

Contratos Coligados e o Reconhecimento Adequado de Receitas Tributáveis

Linked Contracts and the Proper Recognition of Income for Tax Purposes

André Elali

Professor Associado de Direito Tributário da UFRN. *E-mail*: andreelali@andreelali.com.br.

Recebido em: 16-2-2023 – Aprovado em: 6-7-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.54.2.2023.2324>

Resumo

Este artigo tem como objetivo examinar a adequação do reconhecimento de receitas tributáveis no contexto dos contratos coligados. Examinar-se-á, dentro da dogmática jurídica, o conceito de contratos coligados, demonstrando-se características e o regime próprio de tal estrutura negocial. Também estabelecer-se-á a relação do aspecto temporal da incidência de tributos federais com atos e negócios jurídicos condicionados, apontando-se, tecnicamente, o correto método de aplicação da legislação tributária. Avaliar-se-á, finalmente, a correta utilização da prova em matéria de lançamento de créditos tributários nestas situações dos contratos coligados.

Palavras-chave: lançamento tributário, contratos coligados, reconhecimento de receitas, aspecto temporal, prova.

Abstract

This article aims to examine the legal recognition of revenue in the context of related contracts. It will examine the legal concept of related contracts, demonstrating characteristics and the proper regime of such a legal structure. It will also establish the relation of the temporal aspect of the incidence of federal taxes with legal acts and transactions, pointing out, technically, the correct method of application of the tax legislation. Finally, it will examine the correct use of the proof regarding the expedition of tax credits in those situations of related contracts.

Keywords: tax assessment, linked/related contracts, income, proof.

I. Controvérsia e delimitação do objeto

O sistema tributário brasileiro foi estruturado a partir de uma rígida divisão de competências na Federação¹ e, nesse contexto, cabe à União Federal tributar

¹ Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Brushat-sky, 1972, p. 9; Raul Machado Horta. *Problemas do Federalismo. Perspectivas do Federalismo brasileiro*. Belo Horizonte, 1958, p. 23.

as receitas das pessoas jurídicas, o que pode se dar por diferentes regimes fiscais (lucro real/lucro presumido/Simples). Não é demais comentar que o respeito às atribuições de cada entidade federativa e aos limites do poder de tributar é essencial para o modelo federativo e para o Estado de Direito².

A legislação tributária federal, nesse sentido, estabelece a incidência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre a receita³, conceito que foi muito debatido durante décadas. O atual conceito de receita vem sendo forjado na jurisprudência desde a discussão do PIS e da Cofins cumulativos, passando pelo regime não cumulativo e pelo tema da exclusão de ICMS/ISS das respectivas bases de cálculo.

Pertinente, a esse respeito, o registro, ao analisar a evolução jurisprudencial do STF sobre a controvérsia dos conceitos de faturamento/receita bruta, de Ives Gandra da Silva Martins, no sentido de que “todos os ingressos que componham o patrimônio de uma sociedade serão ‘receitas’, podendo decorrer do que advém da exploração do próprio objeto social da empresa, ou de aplicações financeiras ou de outra natureza.”⁴

Adotar-se-á, portanto, a premissa de que o conceito de receita envolve os ingressos relacionados à atividade econômica, permitindo a incidência das regras-matrizes dos tributos federais. O objeto da análise aqui posta, por outro lado, envolve a figura dos contratos coligados, que exigem atos e procedimentos sistemáticos à sua validade e eficácia, gerando efeitos tributários importantes. Nesses negócios jurídicos, em que muitas das condições são ou não atendidas, como fica a incidência dos tributos federais sobre a receita? Pode-se presumir a

² Cf. Roberto Bin. *Lo stato di diritto – come impone regole al potere*. Bologna: Società editrice il Mulino, 2004, p. 7-11.

³ Cf. José Antônio Minatel. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 124. Também é oportuno o que aduz Ives Gandra da Silva Martins: “O fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, que se realiza na ocorrência da elevação patrimonial de valores, bens ou direitos relativos. Por essa razão, explícita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma aquisição. A aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-la. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente. Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria fato imponible do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquele correspondente à obtenção de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário. Os intérpretes têm, algumas vezes, tido dificuldades em esclarecer o que seria disponibilidade jurídica, mormente ao se levar em consideração que o simples fato de uma disponibilidade econômica ter tratamento legal, tal tratamento a transforma também em disponibilidade jurídica. Temos nos insurgido contra a impropriedade redacional, a partir da concepção de que não há objeto ajurídico no Direito. E distinguir, no Direito, situações a partir da adjetivação ‘jurídica’ é tornar o gênero, espécie.” (Ives Gandra da Silva Martins. *Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 11*. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1986, p. 265/267)

⁴ Cf. Ives Gandra da Silva Martins. O conceito de receita plasmado pela Suprema Corte. In: ELALI, André; ZARANZA, Evandro; LUCENA JR., Fernando (coord.). *Direito corporativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 43-ss.

receita? Como pode o lançamento constituir o crédito tributário sem ofender os direitos fundamentais e os limites do poder de tributar?

