

Por Renato Romeu Renck - Advogado, Mestre e Doutor em Direito Tributário.

O CONCEITO DE RENDA NO CONTEXTO DA CONSTITUIÇÃO¹

A questão relativa à definição do conceito de renda na Constituição foi objeto de decisão da Suprema Corte no RE201.465-6-MG*, que teve como relator substituto o Ministro Nelson Jobim – cujo voto foi adotado por maioria – e que pode ser resumido por sua afirmação inicial qual seja: *Observo, desde logo, que o substantivo “renda” está, na Constituição, sem qualquer adjetivação.*²

Sem dúvida alguma, trata-se de um grande equívoco cometido pela decisão plenária, uma vez que ninguém, com a mínima noção de como se estrutura o sistema jurídico de um Estado Democrático Republicano de Direito, duvida de que a Constituição tem como uma das suas funções estruturais precípua impor limites ao poder de tributar. Em face disso, não se pode sequer cogitar que o legislador ordinário tenha a atribuição de determinar – objetivamente – o que é renda. Fosse verdade o que é afirmado neste acórdão, o legislador poderia estabelecer que a renda é constituída de receita reduzida de algumas despesas que indica.

Ao contrário do que vem afirmado na decisão referida, a nosso ver, o legislador é um dos que terá de se limitar ao conteúdo de “renda” determinado pelo texto constitucional. A Constituição, além de determinar o que é renda, materialmente explicitada em cada situação singular em que ocorre a incidência do respectivo imposto, impõe uma metodologia constitucional tributária que vincula a prestação jurisdicional tributária.

Neste ponto podemos formular um axioma que – segundo pensamos – está subjacente a toda a estrutura metodológica de compreensão que iremos propor neste estudo: a definição dos limites constitucionais ao poder de tributar está estruturada pela intencionalidade posta – pragmaticamente – no texto constitucional, que adota, como os pressupostos de incidência tributária, eventos ocorridos no contexto real e, como tais, terão de ser identificados e explicados.³

¹ Neste estudo seguimos a trilha adotada em nosso livro, *O Lucro Real no Contexto da Constituição*. Antecipadamente pedimos escusas ao leitor pelas repetições de citações, mas foi o meio mais coerente que encontramos de manter uma estrutura metodologicamente definida justificada em uma fundamentação que pode ser aprofundada caso o leitor assim o quiser.

² STF, Plenário, RE 201.465. Rel. Min. Marco Aurélio, relator para o acórdão Min. Nelson Jobim J.2.5.2002

³ Renck, Renato. *O Lucro Real no Contexto da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 28.

Em outros termos, a Carta veda que cada magistrado adote a sua própria metodologia para definir o que vem prescrito no Sistema Constitucional Tributário. A intencionalidade do discurso constitucional não foi entregue à subjetividade dos magistrados: foi objetivamente posta e como tal terá de ser aplicada. A ideia que limita poderes é da Constituição, cuja síntese vem expressa por princípios e regras que conformam um sistema específico. Esta é a questão que será abordada neste estudo.

O enfoque do tema que nos propomos a examinar busca se fundamentar exclusivamente no texto constitucional, notadamente para comprovar o equívoco crasso cometido pelo STF nesse acórdão. Não obstante ao enfoque principal, há que se citar a Lei Complementar, Art. 43 a 45 do CTN, e alguns artigos de lei ordinária aplicável para indicar a solução do caso prático proposto. O enfoque específico, contudo, será feito a partir do conceito de renda justificado exclusivamente no texto constitucional.

A este propósito, entendemos que a ciência jurídica constitucional tributária, a partir de doutrinadores respeitados, está, aos poucos, incluindo na discussão da aplicação da Constituição – quando trata dos pressupostos constitucionais de incidência tributária – a realidade factual (ou prática) como elemento preponderante no contexto da interpretação. Filiamo-nos a esta corrente que tem buscado superar – por desconstrução – a doutrina do Direito Tributário dominante em nosso país, a qual continua adotando a matriz de racionalidade cartesiana/kantiana/kelseniana que nos parece superada em seus termos.

A propósito desta questão citamos a posição de Carlo Novelli, um dos Físicos mais importantes da Itália contemporânea.

Não existe observação pura, que Bacon queria como base da sua nova religião da ciência, como fundamento certo de toda certeza. Nem existe a razão pura que Descartes queria como garantia de toda certeza. Tanto o empirismo de Bacon como o racionalismo de Descartes tinham um objetivo polêmico: substituir a Tradição, à qual se confiava o saber medieval, por uma nova fonte de validação. O efeito de ruptura e libertação da sua filosofia liberou o saber da prisão da Tradição, tornou livre a crítica e abriu as portas à Modernidade. Essa Abertura à crítica é a grande herança que o seu pensamento nos deixou.⁴

Seguindo a metodologia fenomenológica, em que se parte da realidade factual – por via da hermenêutica circular – do que significa renda em cada caso singular, se integra este núcleo na interpretação no plano genérico, promovendo, então, uma identificação do evento (renda) denominado cientificamente a *posteriori* no plano do gênero denominado a *priori*.

⁴ ROVELLI, Carlo. Anaximandro de Mileto: o nascimento do pensamento científico. Tradução Fernando Soares Moreira. São Paulo: Loyola, 2013, p. 123.

Para integrar a discussão num contexto prático de partida, propomos o exame de uma situação imaginária – que está a cada dia sendo discutida nas instâncias administrativas e judiciais – e, a partir deste caso prático, promovemos uma exposição que entendemos configurar a estrutura sintética de uma teoria constitucional tributária na qual justificamos e explicamos a definição do que é renda – materialmente identificada.

Configuração do Caso

A análise prática tem a finalidade direcionada para o enfoque/definição material do conceito de renda. No caso, se apresenta a questão relativa ao direito de deduzir – do resultado tributável – ativos intangíveis, buscando determinar os limites da tributação. O caso foi adredemente suposto para efeito de colher complexidade, para, a partir dela, definir a questão em que o conceito de renda possa ser posto com detalhamento.

Cabe observar, desde logo, que não pretendemos examinar a fundo a questão relativa à apropriação da despesa decorrente da depreciação ou exaustão do patrimônio investido na aquisição de ativos intangíveis: queremos tão somente formular uma questão prática onde, via de regra, a RFB tem negado os direitos de dedução assegurados na Constituição.

Para que se possa discutir a questão, figura-se a compra e venda de uma empresa que tem um capital de R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais), divididos em 30.000 cotas no valor de R\$ 10,00 cada uma, e tem um patrimônio líquido de R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais).

Esta empresa tem cinquenta lojas instaladas no estado gaúcho e é adquirida por outra empresa – que se dedica a mesma atividade – líder de mercado em todo território nacional. A adquirente tem um faturamento anual três vezes maior do que as lojas da adquirida. O propósito negocial da compradora é a ampliação das vendas, concentrando sua ação no mercado gaúcho e a obtenção de ganhos por via de produtividade em volume de vendas, bem como mais efetividade no plano concorrencial.

No caso específico, a compra é de estoques, instalações físicas, incluídos ativos fixos: estabelecimentos comerciais, clientela, contratos de toda ordem, nome comercial, e todos os elementos imateriais que compõem o que se denomina de conjunto de elementos de um *goodwill*. Os vendedores ainda se comprometeram a não participar de qualquer outro negócio que tenha a mesma atividade por um prazo de cinco anos. Para efeito de avaliação, se verifica que a empresa tem um patrimônio contábil de R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais), representado por seu estoque e demais bens notadamente o ativo fixo; o valor de compra e venda total do estabelecimento foi avençado em R\$ 1.000.000.000,00 (um milhão de reais).

