ofende, outrossim, aquela restrição, as garantias constitucionais da ampla defesa e da inafastabilidade do controle judicial dos atos administrativos, chocando-se, pois, com os incisos XXXV e LV, da Carta Magna.

<sup>19</sup> Constituição Federal, art. 5º, inciso LV.