Eis algumas questões que serão aqui examinadas, na pretensão de auxiliar na conclusão de tema controverso e bastante complexo.

II. Contratos coligados. Sistemática

O conceito de contratos coligados é baseado na interdependência de atos sucessivos e condicionais. Neles, deve haver (i) um propósito comum, (ii) uma unidade da operação econômica, e (iii) a pluralidade de relações contratuais.

Trata-se, portanto, de relação de interdependência entre contratos, em que a consecução do negócio jurídico-econômico em comum pressupõe, naturalmente, a exequibilidade de todas as obrigações previstas nos respectivos contratos. Em outros dizeres, em hipótese de contratos coligados, por expressa manifestação da vontade dos agentes econômicos, fica evidenciada a vinculação dos acordos de vontades, revelando a inviabilidade da análise estanque e individualizada de apenas um dos pactos, quando todos foram unidos pela mesma função econômica comum.

Por conseguinte, o contrato não reproduz nada isoladamente. Sem atendimento da estrutura adequada, os contratos não podem ser concluídos. Por isso mesmo, a interpretação da estrutura negocial está vinculada a todos os passos, atos e procedimentos das partes na equação econômica comum⁵.

A doutrina e a jurisprudência dos tribunais, notadamente do Superior Tribunal de Justiça, orientam-se de modo pacífico no sentido de que os contratos coligados possuem os requisitos (i) do propósito comum, (ii) da unidade da operação econômica, e (iii) da pluralidade de relações contratuais interligadas sob uma perspectiva econômica e funcional. E isso porque, nos contratos coligados, as partes celebram uma pluralidade de negócios jurídicos tendo por desiderato um conjunto econômico, criando entre eles efetiva dependência. Com efeito, a unidade de interesses, principalmente econômicos, é destacada pela doutrina especializada como a característica fundamental para a identificação dos contratos coligados e conexos⁶.

⁵ “A interdependência, a conexidade ou a coligação dos contratos firmados pelas partes (cisão de empresa, acordo de acionistas e contrato de locação) resultam claras e evidentes, haja vista a unidade dos interesses representados, principalmente os de natureza econômica, constituindo esse plexo de avenças o que a doutrina denomina de contratos coligados. Em caso assim, embora possível visualizar de forma autônoma cada uma das figuras contratuais entabuladas, exsurge cristalina a intervinculação dos acordos de vontade assentados, revelando a inviabilidade da revisão estanque e individualizada de apenas um dos pactos, quando unidos todos eles pela mesma função econômica comum.” (STJ, 5ª Turma, AgRg no Resp n. 1.206.723/MG, Rel. Min. Jorge Mussi, v.u., *DJe* 11.10.2012)

⁶ Cf. Marcelo Proença Fernandes. *Contratos: eficácia e relatividade nas coligações contratuais*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 204-259. Afirma o autor: “Tendo presentes tais situações, torna-se possível constatar que coligação contratual funciona como uma fonte de deveres jurídicos para as

Logo, toda a interpretação da operação econômica se sujeita ao todo e não isoladamente. Em outros dizeres, “os contratos individuais ligam-se entre si por um nexo, para formar a coligação”, isto é, “ligam-se por um vínculo substancial, uma relação de dependência”, de forma que “um deles é condição ou motivo do outro”⁷.

Waldírio Bulgarelli ratifica essa premissa, porquanto “os contratos são queridos pelas partes como um todo. Um depende do outro de tal modo que cada qual, isoladamente, seria desinteressante. Na primeira forma, dois contratos completos, embora autônomos, condicionam-se, reciprocamente, em sua existência e validade. Cada qual é a causa do outro, formando uma unidade econômica. Enfim, a intenção das partes é que um não exista sem o outro.”⁸

Nesse cenário, os contratos coligados são aqueles que, apesar de sua autonomia, se reúnem por nexo econômico funcional, o que coincide com a doutrina⁹. Também na jurisprudência¹⁰, é pacífica a orientação de que os contratos coligados

partes. Trata-se de uma nova concepção de fonte de obrigações, paralelamente aos contratos, à lei e às manifestações de vontade. A partir do momento em que passa a compor dada coligação, o contrato assume uma feição inteiramente nova, surgindo para os contratantes uma série de consequências. Uma delas consiste justamente no aparecimento de deveres secundários, colaterais e sistêmicos. [...] Desse modo, um exame institucional da coligação, a apreensão de seus adequados fins e a incidência da nova principiologia leva à constatação de que as partes integrantes de dado grupo de contratos possuem deveres recíprocos que devem necessariamente ser cumpridos. Essas obrigações, ditas sistêmicas ou supracontratuais, têm por escopo essencialmente a manutenção da rede de contratos e o alcance da finalidade comum do grupo, consistente no funcionamento da operação econômica global.” *Idem, ibidem*.