Pelo laudo de avaliação adotou o critério do fluxo de caixa, descontado relativo às vendas de todos os estabelecimentos adquiridos; os avaliadores, habilitados

tecnicamente, constataram que: o valor correspondente ao estoque de mercadorias é R\$ 300.000.000,00; o valor dos bens do ativo fixo é de R\$ 200.000.000,00. O ágio pago corresponde a um ativo imaterial que compõe a clientela soma R\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de reais) e o *goodwill* foi avaliado em R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais). Cumpridas as condições postas, pela compra feita à vista, a adquirente passa a ter em seu caixa menos um bilhão reais, que são substituídos – no seu patrimônio contábil – por um registro de igual valor de ativo permanente, tendo, assim, simples alteração qualitativa em seu patrimônio.

Este ativo permanente, nos termos do art. 20 do DL 1598/77, terá de ser desdobrado – em face de constituir um investimento numa coligada – dividido por três contas: 1) 500.000.000,00 correspondente à equivalência patrimonial do capital da empresa adquirida, dividida – segundo a avaliação – em bens em estoque e ativo permanente; 2) R\$ 200.000.000,00 correspondentes a um ágio – em face da aquisição de um ativo intangível correspondentes aos clientes; 3) R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões) correspondentes ao *goodwill* composto por um fundo de comércio e outras razões econômicas.

Feita a aquisição, promove-se a contabilização que atrai a aplicação do Art. 20 do DL 1.598/77⁵ – alterado pela Lei nº 12.973/14 – que regulou os efeitos das normas contábeis brasileiras de convergência com as IFRS. Assim, a adquirente passa a executar seu plano de concentração, promovendo a incorporação da empresa adquirida, mantendo a sua denominação – num plano secundário – unicamente em 25 lojas das adquiridas, que foram mantidas em funcionamento na cidade em que a adquirente não atuava.

Em 11 cidades havia duas lojas: como o mercado suportava a atividade das duas, simplesmente modificaram a identificação das adquiridas indicando a nova razão social, melhorando sua estrutura para adaptá-las à apresentação das lojas da nova proprietária. Por via deste processo – nas cidades em que havia lojas da adquirente e da adquirida – foram encerradas 14 lojas adquiridas, aproveitando parte do pessoal nas lojas da compradora já existentes e demitindo

⁵ Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).

I - Valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - Mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

1º Os valores de que tratam os incisos I a III do caput serão registrados em subcontas distintas. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

5º A aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo valor do patrimônio líquido exige o reconhecimento e a mensuração: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

I - Primeiramente, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - posteriormente, do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) ou do ganho proveniente de compra vantajosa. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

6º O ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 5º, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, será computado na determinação do lucro real no período de apuração da alienação ou baixa do investimento. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

os que não eram necessários à nova estrutura. Além disso, foram transferidos os estoques passando a vender os ativos fixos que compunham os estabelecimentos encerrados.

Restruturada a nova atuação de mercado, com os estabelecimentos adquiridos integrados aos demais, a compradora passou a atuar a partir de um conjunto de elementos predominantes, decorrentes da sua cultura conjugada em alguns estabelecimentos com uma estrutura imaterial dos estabelecimentos mantidos nas 25 cidades.

Paralelamente, foi promovida a absorção de um acervo de cadastros de clientes das lojas extintas e reativado – em bases mais modernas – o acervo existente, integrando os clientes num único cadastro nacional. Diante deste processo, o fundo de comércio adquirido foi em parte aproveitado, sendo integrado ao da compradora, e em outra parte ficou praticamente extinto. Promove-se, então, o trânsito da Contabilidade da empresa adquirida – para ser integrada ao plano contábil da adquirente – decorrente da incorporação, notadamente no que tange à mais-valia.

Nesse sentido, aplica-se o art. 20 da Lei 12.973/14*⁶ o qual dispõe que, nos casos de incorporação, cisão ou fusão, o saldo registrado na contabilidade, na data da aquisição societária referente à mais-valia, poderá ser adicionado ao custo do bem ou direito que lhe deu causa, para fins de determinação do ganho ou perda de capital ou do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão, caso seja fundamentado em laudo tempestivamente protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

No caso, entram em cena ativos – que compreendiam o conjunto de elementos conformadores do que se denomina de *goodwill* e que não tem vida útil fixada como definida: em tais condições – em primeira análise –, estes ativos intangíveis não estariam sujeitos à amortização.

Para efeito de dedução do lucro contábil – no regime posto pelo IFRS – as perdas de ativo estão sujeitas aos testes de *impairment*. Nos casos em que a empresa promove o *impairment* – destaca-se – haverá, segundo a lei, uma perda definitiva comprovada.

Contudo, segundo a legislação tributária, não há – nestes casos comprovados – como reduzir o lucro real da empresa em razão de: o (i) artigo 20 da Lei nº 12.973/14 tratar somente “da depreciação, amortização ou exaustão”; e (ii) o art. 32 da Lei nº 12.973/14 condicionar o reconhecimento “dos valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos”, na apuração do lucro real às

⁶ Art. 20. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente à mais-valia de que trata o inciso II do caput do art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, poderá ser considerado como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa, para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.
(...)

§2º A dedutibilidade da despesa de depreciação, amortização ou exaustão está condicionada ao cumprimento da condição estabelecida no inciso III do caput do art. 13 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

hipóteses de “alienação ou baixa do bem correspondente”. Em resumo, como o ágio tem como fundamento o fundo de comércio (intangíveis ou outras razões econômicas), não seria passível de amortização para fins fiscais.

Contudo, tem se entendido, em alguns casos raros, que após a vigência do Artigo 20 da Lei nº 12.973/14, a mais-valia, que tinha um custo definido do ativo e prazo de vida útil definido, poderá gerar uma amortização dedutível para fins fiscais bem como poderá integrar a apuração do ganho ou perda de capital.

Em suma, existe um ponto posto em dúvida: a mais-valia, decorrente de um fundo de comércio, mesmo com a identificação de elementos que tenham prazo de fruição determinado (após o regime instituído pelo Art. 20 da Lei nº 12.973/14), poderia ou não ter os respectivos saldos (de mais-valias) deduzidos do lucro?

Em outros termos, há dúvida quanto à possibilidade de reconhecimento – em relação aos ativos intangíveis adquiridos da empresa e incorporados – de deduzir os valores em percentuais definidos pela Contabilidade.

Mesmo admitindo que alguns elementos que compõem o fundo de comércio tenham vida útil definida – e valor indicado – abre-se um espaço em que as dúvidas se instalam de forma radical: os que não têm vida útil definida terão de ser simplesmente baixados sem que determinem qualquer efeito tributário no Imposto de Renda?

Indagamos, portanto, se efetivamente é necessário que o ativo intangível – representado por uma mais-valia específica, que se insere no conjunto formado pelo *goodwill* e tenha vida útil definida por via contratual – possa estar sujeito ao registro de despesas de amortização.

Lembramos também que “a dedutibilidade da despesa de depreciação, amortização ou exaustão está condicionada ao cumprimento da condição estabelecida no inciso III, caput do art. 13, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995”. Eis o teor do referido artigo:

Art. 13 - Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: (...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços; (...)

Pelo item III do Art. 13, constatamos que o legislador restringe a apropriação das despesas de depreciação, amortização, etc., à condição de que seja intrinsecamente relacionada com a produção e comercialização dos bens e serviços. Temos, assim, um conceito – definido como intrinsecamente

relacionado – cuja significação poderá ser restritiva para a RFB e ampliativa para o contribuinte.

Posta de forma sintética, verificamos que a aplicação da legislação, no que se refere à dedução de despesas, gastos e perdas existem contextos absolutamente obscuros em que se erguem discussões quanto à possibilidade de dedução. São estas dúvidas – ou lacunas decorrentes de interpretação – que se estabelecem em muitas discussões tributárias.