⁷ Cf. Roberto Rosas. Contratos coligados. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*. São Paulo, jan./mar. 1978, p. 31.

⁸ Cf. Waldírio Bulgarelli. *Contratos mercantis*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 91.

⁹ “Os contratos coligados são queridos pelas partes contratantes como um todo. Um depende do outro de tal modo que cada qual, isoladamente, seria desinteressante.” (Cf. Orlando Gomes. *Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 121); “Por força de disposição legal, da natureza acessória de um deles ou do conteúdo contratual (expresso ou implícito), encontram-se em relação de dependência unilateral ou recíproca.” (Cf. Francisco Paulo de Crescenzo Marino. *Contratos coligados no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 99)

¹⁰ “*Recurso especial. [...] Contratos coligados. Unidade de interesses econômicos. Relação de interdependência evidenciada. Exceção de contrato não cumprido. Título executivo. Inexigibilidade. [...] 4. A unidade de interesses, principalmente econômicos, constitui característica principal dos contratos coligados. 5. Concretamente, evidenciado que o contrato de financiamento se destinou, exclusivamente, à aquisição de produtos da Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga, havendo sido firmado com o propósito de incrementar a comercialização dos produtos de sua marca no Posto de Serviço Ipiranga, obrigando-se o Posto revendedor a aplicar o financiamento recebido na movimentação do Posto de Serviço Ipiranga, está configurada a conexão entre os contratos, independentemente da existência de cláusula expressa. 6. A relação de interdependência entre os contratos enseja a possibilidade de arguição da exceção de contrato não cumprido. 7. Na execução, a exceção de contrato não cumprido incide sobre a exigibilidade do título, condicionando a ação do exequente à comprovação prévia do cumprimento de sua contraprestação como requisito imprescindível para o ingresso da execução contra o devedor. Recurso especial desprovido.” (STJ, 3ª Turma, REsp n. 985.531/SP, Rel. Min. Vasco Della Giustina, v.u., *DJe* 28.10.2009); “Os contratos coligados são aqueles que, apesar de sua autonomia, se reúnem por nexo econômico funcional, em que as*

ensejam uma exegese em conjunto de todos os pactos, sendo inviável a análise individualizada de apenas um dos pactos, quando todos eles estão unidos pela mesma função econômica comum.

III. Reconhecimento de receitas sem o atendimento das condições de contratos coligados

A existência de coligação de contratos envolve condições que, não sendo atendidas, afastam a conclusão do negócio jurídico. Nesses casos, complicada se coloca a questão da possibilidade de a autoridade tributária expedir lançamentos tributários sem que ocorra a conclusão dos contratos coligados. Entretanto, tem ocorrido, na *práxis* do sistema tributário, a expedição de lançamentos tributários que desprezam o conceito de condição no direito contratual. Presume-se, nessa hipótese, que o contrato se concluiu quando, em verdade, ele depende de atos e procedimentos futuros.

Assim, a constituição de créditos tributários que se baseia em contratos coligados deve comprovar a realização das condições globais da equação econômica. Não o fazendo, a autoridade tributária acabará incorrendo em presunção arbitrária e ilegal de reconhecer receitas ou atividades ainda inválidas e ineficazes. Nesse contexto, o lançamento acabará por ferir o seu regime jurídico, eis que não observará o conteúdo dos requisitos essenciais do ato administrativo¹¹.

Logo, quando o lançamento é expedido sem provas da realização do negócio, ou seja, sem a conclusão da equação econômica, com transferência de riqueza, direta ou indireta, infere-se um ato administrativo sem lastro em provas. E sem provas, o lançamento acaba sendo maculado por um vício insanável, a exemplo de entendimentos, dentre outros, do Carf¹². Ou seja, a falta de provas da

vicissitudes de um podem influir no outro, dentro da malha contratual na qual estão inseridos. [...] Nesse passo e em uma perspectiva funcional dos contratos, deve-se ter em conta que a invalidade da obrigação principal não apenas contamina o contrato acessório (CC, art. 184), estendendo-se, também, aos contratos coligados, intermediário entre os contratos principais e acessórios, pelos quais a resolução de um influenciará diretamente na existência do outro.” (STJ, 4ª Turma, REsp n. 1.141.985/PR, Rel. Min. Luís Felipe Salomão, v.u., *DJe* 07.04.2014)

¹¹ Cf. Manoel Dias. O vício formal no lançamento tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano (coord.). *Direito tributário e processo administrativo aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 345-346.

¹² Nesse sentido: “*Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Nulidade do lançamento*. Carece de provas o lançamento por omissão de receitas financeiras efetuado com base em DIRFs apresentadas por instituições financeiras quando a unidade da RFB de origem, mesmo que instada em sede de julgamento de recurso voluntário, não junta aos autos cópia física ou extrato de sistema contendo tais Declarações. Tal situação não constitui hipótese de anulação do auto de infração por vício de forma, mas sim de improcedência da autuação por falta de provas.” (Processo n. 13802.001272/95-78, Recurso Especial do Procurador, Data da Sessão: 12.12.2016, Rel. Adriana Gomes Rego, Acórdão 9101-002.506); “*Acórdão n. 105-15.237 – IRPJ e outros – omissão de receitas – falta de contabilização de pagamento de compras – indústria* – art. 40 da Lei 9.430/96, só tem lugar quando há a interação com o contribuinte para que ele tenha oportunidade de informar a origem dos recursos, índices de quebra e perdas no processo produtivo e entrega venda CIF e outras

conclusão do negócio jurídico objeto da coligação de contratos impede a presunção de receitas financeiras.

A esse respeito, destaca-se importante estudo de Ricardo Mariz de Oliveira, que ressalta que o reconhecimento de receitas é um termo advindo da ciência contábil, a partir do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, “no qual a palavra (ou o verbo ‘reconhecer’) foi empregada no art. 6º, parágrafo 5º, diretamente a respeito de inexatidão do período competente para o lucro, e mediatamente a respeito das receitas que o compõem, também em parágrafos dos arts. 10 e 27, assim como no art. 29, a respeito do lucro de certos contratos de longo prazo e de atividades no setor imobiliário, além do art. 31, parágrafo 2º, relativo a ganhos de capital na venda de bens do ativo permanente.”

Aliás, assinala Oliveira que a própria Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que deu origem ao Decreto-lei n. 1.598, aproximou o tema jurídico da ciência contábil ao “determinar o levantamento das demonstrações financeiras com observância entre outros requisitos.”¹³

Continua o mesmo autor, de modo coerente, afirmando que o reconhecimento de receita corresponde ao “ato de reconhecer que a receita existe”, porque foi adquirida. Ainda sobre o tema, assevera de modo coerente Ricardo Mariz de Oliveira que tal conceito foi inserido no Direito positivo brasileiro, passando a empreender a noção de que a receita “passou a existir porque já foi adquirida, por isso mesmo ganha.”¹⁴

Daí a importância da prova e da conclusão da operação negocial. *In casu*, é evidente que a presunção de “receitas” encontra um óbice intransponível, eis que para a realização da “receita” é necessário que ocorra aumento patrimonial do sujeito passivo¹⁵. Sem incremento patrimonial, inexistente lógica em presumir receitas.

ocorrências que podem afetar o valor tributável. Para não haver dúvidas, a intimação deve individualizar os fornecedores e os documentos obtidos na circularização junto aos vendedores e conceder prazo de no mínimo vinte dias para atendimento. Auditoria contábil-fiscal que não atende tais requisitos contamina o lançamento de dúvida quanto aos critérios quantitativo e temporal da regra-matriz de incidência. *Lançamentos reflexos – PIS, CSLL e Cofins – Afastada a tributação em relação ao IRPJ*, afastam-se também os lançamentos decorrentes, por se basearem nos mesmos fatos. Recurso provido. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso e declarar insubsistente o lançamento. Vencida a Conselheira Nadja Rodrigues Romero.”

¹³ Cf. Ricardo Mariz de Oliveira. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica? *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*). São Paulo: Dialética, 2016. vol. 3, p. 298-316.

¹⁴ Cf. Ricardo Mariz de Oliveira. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica? *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*). São Paulo: Dialética, 2016. vol. 3, p. 298-316.

¹⁵ Cf. Ricardo Mariz de Oliveira. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica? *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*). São Paulo: Dialética, 2016. vol. 3, p. 298-316. Continua o autor: “Enfim, quando falamos em ‘reconhecimento de receita’, estamos nos referindo exatamente ao ato, com as características expostas, através do qual se ‘reconhece’ ter havido a aquisição de um direito pela pessoa titular de um patrimônio, cujo direito passa a integrar esse patrimônio (um novo bem do ativo

E isso porque a realização de receitas envolve alguma das situações que a doutrina reitera de modo lógico e coerente: i. a empresa receber pagamentos ou qualquer meio de aumento patrimonial; ii. desaparecer qualquer passivo; iii. surgimento de novo ativo. Em outras palavras, portanto, “a realização da renda concretiza-se quando o direito do qual ela decorre esteja ganho, isto é, definitivamente adquirido e à disposição do titular do patrimônio aumentado por ela.”¹⁶ Sem essas condições, inexistente receita para fins de incidência dos tributos federais.