Diferentemente dos que têm vida útil definida, na contabilidade regida pelo sistema IFRs, os demais ativos intangíveis não estão sujeitos à amortização, e sim a testes de impairment. A redução do valor do ativo intangível ocasionada por teste de *impairment* deve ser comprovada a partir de laudos específicos e técnicos. A indagação que se põe: não seria necessário – constitucionalmente – deduzir do lucro real da empresa as perdas e consumos de patrimônio, mesmo que o Art. 20 da Lei nº 12.973/14 trate somente “da depreciação, amortização ou exaustão” de bens intrinsecamente vinculados à atividade que gera lucro operacional?

De outra parte, a mesma indagação se faz quanto à interpretação do Art. 32 da Lei nº 12.973/14: poderia a lei condicionar ou vedar o reconhecimento dos valores contabilizados – como redução do lucro real – ao valor recuperável de ativos”, às hipóteses de “alienação ou baixa do bem correspondente ao conjunto de elementos que compõem o ativo correspondente ao fundo de comércio?

Neste contexto, o que nos interessa é explicitar os fundamentos e limites constitucionais, segundo os quais terão de ser aplicadas as normas em questão. Em outros termos, antes de interpretar a norma ordinária, o intérprete terá de destacar – e manter na retina – os limites constitucionais do poder de tributar “renda” que estão a moldar sua interpretação.

Vale destacar que mais recentemente foi editada a Instrução Normativa (IN) nº 1.700, de 14 de março de 2017, que reforça esta posição:

Art. 126. A amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível, registrada com observância das normas contábeis, é dedutível na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Renda na Constituição

Para formular, justificar e fundamentar nosso entendimento, destacamos que a questão a ser examinada, em um primeiro plano, tem assento primeiro nas disposições constitucionais. Objetivamente se contraria o que entende a Suprema Corte, como acima referido, que afirma que o conceito de renda não envolve nenhuma materialidade. A nosso entender não é permitido ao legislador

moldurar, como lhe aprouver, a base de incidência do respectivo imposto uma vez que o termo renda vem especificamente determinado no plano material.

Ao nosso entender, em contrário, os aspectos que definem minudentemente o que é renda se encontram definidos materialmente e, por via de implicação direta, conferem contornos específicos ao respectivo conceito. É por via desta dupla conformação – material e conceitual – que a Carta determina os limites constitucionais ao poder de tributar que terão de ser observados no contexto da interpretação, conformando as normas que regem o imposto de renda aos limites prescritos pela Constituição.

Neste plano serão definidos – como veremos – os contornos do que é renda, bem como a base fundamental dos critérios constitucionais – que configuram a metodologia também prescrita na Constituição – que devem ser adotados como estrutura de quantificação de renda em que está ordenada a sua produção como um acréscimo de patrimônio.

Logo, subjacente ao deslinde da questão posta pela legislação ordinária, acrescenta-se fundamentação a partir do plano constitucional que se reflete de forma direta nos limites dos contornos da definição material do que é renda e, por via de consequência, na aplicação das normas jurídicas que determinam a adoção de critérios contábeis. Entre o tema mais complexo a ser definido destaca-se a solução atinente à amortização dos investimentos feitos para adquirir a empresa concorrente como despesa operacional nas declarações de renda da empresa adquirente.

Pelo cumprimento do contrato de compra – firmado entre a quotista adquirente os quotistas vendedores – houve o pagamento de um sobrepreço, superando o valor dos bens constitutivos do patrimônio líquido, representados por ativos intangíveis, com vida útil que pode ser definida – em cada caso – por uma carteira de clientes e um valor de um *goodwill* sobre cujo efeito pendem dúvidas.

Os ativos fixos (ou permanentes) foram aproveitados na medida em que se mantiveram as lojas adquiridas, outras sendo vendidas e algumas lojas desativadas. Neste contexto, simplesmente, devem ser integrados no ativo permanente para depreciação os bens que continuam sendo utilizados; quanto aos que foram vendidos, terá de ser apurado o resultado que nada mais é do que a diferença entre o preço de compra e o preço de venda. Trata-se de tema corriqueiro que não merece grandes indagações por ora.

A questão mais complexa se localiza na contabilização dos ativos imateriais (ou intangíveis) – como a compra da carteira de clientes e *goodwill* –, que compunha um conjunto de condições sob as quais as lojas adquiridas mantinham sua atividade.

Sem dúvida, estes dois ativos – intangíveis – adquiridos foram fragmentados e reestruturados pela incorporação da empresa adquirida. Estes ativos, correspondentes ao *goodwill* de cada loja, em conjunto, se esfacelaram e

gradativamente passaram – por razões que envolvem um propósito negocial amplo – a simplesmente se extinguir ou perder substância considerável.

Este evento ocorreu na medida em que os estabelecimentos adquiridos passaram a ser identificados por outra razão social; boa parte foi simplesmente extinta e com este ato desapareceram os efeitos do *goodwill*. O que podemos afirmar é que estas perdas não são intrinsecamente vinculadas à produção de renda e, como tais, segundo as normas atuais, não poderiam ser deduzidas.

Algumas lojas que permaneceram foram enriquecidas pela absorção dos clientes da loja extinta, em face da aquisição de todo aparato de registro dos clientes. Neste âmbito, a relação de clientes passou a constituir um conjunto de endereços agregados a um histórico de compras e de idoneidade financeira econômica, consignada em cadastros às vezes mantidos por anos. Nestas condições, parte do ativo intangível passou a ser agregado aos negócios da adquirente, contribuindo com a formação do resultado tributável da entidade que se manteve no mercado.

Os ativos intangíveis correspondem, portanto a uma carteira de clientes que compõem a base de dados absorvida pela incorporação, em que há uma aderência de fruição de benefícios, dependendo do mercado e da estrutura do negócio em cada situação específica. Neste conjunto de condições se estrutura o *goodwill* – correspondente a todos os componentes econômicos que se aglutinam em torno de um estabelecimento.

Ressalta-se que a compra do empreendimento, tal como foi adquirido, tinha seu valor de mercado real e assim foi pago. Trata-se de uma condição efetiva que permitia à compradora queimar etapas para produzir lucros futuros. Por isso, houve investimento de capital num negócio específico absolutamente justificado e fundamentado e que terá de ser totalmente excluído do lucro tributável, no período em que tais elementos participarem da geração de resultado, sob pena de tributar patrimônio e não renda. De outra parte, extintos os efeitos destes ativos intangíveis, não haverá mais substância econômica sobre as quais exercer o direito de propriedade. O nada não é apropriável contabilmente.

As modificações que alteraram este *status* decorreram da incorporação e da aglutinação de atividades que não estão intrinsecamente vinculadas à geração do lucro operacional. Exatamente esta questão é que passa a ser objeto de nossa análise, para efeito de definição de dedução de valores investidos no negócio, com vistas a compor a renda tributável.

Nesta perspectiva, um acervo de clientes diretamente relacionado ao marketing tem valor desde que ele tenha dados atuais e que possam ser utilizados na atividade de venda, produzindo benefícios que se agregam à dinâmica de produção de renda. Contudo, um acervo inativo por determinado prazo, que já não tem utilização na venda de bens, pode no máximo constituir um conjunto de dados históricos. Sendo assim, se não houver renovação de dados, o direito se extingue. Por certo, o acervo de clientes terá de ser avaliado a partir da sua eficácia em cada contexto. Caso não produza mais efeitos nas vendas, terá de

ser deduzido sumariamente do lucro real como um patrimônio investido na produção de resultado.

Por via desta situação factual, a nosso ver, o valor correspondente à lista de clientes das lojas como um todo efetivamente agrega valor à atividade, tanto das lojas que foram extintas – substituídas pelas que pertenciam à adquirente na data do contrato – como das demais que foram mantidas. O fato deste acervo ir perdendo o seu conteúdo de uso comprova se tratar de um ativo que se desgastou pelo tempo. Logo, trata-se de um ativo sujeito à amortização no período em que, na prática, passa a perder o seu efeito. Mas este desgaste estaria vinculado à atividade, como exige o art. 13 da Lei 9.249/95, que condiciona a dedução de valores desde **que intrinsecamente vinculados à produção de renda**? Esta resposta é que se pretende dar a partir de agora.