patrimonial, isto é, um novo direito sobre uma coisa material ou imaterial) e o aumento em relação ao seu montante universal e líquido anterior à aquisição. Por consequência, a Contabilidade ‘reconhece’ o movimento econômico entrante a crédito de uma conta de resultado, ou seja, a crédito de uma conta de receita, e daí advêm outras consequências e providências, como a integração desse direito na base de cálculo do imposto de renda (assim como no fato gerador e na base de cálculo das contribuições sociais antes referidas), a obrigação de recolhimento dos tributos devidos em consequência da aquisição da receita e da renda por ela produzida, a obrigação de preenchimento de declarações de receitas e de rendimentos etc. [...] Já a empresa está submetida, como regra, ao regime de competência (‘accrual basis’), em que as mutações patrimoniais ocorrem na medida da aquisição de direitos e obrigações, independentemente dos ingressos financeiros ou das saídas de caixa. Portanto, passamos a nos concentrar no imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), e a tratar do reconhecimento das respectivas receitas e das questões tributárias que giram em torno dele, tendo como premissas todas as considerações e observações apresentadas até aqui. Pode-se concluir que os possíveis problemas relacionados ao reconhecimento de receitas (se não todos, a maioria) giram em torno do momento em que ele ocorre, ou em que deve ocorrer, o que significa dizer que também estamos diante do elemento ou aspecto temporal do fato gerador do IRPJ. Mas, quanto a isto, é preciso atenção, pois sabemos que a doutrina vem explicando há décadas, com propriedade, que o fato gerador do IRPJ ocorre no momento do encerramento do período-base, afirmação esta que também se tomou assentada nas jurisprudências administrativas e judiciais. Sendo assim, o momento de reconhecimento da receita lida apenas com uma particularidade do elemento ou aspecto temporal do fato gerador, particularidade esta que se apresenta principalmente nos tributos de apuração periódica que abrangem, em seu fato gerador e base de cálculo, os vários fatos ocorridos dentro desse período. São os tributos, como o imposto de renda, a propósito dos quais doutrina antiga se referia como fatos geradores complexos e de realização complexiva. Pois bem, o momento de reconhecimento das receitas está umbilicalmente relacionado ao conceito de disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou proventos, o qual integra a definição do fato gerador do imposto de renda, dada pelo art. 43 do CTN e assentada na norma constitucional que outorga tal competência à lei complementar. Contida no art. 146, inciso III, letra ‘a’, da Constituição Federal. [...] Pois bem, na ciência contábil, da qual promana a expressão ‘conhecimento de receitas’, a noção está relacionada a outro conceito, que se denomina ‘realização da receita’. A Resolução CFC n. 750, de 29 de dezembro de 1993, que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (os ‘princípios de Contabilidade geralmente aceitos’, a que se refere a Lei n. 6.404, e que na versão original da resolução eram chamados ‘princípios fundamentais de Contabilidade’), depois de dizer no ‘caput’ do art. 9º que ‘as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem [...]’, explicita no parágrafo 3º: ‘Parágrafo 3º As receitas consideram-se realizadas: I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados; II – quando do desaparecimento, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo; III – pela geração natural de novos ativos, independentemente da intervenção de terceiros. IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.’ *Idem, ibidem.*

¹⁶ Cf. Ricardo Mariz de Oliveira. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica? *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*). São Paulo: Dialética, 2016. vol. 3, p. 298-316.

Não é outra a conclusão de Rubens Gomes de Souza¹⁷, que afirmou categoricamente que o “conceito de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio”, este sendo “o montante de riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento”, enquanto a renda “é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo”. No mesmo sentido, ressalte-se, sempre foi a interpretação de Amílcar de Araújo Falcão¹⁸.

O Código Tributário Nacional, de modo claro, é a base legal de toda a construção doutrinária, conforme dispõe o art. 43¹⁹. Como se sabe, o imposto sobre a renda envolve sempre o que se denomina de “acréscimo patrimonial”. Já as contribuições (PIS, Cofins e CSLL) têm como hipóteses de incidência, respectivamente, as “receitas” e o “lucro”. Assim, se não houver qualquer das situações que permitam a realização adequada de receita, não incidem os tributos mencionados. Até porque inexistem, nesses cenários, manifestação de capacidade contributiva.

O exame de Ricardo Mariz de Oliveira também foi realizado detidamente no seu clássico trabalho sobre Imposto sobre a Renda, no qual fica, reiteradamente, claro que: “retira-se do art. 43 duas constatações capitais, que são: – o fato gerador é sempre a existência de aumento de patrimônio; – o aumento de patrimônio pode ser produzido por qualquer causa eficiente.”²⁰

¹⁷ Cf. Rubens Gomes de Souza. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, p. 197-ss.

¹⁸ Cf. Amílcar de Araújo Falcão. *Imposto de Renda e lucros extraordinários*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1963.

¹⁹ “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

²⁰ Cf. Ricardo Mariz de Oliveira. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 284. Essa posição é coerente com a jurisprudência: “*Tributário e processual civil. Ação anulatória de débito fiscal. IRPJ. Omissão de receita da pessoa jurídica. Lançamento fundado em indícios de irregularidade quanto à efetiva prestação de serviço bem como saída de produtos sem nota fiscal. Prova pericial contrária à omissão de receita. Nulidade do lançamento*. 1. Se a pessoa jurídica foi autuada por omissão de receita fundando-se o fisco em indícios de irregularidade quanto à efetiva prestação de serviço bem como saída de produtos da empresa sem registro em nota fiscal, sem, contudo, demonstrar tais alegações e a prova pericial produzida ilidiu tal fato, é nula a inscrição em dívida ativa. 2. Apelação e remessa oficial desprovidas.” (TRF-1, 3ª Turma Suplementar, AC n. 2.489/MG 96.01.02489-1, Rel. Juiz Federal Wilson Alves de Souza (conv.), Data de Julgamento: 14.10.2004, Data de Publicação: 11.11.2004, DJ p.102); “*Tributário e processual civil. Ação anulatória de débito fiscal. IRPJ. Omissão de receita da pessoa jurídica. Lançamento fundado em indícios de irregularidade. Prova pericial contrária à omissão de receita. Nulidade do lançamento. Inexistência de pressupostos de validade e cerceamento de defesa não caracterizados*. 1. Se a pessoa jurídica foi autuada por omissão de receita fundando-se o fisco em indícios de irregularidade, sem, contudo, demonstrar tais alegações e a prova pericial produzida ilidiu tal fato, é nula a inscrição em dívida ativa. 2. Pressupostos de validade da relação processual presentes. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando o mandado de citação foi validamente expedido e cumprido e os autos foram retirados pela Procuradoria da Fazenda Nacional dentro do prazo legal. 3. Apelação e remessa

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é coerente com tais conclusões há décadas: “o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial mais a respectiva disponibilidade jurídica ou econômica.” (STJ, REsp n. 181.912/PR, Rel. Min. Ari Pargendler, *DJU* 03.11.1998).

Inter alia, diante dos contratos coligados, aplicam-se as disposições dos instrumentos conjuntamente com os atos e procedimentos acessórios, em consonância com o que estabelece o Código Civil²¹. Aqui, portanto, destaca-se a inviabilidade de presunção de receitas, pois o reconhecimento de receitas exige que elas sejam juridicamente auferidas, isto é, o contribuinte auferiu-as quando detenha disponibilidade jurídica, conforme entendimento reiterado do Carf²².

Em tal contexto, reitere-se, ainda, o teor de decisões reiteradas do Carf quanto à “disponibilidade” exigida na Lei Complementar (CTN) para permitir a incidência do IRPJ, com reflexos, evidentemente, sobre as contribuições sociais.

Nesse contexto, o termo “receita” representa um conceito ligado a entradas em face de vendas de mercadorias e/ou de serviços²³. É esta a lição clássica da doutrina internacional, conforme registram Robert T. Sprouse e Maurice Moonitz: “Receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (ou bens e serviços) de uma empresa durante aquele período.” (Tradução livre)²⁴

Apresenta-se pertinente, neste momento, o teor de parecer elaborado em 1972 pelo Professor Ruy Barbosa Nogueira, o qual, analisando questão do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, apontou que há 2 (duas) espécies de “fatos geradores”: (1) fatos instantâneos; (2) fatos complexivos ou periódicos, “cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo e que

oficial não providas.” (TRF-1, 7ª Turma, AC n. 17.216/DF 2000.01.00.017216-1, Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Data de Julgamento: 09.11.2009, Data de Publicação: 13.11.2009, *e-DJF1* p. 214)

²¹ “Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.”; “Art. 128. Sobrevindo a condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe; mas, se aposta a um negócio de execução continuada ou periódica, a sua realização, salvo disposição em contrário, não tem eficácia quanto aos atos já praticados, desde que compatíveis com a natureza da condição pendente e conforme aos ditames de boa-fé.”; “Art. 130. Ao titular do direito eventual, nos casos de condição suspensiva ou resolutiva, é permitido praticar os atos destinados a conservá-lo.”; “Art. 131. O termo inicial suspende o exercício, mas não a aquisição do direito.”

²² O acórdão CSRF/01-0632 é elucidativo: “*IRPF – aquisição de disponibilidade financeira jurídica de renda – comissões pagas com notas promissórias endossadas pelos devedores, com vencimentos para o ano seguinte, recebidas ‘pro soluto’ – dação em pagamento.* Há disponibilidade jurídica quando se adquire título vencido, ou quando este vencer, ocasião em que exsurge o direito à pretensão e/ou à ação para exigir o crédito. Enquanto o direito não puder ser exigido, tem-se direito de crédito, mas não ainda disponibilidade jurídica de renda.”

²³ Cf. Vicenzo Masì. *La moderna regioneria nell’azienda moderna*. 1. ed. Bologna: Zuffi, 1962, p. 244.

²⁴ Cf. Robert T. Sprouse; Maurice Moonitz. *A tentative of broad accounting principles for business enterprises*. *Accounting Research* n. 3. New York, AICPA, 1962, p. 46.

consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados.”²⁵ Ao final, arremata o autor que a lei tributária não permite “a apuração, lançamento e exigência do imposto antes da consumação do fato gerador [...]”.²⁶

IV. A questão das provas e a importância da técnica da circularização

Outro aspecto importante diz respeito à presunção da atividade fiscalizatória sem qualquer metodologia técnica para o reconhecimento de receita. Ou seja, infere-se, em alguns casos, a total inexistência de provas e/ou sequer de meros indícios.