Para formulação de nossa análise, primeiro passamos a estabelecer as premissas – metodologicamente postas pela Constituição – que estão na base dos fundamentos primeiros de toda a questão que envolve os comentários. Trata-se de estabelecer os limites ao poder de tributar renda, em cujo contexto o direito de apropriar despesas já vem delimitado materialmente a partir do conceito constitucional de renda.

Tratando-se de um exame da estrutura de quantificação da renda tributável terá de se partir da Constituição, que prescreve os contornos contextuais indicando os limites – intransponíveis – de tributação da renda, identificada (no plano das pessoas jurídicas) como lucro real pela legislação ordinária.

Para efeito de interpretação da legislação tributária, cabe salientar que a autorização constitucional de tributar renda está posta no Sistema Constitucional Tributário, em que são arroladas diversas situações factuais, atribuindo aos entes públicos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – uma parcela de poder de tributação específica, tais como: impostos sobre patrimônio, receita, transferências patrimoniais de mercadoria, renda, etc.

Nesta atribuição constitucional, identificamos – conceitualmente – diversas situações que, se ocorridas em um plano factual de incidência singular, passam a compor uma causalidade juridicamente qualificada impondo a obrigação de recolher um valor – em pecúnia – aos cofres públicos. Identificamos, então, um esquema lógico em que, ocorrido factualmente um pressuposto de incidência tributária – posto constitucionalmente –, há a implicação de uma obrigação tributária principal a ser solvida junto ao ente tributante.

Além da autorização de tributação – determinada pelo vetor permitido tributar renda no art. 153, inciso III ⁷ –, se agrega constitucionalmente o vetor proibido tributar como renda qualquer outro valor que não se configure como tal. Diante de tal situação factual, terá de ser delimitado – em um primeiro momento – o que significa o termo renda no contexto da Constituição como conceito e, ao mesmo

⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza.

tempo, definido o que passa a ser renda em cada caso em que pode ocorrer a sua tributação.

Para o deslinde explicativo do tema, salienta-se um fator primeiro que irá se manifestar – direta ou indiretamente – em todos os contextos da tributação, qual seja: a instituição, por via constitucional, do Estado Democrático de Direito (art. 1º⁸), bem como o critério da igualdade constitucional que determina que todos terão de ser tratados de forma igual – ou universal – em todos os planos das relações dos cidadãos na sociedade civil.

Em obra recentemente publicada afirmamos:

Mostramos, assim, que a Constituição está impondo uma metodologia de forma literal, ordenando concretamente, inclusive nas suas linhas epistemológicas gerais, pré-soluções técnicas, em que somente os acréscimos a este patrimônio único podem ser tributados. Dessa forma, está prescrevendo uma estrutura cognoscitiva do que é renda tributável. A renda está posta num gênero e tem como identidade singular o acréscimo a um patrimônio único, que alcança – pela universalidade – a soma total dos ganhos de renda de cada contribuinte, sem diferenciar os valores a partir de suas origens.⁹

No plano da formulação hermenêutica da igualdade, indica-se – no § 1º do Art. 145¹⁰ – como matriz de igualação da intensidade de tributação dos contribuintes, a qual será estabelecida por via de um valor econômico que pertença ao contribuinte. Isto posto, cada cidadão terá de contribuir – arrecadando imposto aos cofres públicos – na medida de sua capacidade econômica. Dessa forma, está identificado um axioma deduzido diretamente da Constituição, que determina que cada contribuinte poderá – posto pelo vetor permitido – ser tributado por ter ou receber a propriedade de um determinado bem. Em outros termos, sem ter um domínio patrimonial (algo que lhe pertença de forma definitiva) não pode haver tributação.

A base fundamental de toda a tributação impõe, portanto, que somente poderão incidir impostos sobre um valor que efetivamente pertença ao contribuinte e que configure a hipótese posta constitucionalmente. Entre as hipóteses – como acima referido – enumeradas na Constituição figuram: receber receita; ter a propriedade de imóveis, móveis; receber heranças; receber doações; obter renda; etc.

⁸ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

⁹ Renck, Renato. O Lucro Real no Contexto da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 35.

¹⁰ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Para definir uma essência que estruture uma ideia objetiva do que é renda, primeiro há de se excluir do contexto de análise aquilo que não a configure. À medida que se define o que não pode ser tributado como renda – notadamente o patrimônio aplicado na sua produção emerge o contorno material do conceito em questão. A partir desta indeterminação de conteúdo substancial originária vai se compondo o que é renda pela exclusão do que não pode ser tributado. Ao final desta dialética, se culmina na ideia concreta apontando um paradigma que terá de ser aplicado na prestação jurisdicional. É este paradigma adotado na Constituição que deve, vinculativamente, ser aplicado na prestação jurisdicional.

Cada uma destas figuras paradigmáticas, adotadas como pressupostos constitucionais de incidência, deverá estar configurada – materialmente – em cada situação singular que exija o pagamento de imposto, para que seja permitida a tributação. Assim, constatamos que não basta saber o que significa um conceito, mas terá de se demonstrar o que ele compreende em cada caso onde há incidência. Esta interpretação terá de ser sistemática – organizada a partir do factual –, uma vez que um ente tributante não pode invadir a competência dos demais entes tributantes nem exigir um imposto a partir de uma base de cálculo que implique a obrigação de pagar outro imposto ou contribuição.

Cabe lembrar, em termos de regras hermenêuticas, que a figura posta no conceito foi originariamente composta pela análise de situações singulares absolutamente idênticas. A cada uma destas coisas estruturalmente idênticas foi atribuído um nome como singularidade: este mesmo nome foi utilizado para se referir a uma universalidade destas coisas idênticas.

Destaca-se que originariamente os conceitos emergiram dos nomes; Calabi, se refere a esta controvérsia recordando as lições de Platão contidas em Crátilo:

No Crátilo, Platão retoma a discussão e introduz a figura do nomóteta, o legislador dos nomes em condições de expressar no nome a natureza da coisa designada. O estudo da etimologia é instrumento fundamental para compreender se o nomóteta efetivamente designou nomes corretos e soube conservar a correspondência com as coisas. Problemas se colocam em relação a termos de origem grega. Em Crátilo emerge o tema da traducibilidade dos nomes e da possibilidade ou não de conhecer a essência de uma coisa a partir do nome que a designa.¹¹

Temos, assim, uma bidirecionalidade quando se utiliza um signo que configura uma coisa: de um lado indica uma coisa singular e de outro a universalidade das coisas singulares idênticas. A partir desta realidade, podemos afirmar que a Constituição quando prescreve – por via de conceitos – indicando gêneros *ipso facto*, já define como é cada coisa que, uma vez ocorrida, implica a relação tributária.

¹¹ CALABI, Francesca. Fílon de Alexandria. São Paulo: Paulus, 2014, p. 223.

Esta realidade informa que, para que possamos definir o que é um conceito, teremos que primeiro identificar o que significa este conceito – gênero – quando significa um nome atribuído a cada situação singular que nele se integra pelo vetor da identidade. Assim, o conceito terá de ser previamente fixado através de uma forma estrutural única – essência objetiva intrínseca ao objeto ou modelo universal – por via do qual constatamos a identidade entre as coisas que compõem um gênero.

Desse modo, cada uma das singularidades que compõem um gênero terá de ter a mesma essência definidora, estrutura ou modelo das demais; trata-se de coisas concretas que devem ser constatadas tais como são – a uniformidade emerge desta própria constatação. Logo, quando a Constituição adota um pressuposto constitucional de incidência tributária ao mesmo tempo define os limites constitucionais do poder de tributar, por via desta estrutura paradigmática que a hermenêutica estabelece.

Sendo assim, cada singularidade – que pode constituir um pressuposto constitucional de incidência tributária- passa a constituir uma amostra real a que se refere o conceito estruturado sob uma mesma forma de interpretar. A materialidade a que se refere cada gênero ou espécie identificado pelo conceito nada mais é do que um conjunto de condições que devem ser realizadas para que se possa identificar cada coisa a partir de um signo (ou conceito) que – como referido – também se denomina nome próprio.

Destacamos, pois, que, pela identificação de uma estrutura uniforme, que comporá todas as singularidades idênticas compreendidas por um conceito, teremos condições concretas para afirmar – a partir de um único modelo ou paradigma – o que é tal coisa. Para definir como é a coisa, devemos, pois, constatar como ela se articula por intermédio das relações de seus elementos, estruturados por princípios, compondo um sistema único.

Como toda a linguagem – e notadamente a hermenêutica jurídica – se estrutura por via lógica; é de suma importância termos uma estrutura de definição absolutamente clara para poder indicar – como premissa maior – o que é cada coisa identificada por um signo. Se não estiver composto este esquema de identificação, haverá nomes sem significação específica e não poderemos compor um discurso dialeticamente estruturado pela lógica.

O esquema lógico, como é consabido, se fundamenta exatamente nesta premissa maior de que haja uma coisa definida por um axioma. A interpretação deve partir desta base prévia de identificação material em que se afirma que renda é renda, ter patrimônio é ter patrimônio segundo a lei e assim por diante.

Posta esta realidade podemos confirmar que, antes de analisar o caso concreto posto a exame, teremos que identificar o que é renda e como ela se estrutura materialmente para ser integrada a um conceito constitucional, que sempre terá como fundamento uma estrutura formal única.

Este estudo – preliminar – visa estabelecer os contornos concretos, ordenados por uma estruturação material, indicando a relação dos elementos e os princípios de sua articulação relacional, para, finalmente, estabelecer o que é renda das pessoas jurídicas que possa ser tributado segundo a Constituição.

Essa é uma questão que – via de regra – é pressuposta sem que busquemos indicar a estrutura de conformação respectiva, e por isso tem havido uma variação de significação do que está compreendido no termo renda no plano da tributação. Tal constatação de desinformação – e divergências às vezes gritantes – quanto à realidade substancial do que é renda, é facilmente constatada a partir de mera leitura de acórdãos da Suprema Corte que tratam desta temática.

De outra parte, a Constituição estabelece uma graduação da intensidade de incidência do imposto de renda, que – nos termos do art. 153, § 2º, inciso I¹² – terá de ser informada pelos critérios (ou pré-soluções técnicas) da generalidade e da universalidade. A partir destes termos, a renda será tributada proporcionalmente de forma universal, e cada contribuinte terá de recolher o imposto aos cofres públicos, calculados a partir da sua capacidade contributiva (quem ganha menos paga menos e quem ganham mais paga mais).

Por estes critérios, a tributação da renda deve ser estruturada sob o critério da igualdade, tomando como base o valor da renda auferida em cada período. Por esta via, destacamos as normas contábeis a serem aplicadas impondo um tratamento uniforme a todos os contribuintes, a partir de um critério patrimonialista, estruturado por regras e princípios iguais, compondo o modelo ao qual acima nos referimos.

Logo, verificamos que a estrutura material de indicação do que é renda da pessoa jurídica – prescrevendo também como ela é – impõe transdisciplinaridade entre a interpretação judicial e os princípios e critérios contábeis, que devem ser adotados para configurar renda em conformidade com a Constituição.

Para efeito de delimitar economicamente o termo renda, valor que limita o poder de tributar atribuído à União, devemos considerar como relevante o Capítulo I, do Título VI, da Constituição (que trata DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO), que estabelece o Sistema Constitucional Tributário Nacional. Nestas condições, há a composição de um sistema em que os diversos pressupostos de incidência tributária admitidos passam a ter inter-relação e interlimitação conjuntas – intrinsecamente conformadas – devendo ser examinados como um sistema.

¹² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

Sistema – no contexto da ciência – é constituído por conjunto de elementos inter-relacionados formando um todo harmônico. Desta forma, cada coisa é composta por um sistema (objetivo) de relações de elementos. Já referimos que sistema é constituído por elementos indicados por um conceito, que se refere sempre a uma singularidade com uma mesma estrutura.

Soethe refere que um sistema constitui um padrão de organização das relações de elementos que se interconectam compondo um todo unitário.

Assim, tem-se que as interações que ocorrem no interior de um sistema, que produzem relações e conformam padrões de interconexões que, por sua vez, originam os padrões de organização de qualquer sistema vivo ou não-vivo, é que começa a expressar aquilo que se pode entender por todo, isto é, por sistema. Para Capra, “a estrutura de um sistema é a incorporação física de seu padrão de organização. E, processo, é a atividade envolvida na incorporação contínua do padrão de organização”.¹³

Portanto, cada pressuposto constitucional de incidência tem uma estrutura, um modelo de composição e realização ocorrencial, que é diferente das estruturas dos demais. Não poderá haver, contudo, confusão na identificação destes pressupostos: simplesmente o elemento que configura um (pressuposto de incidência tributária) não pode integrar a base de cálculo do outro; não poderão ser confundidos entre si. Esta conclusão nos permite afirmar que na renda, originariamente, não podem ser incluídas parcelas de patrimônio já existentes, uma vez que estes constituem pressupostos constitucionais de outros impostos.

Em outros termos, ter o patrimônio (de bens imóveis, móveis, veículos automotores, etc.) é diferente do evento de obter renda; circulação de mercadorias, auferir receita, também não se confunde com a caracterização do que significa renda. Sem qualquer dúvida, quando a Constituição indica cada pressuposto constitucional de incidência tributária, indica elementos específicos estruturalmente definidos por modelos ou arquétipos, diferentes entre si e que, em suas relações intrínsecas, compõem uma determinada situação factual. Estes modelos são retirados – pela Constituição – do plano da atividade econômica da sociedade civil, onde estão configurados antropologicamente por séculos, por repetição de configurações das práticas econômicas e comerciais juridicamente qualificadas.

Ou seja, neste contexto sistemático, em que se enumeram todas as hipóteses econômicas que poderão ser adotadas como pressupostos constitucionais de incidência tributária, cada um destes elementos constitui uma realidade específica (diferentes umas das outras) e como tais inconfundíveis: configura-se, assim, um sistema constitucional tributário por via de elementos que se conjugam e se autolimitam a partir das suas essências.

¹³ SOETHE, José Renato. Transdisciplinaridade: um novo padrão civilizatório? São Leopoldo: Oikos, 2005, p 94.

Salientamos que a identificação da essência de cada situação factual, que constitui um pressuposto de incidência tributária objetiva, constitui uma base de verdade que se impõe de forma definitiva e se integra no sistema tributário impondo limites ao poder de tributar.

Nestas condições, cada uma destas realidades econômicas poderá ser tributada pelo respectivo imposto, e o que é importante: as bases de incidência de cada qual não podem ser incluídas como parcelas nas bases de cálculos das demais.

Este tema é relevante, uma vez que a compradora – na hipótese configurada acima – aplicou o patrimônio na compra de uma estrutura de venda que gera lucro tributável. Estes valores aplicados na dinâmica dos negócios não podem ser tributados como renda. Como tais: terão de ser excluídos como despesa para que somente a diferença entre as receitas e os gastos e perdas - de patrimônio acrescidos - sejam tributados. Este núcleo de contraposição entre o gasto de patrimônio, que tem expressão ampla porque não pode ser incluído na base de cálculo do Imposto de Renda na obtenção de receita, passa a configurar o cerne fixo básico de toda a definição do que é renda.