Ensina Roque Carrazza que “presunção é a suposição de um fato desconhecido”, diferindo, pois, da prova. Enquanto esta produz certeza, aquela gera uma “probabilidade”²⁷. E o ônus da prova, em matéria tributária, é incumbência do próprio ente fiscal²⁸.

Logo, infere-se que uma coisa é a presunção de legitimidade da existência do ato administrativo; outra coisa é o conteúdo em si do ato administrativo. Como ensina Suzy Gomes Hoffman, a presunção de legitimidade em questão não diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, mas à sua existência no mundo jurídico²⁹.

Nesse contexto, é insustentável o lançamento tributário ou qualquer ato administrativo expedido sem suporte em provas. E mesmo nas hipóteses de presunções fiscais, ainda continua competindo à autoridade administrativa “apresentar provas do fato a partir do qual se estabelece o raciocínio presuntivo. Qualquer que seja a modalidade de presunção, é imprescindível a prova dos indícios para, a partir deles, demonstrar a existência de causalidade.”³⁰

²⁵ Cf. Ruy Barbosa Nogueira. *Imposto de Renda* – parecer. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (org.). *Doutrinas essenciais* – direito tributário. São Paulo: RT, 2011. vol. III, p. 665-671.

²⁶ Cf. Ruy Barbosa Nogueira. *Imposto de Renda* – parecer. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (org.). *Doutrinas essenciais* – direito tributário. São Paulo: RT, 2011. vol. III, p. 665-671.

²⁷ Cf. Roque Antonio Carrazza. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 319. Afirma o autor: “A partir do momento, porém, em que as conjecturas da autoridade administrativa começam a materializar-se em atos concretos contra o contribuinte, é mister venham observados alguns pressupostos e requisitos, de modo a não lhe violentar direitos subjetivos fundamentais. [...] Uma pessoa só pode ser havida por violadora da ordem jurídica, com base em fatos e dados consistentes e incontroversos. [...] Vem ao encontro destas ideias, o axioma ‘*in dubio contra fiscum*’. [...] A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fatos para compelir os contribuintes – ou terceiros – a pagar tributos ou suportar multas fiscais. É que a liberdade e a propriedade das pessoas não podem navegar ao sabor das presunções.” *Idem, ibidem*.

²⁸ Cf. Paulo de Barros Carvalho. Notas sobre a prova no processo administrativo tributário. *Direito tributário* – homenagem a Alcides Jorge Costa, p. 859-860.

²⁹ Cf. Suzy Gomes Hoffman. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999, p. 127.

³⁰ Cf. Fabiana Del Padre Tomé. *A prova no direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 623.

É oportuna, nesse sentido, a lição de Maria Rita Ferragut a respeito da qualificação de “enunciados como ‘prova’”, pois sujeita “ao cumprimento de métodos de produção reconhecidos pelo sistema.”³¹ Ademais, “Para ingressar no ordenamento jurídico, o direito positivo seleciona as propriedades que entram e as que ficam fora do sistema: é a dualidade do ser e do dever-ser, do sistema social e do jurídico. É a segurança jurídica e a legalidade impondo limites ao conhecimento humano juridicamente relevante. Por conta disso, muitos fatos sociais não assumem o *status* de fato jurídico.”³²

Por outro lado, deve-se ponderar que detém a autoridade tributária meios de realizar a prova de eventual situação jurídica e fática do sujeito passivo. Nesse ponto, destaca-se a circularização, que constitui técnica de auditoria que consiste na obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes ao contribuinte para instruir o procedimento de fiscalização e, portanto, permitir que o lançamento seja realizado mediante a obtenção de evidências robustas sobre os eventos apurados, e não meras suposições e/ou presunções superficiais.

O Carf, aliás, vem consolidando a sua atual orientação jurisprudencial para reforçar o caráter fundamental e necessário da utilização de tal técnica para assegurar a validade de lançamento tributário lavrado após a conclusão de procedimento de fiscalização³³.

³¹ Cf. Maria Rita Ferragut. *As provas e o direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 59.

³² Cf. Maria Rita Ferragut. *As provas e o direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 59.

³³ Nesse sentido: Número do Processo 19515.720786/2016-89, Rel. Lizandro Rodrigues de Sousa, Acórdão n. 1201-003.560. “Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ano-calendário: 2013 omissão de receita. Passivo fictício. Obrigação não comprovada. Regime de competência. Nulidade por erro no aspecto temporal. A omissão de receita decorrente de passivo fictício caracterizado pela não comprovação da obrigação registrada na contabilidade deve ser apurada com obediência ao regime de competência, tributando-se a irregularidade no período de apuração em que se houve o registro contábil da obrigação que lhe deu causa, sob pena de nulidade material da cobrança. Aplicação da Súmula Carf n. 144. Omissão de receita. Passivo fictício. Manutenção de obrigação vencida. Insuficiência de elementos para aplicação da presunção legal.