Retornando-se ao que acima identificamos como um axioma, que adota como verdade absoluta o fato de a tributação somente poder incidir sobre um bem, objetiva e estruturalmente identificado, efetivamente pertencente ao contribuinte, formamos um contexto que permite a definição de uma plataforma composta por dois axiomas.

A partir destes axiomas será possível determinar renda. Estas duas bases são: 1) a renda – em face dos princípios que conformam o Estado de Direito Republicano e Democrático – deve estar disponível ao contribuinte de forma jurídica e econômica para que possa ser tributada; 2) a renda terá de ser identificada por uma estrutura de interpretação específica, definida de tal forma que não possa ser confundida com qualquer outra situação factual e que não implique tratamentos desiguais de contribuintes.

Sendo assim, reforçamos o argumento já posto: todo o patrimônio que foi investido – seja intrinsecamente vinculado à produção do resultado operacional de um período ou não – deve ser deduzido, desde que tenha sido integrado – num determinado momento histórico – na estrutura de um complexo econômico financeiro que produz renda num dado momento. **Renda, nesta configuração, é o produto que emerge como acréscimo de faturamento produzido pelas vendas descontados todos os elementos patrimoniais aplicados na sua produção.**

Cabe destacar que os empreendimentos que geram renda, a partir de atividade econômica, são constituídos como entidades que atuam dinâmica e continuamente. Esta característica terá de ser levada em conta como uma das estruturas básicas da atividade que gera renda. Desta forma, os respectivos resultados serão constatados através desta realidade, de um resultado que emerge num plano contínuo.

Em outros termos, não podemos desconsiderar um investimento feito para ordenar um empreendimento no passado, que teve uma utilidade mesmo que passageira, simplesmente porque se exauriu no tempo sem que fosse vinculado diretamente à geração específica de renda, num determinado período. Caso não se possa vincular a perda de um valor patrimonial à uma dedução decorrente de seu exaurimento aplicado intrinsecamente na geração de renda, terá simplesmente de se reconhecer a perda e deduzi-la do valor tributável.

Neste contexto, o intérprete constitucional não poderá se deixar contaminar com o paradigma de despesa necessária, aplicada – intrinsecamente – à formação de renda no período em que cada resultado tributável é apurado. Cada período de apuração não encerra a atividade de produção de renda. O investimento poderá ter sido necessário para compor uma formatação diferente da estrutura de produção de renda num determinado momento para manter ou compor uma estrutura de produção de renda no tempo. Feito o investimento emerge o direito inalienável de compor uma exclusão do valor renda. Extinto o bem, o seu valor deverá ser apropriado como redutor do valor tributado, sob pena de tributar capital investido.

Seguindo nessa trilha, para produzir renda, primeiro a pessoa jurídica utiliza bens patrimoniais para gerar ganhos econômicos, numa atividade continuada: em período em que se formam condições de geração de renda no futuro. Tudo que aplica como patrimônio no desenvolvimento do negócio compõe a sua estrutura de produção de acréscimos patrimoniais. É este patrimônio que está posto numa operação contínua e dinâmica, geradora de ganho tributável; deverá ser deduzido do resultado, na medida em que o bem adquirido passa a perder eficácia produtiva de benefícios dentro do sistema no qual está integrado.

Constata-se, pois, que o termo intrinsecamente – utilizado no Art. 13 da Lei nº 9249/95 – terá de ser aplicado como significando um investimento que, em determinada oportunidade, foi aplicado para alcançar um objetivo inerente à dinâmica empresarial: somente esta integração no fluxo histórico da atividade econômica implicará a conformidade que a Constituição lhe confere.

Logo, não podemos tributar o patrimônio que se desgasta ou perde valor por mera extinção, aplicado para produzir renda em determinado momento; basta que tenha sido aplicado para adquirir bens úteis ao negócio, visando produzir renda a tempo contínuo. Desenha-se uma contextualidade bem mais ampla onde emerge a renda líquida dos valores gastos para produzi-la num período determinado. Assim, a periodização não implica tributação definitiva em cada balanço, mas tributação dinâmica posta dentro de um ciclo indeterminado de atividade econômica em que os bens aplicados geram acréscimos patrimoniais e perdem valores econômicos aplicados.

Estão, assim, postos os contornos do que os alemães denominam de *Reinezugang* e a doutrina identifica como produto neto ou lucro real: Renda é a parcela que resta entre a contraposição dos gastos patrimoniais realizados para obter acréscimos patrimoniais definitivos de forma continuada. A diferença

entre estas duas contas – receitas x gastos e perdas – compõe os acréscimos denominados renda tributável ou prejuízo fiscal – em cada período de apuração.

Por certo, a renda somente poderá ser um acréscimo patrimonial novo, uma vez que decorre da produção que emerge da aplicação do patrimônio existente. Resta claro que a renda terá de ser líquida dos gastos de patrimônio aplicados na sua produção em tempo histórico, efetuados para obtê-la.

Em outros termos, todos os gastos patrimoniais, incluindo patrimônios obsoletos e os que se extinguíram em razão de estratégia comerciais, terão de ser excluídos da base de cálculo de renda, sob pena de tributar o capital já tributado em um regime de *bis in idem*. Esta constatação reforça a questão relativa ao direito de deduzir do lucro as parcelas de patrimônio investidas na compra das cotas relativas ao caso prático, posto como pano de fundo deste estudo. O que terá de ser definido é o momento em que esta dedução necessariamente se impõe constitucionalmente.

Este acréscimo de patrimônio novo, uma vez tributado, passa a compor o plano dos bens patrimoniais que ou poderá ser distribuído aos sócios ou reaplicado como patrimônio que participará da produção de lucros nos exercícios seguintes.

Diante deste quadro, temos fundamentação para definir os contornos do que significa o termo renda no plano conceitual, posto no sistema constitucional tributário: trata-se de um acréscimo patrimonial novo, gerado pela aplicação de capital, que compõe a estrutura organizacional dos contribuintes. Afirmamos, logo, que somente poderá haver cobrança de imposto de renda quando for identificada a realidade que a Constituição define como renda: fora desta hipótese, qualquer tributação é inconstitucional.

Chegamos à conclusão acima por via de uma argumentação que envolve questões positivas e negativas – exclusivamente a partir do sistema constitucional tributário – que compõe um todo no qual cabem somente seus princípios e as relações estruturais de seus elementos.

Eis aqui a conformação de um conjunto de condições que devem estar presentes em cada caso para que seja admitida a tributação pelo imposto sobre a renda. A partir deste conjunto específico, resta também identificada a mesma estrutura material que deve conformar o conceito (genérico, inteligível e universalizado) que constitui a explicitação de uma espécie originariamente posta na Carta. Dessa forma, o conceito de renda está posto como ideia configurada a partir de cada situação singular, delimitando uma situação que implica limitação factualmente identificada do poder de tributar.

Primeiro, destacamos que cada base de cálculo de um imposto deve constituir um patrimônio que pertença ao contribuinte de forma definitiva. Depois, indicamos que os valores correspondentes ao patrimônio investido, para gerar produto de capital novo, não podem ser incluídos na base de cálculo de renda em cada situação singular. **A partir da identificação desta estrutura básica, conformada pelo sistema constitucional como um todo, identificamos um**

paradigma que compõe o valor de acréscimo patrimonial, jurídica e economicamente realizado. Por esta via, identificamos a renda que pode ser tributada em cada incidência.

A partir deste ponto, impõe-se a transição desta situação singularizada por meio de uma estrutura que – aplicada – resulta na renda de cada contribuinte. Desta ideia originária, posta exclusivamente por uma metodologia constitucional, para identificar como está composta cada situação singular em que poderá ser exigido o imposto sobre a renda de cada contribuinte, temos uma estrutura formal para identificar o que significa o conceito de renda.

Assim, o conceito de renda tem como significação um acréscimo patrimonial jurídico e economicamente realizado; tem como estrutura que conforma um modelo de apuração do qual emerge unicamente este acréscimo de patrimonial; finalmente, tem a significação do nome renda que indica cada situação singular que pode ser tributada. Sem dúvida, mostra-se uma circularidade entre o conceito e o nome que, em termos de linguagem, implica a circularidade entre o *a priori* – significado conceitual – e o *a posteriori* que indica a significação de cada situação factual.

Por via de universalização desta hipótese singular, mostram-se os limites contidos no conceito – renda – que se referem à universalidade de situações singulares idênticas que a Constituição permite sejam tributadas.

Identificando o que é renda, resta identificar como ela se estrutura, a fim de indicar a estrutura da composição da renda de cada contribuinte – como uma situação econômica –, sobre a qual ele exerce o domínio juridicamente qualificado como definitivo. Para tal efeito, a partir dos critérios deduzidos da Constituição, verificam-se critérios técnicos que a Contabilidade terá de aplicar para apurar o que a legislação ordinária denomina de lucro real.

Uma vez identificado o conjunto de condições que implica renda, tanto no plano factual como no universal, integra-se este signo no plano contextual estabelecendo uma estrutura de identificação uniforme; uma espécie de mapa, modelo, projeto, etc., determinando o que ocorre em termos de relações principiológicas entre os elementos que compõem a coisa.

Este modelo serve para explicar como é cada singularidade – ou amostra singular – que constitui o gênero ou a espécie e, por via de consequência, indica como calcular cada uma das situações factuais que podem ser tributadas. Trata-se no caso específico de como o valor renda, ou acréscimo patrimonial, deve ser calculado em cada caso. Para este efeito, como já referido, está prescrito na Constituição um modelo teórico – metodologicamente constituído – que deve ser observado por todo aquele que promove a interpretação normativa atinente ao que significa renda tributável de uma pessoa jurídica e busca a sua quantificação.

Vale ressaltar que a empresa se forma em torno de seu capital que, uma vez investido a tempo contínuo, constitui uma estrutura material que, em uma

atividade dinâmica, aplica este capital para gerar resultados pelas vendas. Formam-se, então, grosso modo, dois planos contábeis: um composto pelo patrimônio existente a ser movimentado – denominado de ativo; outro que gera gastos para obter serviços, aglomerados nos bens vendidos como insumos totais, passa a gerar os bens que serão comercializados.

A aplicação dos bens vai se conformar em desgaste – de ativos fixos – e a consumir insumos genericamente compreendidos, bem como outros ativos imateriais, tais como direitos de toda ordem adquiridos como forma de incrementar a produção de renda. Esta aplicação é de bens patrimoniais representados no ativo.

O valor destes bens, que se agregam aos produtos, não pode ser mais tributado, uma vez que são consumidos no plano da produção como patrimônio. Poderão ser tributados unicamente produtos – representados por acréscimos patrimoniais – que decorrem da atividade empresarial dinâmica. Nestas condições, o capital aplicado, que diretamente ou indiretamente se integra à produção dos bens que geram o resultado, será excluído como despesa para alcançar o resultado líquido.

Destacamos uma questão importante. A não exclusão de qualquer despesa, ou aplicação de patrimônio consumido no lucro tributável, passa a ser, em primeira mão, inconstitucional. Nestas condições, aplicada esta constatação no presente caso, podemos afirmar que todo o valor que foi dispendido pela compradora no exemplo prático configurado terá de ser – mais cedo ou mais tarde – deduzido do lucro a ser tributado. Esta oportunidade de dedução será identificada pelo critério da perda patrimonial no período de competência em que esta ocorreu, adotada pela ciência contábil, a partir da contribuição que cada elemento implicar à geração de lucro em cada exercício social. Sendo assim, a interpretação da legislação posta será feita em conformidade com esta regra constitucional.

Uma primeira afirmação que podemos, desde já, enfatizar é que todo o investimento feito na aquisição da estrutura comercial composta por um patrimônio estará caracterizado: 1) ou como aquisição de um patrimônio específico que poderá ser recuperado quando da alienação; 2) ou se trata de um patrimônio aplicado na geração de resultado que será deduzido na medida em que é consumido; 3) ou na aquisição de ativos intangíveis que foram pagos na aquisição do negócio e foram perdendo valor em face da sua superação, como elementos que integram um conjunto de produção de resultado tributável. A questão subjacente a todo o tema é definir quando tais deduções poderão ser feitas.

Para apurar os resultados – como produto do capital empregado como fator ordenado pelo princípio da continuidade das organizações econômicas – promove-se – como referido – cortes de apuração que em Contabilidade se denominam balanços distribuídos em períodos de tempo denominados exercícios sociais. Estes períodos serão denominados de períodos de competência, em que convergem para um resultado específico as contraposições das receitas (entradas em geral) contrapostas às despesas,

considerados todos os gastos incorridos para produzir a renda tributável no período, bem como as perdas de capital que se tornaram efetivas no período.

Trata-se de uma periodização que pode ser regulada por lei ordinária e estabelece que em uma determinada data seja feita a apuração de resultado da produção. Feita a apuração, os mesmos elementos patrimoniais remanescentes – na base de apuração – são adotados como padrão inicial de apuração do próximo exercício, impulsionados por uma atividade contínua no tempo.

O corte para verificação de resultado terá uma determinação obrigatória, qual seja: somente poderão ser incluídos como renda os resultados que foram consolidados, econômica e financeiramente, no período de apuração, uma vez que a exigência constitucional é de que a renda que pode ser tributada deve pertencer, jurídica e economicamente, ao contribuinte.

Configuram-se neste ponto diversos critérios de apuração contábil. De um lado, o critério de que somente podem compor o resultado os ganhos do período decorrentes de realização de vendas. De outra parte, deverão ser deduzidos os gastos incorridos para produzir os resultados do período que se encerra, bem como as perdas que foram constatadas objetivamente no período. No plano genérico, temos o princípio da competência – uma base fundamental da ciência contábil – que, aplicado aos casos singulares de apuração de cada contribuinte, vai compor os critérios – ou pré-soluções – que serão aplicados. Assim, cada princípio – seja contábil ou jurídico – terá de ser conformado a partir de um critério ou pré-solução técnica que o consubstancie.

Desse modo, um gasto feito para gerar um ganho definitivo no período será incluído na apuração como despesa. Contudo, um gasto feito cujo resultado ainda não se conformou – e que ainda não está jurídica e economicamente realizado – no período terá de permanecer no plano dos bens de ativo.

Portanto, somente poderá compor o resultado realizado e que definitivamente pertença ao contribuinte econômica e juridicamente. Deste resultado, devem ser também deduzidas as perdas constatadas no período, sejam elas decorrentes de acidente, de insucesso de negócios, ou de perda de eficácia técnica de geração de resultados de um determinado ativo adquirido.

Neste ponto, há um vetor importante de influência decisiva na solução do tema posto. A despesa terá de ser configurada por via de vinculação como elemento que contribui – num determinado momento no passado – na conformação do complexo de produção de um resultado. Neste rol estão inseridos todos os bens adquiridos pelo contribuinte, sejam eles de ativo fixo, de bens corpóreos ou de ativos intangíveis.

Nesta vinculação ao núcleo de produção, de forma direta ou indireta, deve haver uma transformação no elemento patrimonial que foi aplicado em função da geração das rendas futuras. No caso, estão incluídos os bens do ativo fixo e dos ativos imateriais mencionados para gerar um gasto dedutível. Neste ponto convergem para o plano de apuração (o corte patrimonial) o critério da realização

dos ganhos (renda) e também dos gastos (despesas) aplicados para produzir os resultados.