O uso da presunção legal por manutenção de passivo não mais existente deve ser demonstrada e justificada com elementos convincentes, como comprovação do pagamento, diligência aos fornecedores, circularização com clientes etc. O mero fato de algumas dívidas já terem sido vencidas, desacompanhado de qualquer outro indício, não é suficiente para presumir que houve omissão de receitas por ausência de baixa contábil destes passivos vencidos. Tributação reflexa. Aplica-se, no caso, à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da obrigação principal de IRPJ.”; Número do Processo 19515.003467/2009-86, Rel. Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Acórdão n. 1301-000.773: “Ementa: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ ano-calendário: 2004, 2005 preliminar. Nulidade. Inocorrência. São nulos os atos em que presentes quaisquer das circunstâncias previstas pelos incisos I e II do art. 59, do Decreto n. 70.235/1972. Em não se dando, não há que se falar em nulidade. Preliminar rejeitada. Decadência. IRPJ. CSLL. Inocorrência. Omissão de receitas. Circularização. A circularização junto a clientes é uma das formas de provar a omissão de receitas.”; Número do Processo 10530.001491/2007-56, Rel. Regis Magalhães Soares de Queiroz, Acórdão n. 1201-000.627: “Ementa. Processo Administrativo Fiscal. Nulidade. Prova ilícita. Decisão judicial. [...] Arbitramento. Elementos justificadores. Docu-

V. Conclusões

A expedição de lançamentos tributários sem prova e por mera presunção viola o seu regime jurídico, afetando diretamente a boa-fé das relações entre o sujeito passivo e o Estado Fiscal.

A falta de comprovação de atos e procedimentos que constem em contratos coligados não permite, *per se*, a presunção de sua realização e conclusão, sendo inadequada a presunção, em tais casos, de receitas para fins de incidência dos tributos federais, as quais, para serem reconhecidas, adequadamente, no direito tributário, exigem situações objetivas que manifestem aumento patrimonial, seja diretamente, seja por meios de decréscimo de passivos. Cabe à fiscalização, em casos complexos, ao invés de presumir, sem coerência, atos e negócios, usar a técnica da circularização.

Referências

- BIN, Roberto. *Lo stato di diritto* – come impone regole al potere. Bologna: Società editrice il Mulino, 2004.
- BORGES, José Souto Maior. *Tratado de direito tributário brasileiro*. Vol. 4: Lançamento Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BULGARELLI, Waldírio. *Contratos mercantis*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- CARRAZZA, Roque. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a prova no processo administrativo tributário. *Direito tributário* – homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- CORREA, Walter Barbosa. O lançamento tributário e o ato administrativo nulo. *Revista de Direito Administrativo*, out./dez. 1976.
- DIAS, Manoel. O vício formal no lançamento tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano (coord.). *Direito Tributário e processo administrativo aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 10. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008. Tradução: João Baptista Machado.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Imposto de Renda e lucros extraordinários*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1963.

mento unilateral do contribuinte. Cabimento. Documento lavrado em papel timbrado e assinado pelos representantes legais do contribuinte, contendo supostas informações sobre resultado, custos e faturamento da empresa fiscalizada, por si só, não faz prova de omissão de receita nem justificativa arbitramento, devendo a autoridade fiscal aprofundar a fiscalização promovendo diligências, intimações, circularização etc., tudo no intuito de confirmar a existência de resultados não oferecidos à tributação.”

- FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- GAENSLY, Marina. *O princípio da coerência: reflexos de teoria geral do direito contemporâneo*. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: UERJ, 2005.
- HOFFMAN, Suzy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.
- HORTA, Raul Machado. Problemas do federalismo. *Perspectivas do federalismo brasileiro*. Belo Horizonte, 1958.
- MARINO, Francisco Paulo de Crescenzo. *Contratos coligados no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O conceito de receita plasmado pela Suprema Corte*. In: ELALI, André; ZARANZA, Evandro; LUCENA JR., Fernando (coord.). *Direito corporativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2020.
- MASI, Vincenzo. *La moderna regioneria nell azinda moderna*. 1. ed. Bologna: Zuffi, 1962.
- MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imposto de Renda – parecer*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (org.). *Doutrinas essenciais – direito tributário*. São Paulo: RT, 2011. vol. III.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica? *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamientos)*. São Paulo: Dialética, 2016. vol. 3.
- ROSAS, Roberto. *Contratos coligados*. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*. São Paulo, jan./mar. 1978.
- SPROUSE, Robert T.; MOONITZ, Maurice. A tentative of broad accounting principles for business enterprises. *Accounting Research* n. 3. New York, AICPA, 1962.
- SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes (Bestuerungsmoral und Steuermoral)*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- TORRES, Ricardo Lobo. Noção de sistema tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coord.). *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: 2005. vol. II.