No contexto da Constituição terá de ser constituído um produto de capital, gerado pela atividade da pessoa jurídica que utiliza seus bens – patrimoniais: ou seja, um produto de um patrimônio novo que será acrescido ao já existente. Sem dúvida, esta parcela de produto novo gerado não se confunde com o patrimônio que foi integrado – em determinado momento- no complexo que está gerando renda e também não se confunde com as demais situações factuais, economicamente caracterizadas, que constituem pressupostos de incidência tributária.

Tendo em vista a definição dos limites postos a partir dos termos constitucionais, convém realçar que o CTN, em seu Art. 43 ¹⁴, identifica a renda como produto de capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Já o Art. 45 do mesmo diploma legal ¹⁵ prescreve que o contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade do produto de capital. Como se constata, o que vem referido no CTN já está claramente posto na constituição.

Resta claro que, pela interpretação dos dois textos legais fundamentais, somente pode ser tributado como renda – no caso das pessoas jurídicas – o produto de capital produzido pela atividade econômica. No caso, tendo em vista os argumentos acima, a nosso entender, já por via dos termos postos na Constituição, a totalidade dos itens adquiridos pela compradora – figura central do caso prático em comento – terá de ser deduzida.

Esta dedução – aplicado ao caso acima configurado – será feita no período correspondente à depreciação dos bens do ativo adquiridos na compra e depois transferidos por cisão, bem como dos valores gastos na aquisição de ativos intangíveis que serão amortizados no período em que perdem eficácia instrumental na produção de resultado tributável.

Podemos aduzir que a atividade empresarial em geral está estabelecida a tempo indeterminado e como tal está posta para o futuro; trata-se da aplicação factual do princípio da continuidade das entidades empresariais. Enfeixa-se neste princípio a produção de renda pela atividade contínua com a apuração de resultados periódicos. Contudo, estes cortes que apuram resultados periódicos se prestam somente para verificar como anda a produção de resultado, adotando a lei ordinária para fins de tributação.

Neste contexto, devemos levar em conta que entram na circulação do processo de geração de renda (ou lucro) unicamente os bens que foram utilizados – por consumo, desgaste, obsolescência, perda, extinção, etc. – pela atividade no período

¹⁴ 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.

¹⁵ Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

de apuração. O bem adquirido que não foi utilizado e não se desgastou de qualquer modo continua registrado na contabilidade onde compõe o patrimônio voltado para exploração contínua no tempo.

Logo, fica demonstrado – em face dos critérios aplicáveis de modo geral – que o patrimônio está dividido em dois planos quando da apuração de resultado. De um lado, os bens existentes da entidade que não foram aplicados e que permanecem registrados pelo seu valor de compra. No mesmo plano, os bens que formam o conjunto patrimonial, o ativo da entidade que será utilizado enquanto não sofre os desgastes ou se tornam obsoletos. Os bens que se extinguíram porque perderam os efeitos para gerar resultado tributável passam a não ser bens e não podem ser mantidos na contabilidade. Não podemos simplesmente levá-los à baixa sem deduzir o seu valor (histórico) do lucro real, uma vez que estes, em algum tempo, geraram benefícios colhidos que foram úteis para compor a estrutura produtora de resultado.

À vista disso, a aplicação do patrimônio da empresa está posto sob critérios rígidos – compreendidos pelo critério da continuidade – exatamente para controlar e atender os limites constitucionais ao poder de tributar específicos: cada bem com conteúdo econômico ou parcela dele, que for aplicado na produção de lucro que não perder utilidade pelo desgaste, continua sendo um patrimônio que no dia em que for realizado a curto, médio, ou longo prazo terá o seu valor patrimonial total ou residual (preço de compra) deduzido do resultado da sua realização.

Da mesma forma, pelo critério da continuidade, que a uma só vez abrange todo o tempo da atividade geradora de resultado no futuro, todo gasto feito em função da estrutura de resultado tributável, mesmo que ocorrido no passado e extinto, terá de ser deduzido da renda sob pena tributar patrimônio vinculado à produção de renda – o que é inconstitucional.

No contexto da formação estrutural do procedimento de apuração de renda mostra-se que há uma transdisciplinaridade integrativa com a ciência contábil. A ciência contábil, na verdade, fornece a estrutura técnica, cientificamente determinada, de apuração, em que se contrapõem no plano patrimonial o ativo ao passivo, que se encontram na composição do patrimônio líquido. Contudo, as limitações e determinações legais, relativas aos critérios de registro dos bens no seio desta estrutura formal, são originárias do texto constitucional.

Certamente, trata-se de uma apuração estruturante da ordenação patrimonial em que deverão ser observadas as regras que regem os direitos respectivos. Uma vez aplicada esta estrutura formal, em cada situação singular em que ocorrer a tributação, haverá renda tributável.

Importa retomar o que acima referimos quanto à consubstanciação do conceito renda na prática que, aplicada a forma de estabelecer cada singularidade por via dos critérios constitucionais prescritos, transitou para o plano genérico do conceito. Com esta explicitação, temos exposto o que é renda tributável na

pessoa jurídica e como ela se conforma – por via de uma estrutura formal – em cada caso.

A discussão posta a partir do plano constitucional, na verdade, não configura mera explicitação doutrinária: trata-se da forma ordenada legalmente que autoriza e ao mesmo tempo limita o poder tributar a renda das pessoas jurídicas que impõem sua eficácia técnica em cada situação prática de tributação.

Pela análise dos termos constitucionais apresentada, sem qualquer dúvida, deverá estar pressuposta como configuração metodológica específica de uma interpretação constitucional que irá conformar toda a interpretação. Devemos acrescentar o destaque de que se trata de um tema que está constitucionalmente posto e, como tal, passa a figurar em um plano originário implicando consequências limitantes que se refletem em cada um dos registros contábeis.

No caso prático acima configurado, ao nosso ver, esta estrutura que conforma materialmente o que se denominou de *goodwill* se formou em torno da venda dos produtos. Estes elementos estão relacionados nos laudos de avaliação que justificaram o valor atribuído a todo o conjunto que foi adquirido. Mesmo que a compra destes ativos intangíveis tenha sido fragmentada pela incorporação e depois pelo aproveitamento parcial da estrutura adquirida, configura um gasto absolutamente integrado ao desenvolvimento do negócio da compradora.

Por via dessa compra, a adquirente economizou tempo e aplicação de capital numa estrutura nova, gerou ganhos de renda a partir de uma produtividade maior e ganhos de mercado. Todos estes fatores indicam no sentido de fundamentação e justificação de um gasto necessário – no curso histórico da atividade contínua e dinâmica – para a geração de renda.

É essencial reenfatar que uma entidade que se dedica à geração de lucro está posta a partir de um critério fundamental – o da continuidade. Então, não podemos num determinado momento negar os efeitos que foram produzidos por um investimento, extinto somente porque a lei ordinária exige que seja caracterizado como uma aplicação intrinsecamente vinculada à produção de renda em cada período.

O que é vital neste contexto prático em discussão é que a compra da empresa foi integrada num conjunto maior e, em termos de atividade comercial, teve continuidade na estrutura da incorporadora, contribuindo substancialmente para compor uma ampliação da atividade empresarial.

Conclusão

Em face do exposto, dando encerramento ao caso prático discutido, nosso entendimento passa a se orientar no sentido de que o presente caso tem justificada a fundamentação – notadamente no plano da Constituição e das

normas legais – para reconhecer as deduções dos valores correspondentes ao investimento pago na aquisição da empresa incorporada, incluídos os bens do ativo fixo e os ativos imateriais que compuseram a carteira de clientes, o *goodwill* durante o prazo em que estes elementos produziram benefícios na produção de resultados.

Uma vez comprovado que o *goodwill*, mesmo identificado de forma indireta e por um prazo previamente determinado, perdeu seus efeitos na geração do lucro real, em face da prescrição constitucional deve ser admitida a sua dedução do resultado, sob pena de se estar tributando um patrimônio como se fosse renda, o que configura inconstitucionalidade.