

RENATO RENCK

***O LUCRO REAL
NO CONTEXTO
DA CONSTITUIÇÃO***

**2.^a
edição**

2026



EDITORA
*Jus*PODIVM

www.editorajuspodivm.com.br

**MALHEIROS
EDITORES**

PARTE I

***DA FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA
VOLTADA À PRÁTICA***

1. A Ordem Constitucional e o Cidadão. 2. A Prestação Jurisdicional e seus Limites Científicos. 3. O Sistema: Axiomas, Princípios, Postulados e Critérios Científicos. 4. Os Princípios e a Metodologia da Realidade como Sistema. 5. O Postulado da Realidade como Fundamento da Metodologia Jurídica. 6. A Questão da Literalidade, da Contextualidade e da Pragmaticidade. 7. O que É Renda Segundo a Suprema Corte. 8. A Questão da Metodologia. 9. Conceito de Renda. 10. Contabilidade como Ciência de Constatação. 11. Como Julga a Suprema Corte. 12. A Questão Hermenêutica.

A Ordem Constitucional e o Cidadão

A convivência humana evoluiu historicamente desde os primeiros habitantes da Terra, que se aglutinavam em pequenos grupos isolados em torno de um chefe. As necessidades de proteção de coleta e de caça geraram as tribos, que exigiam a imposição de uma ordem entre seus componentes por via dos costumes. Deste ponto evoluíram para compor reuniões de tribos organizadas em hierarquia de chefes e de seus coadjuvantes, e, na medida em que os milênios corriam, formaram-se Nações e Impérios organizados. Nesta evolução formou-se a estrutura de convivência das comunidades fundamentadas no império da força militar, que impunha autoridade, e são, contemporaneamente, denominadas de sociedades civis, ordenadas por governos de toda ordem.

Em todos os núcleos de organização social houve e há uma forma de contribuição de cada membro para a sustentação do grupo, seja para compor sua defesa, para organizar a estrutura de convivência, seja para sustentar a prole, os inválidos e os idosos.

A organização da convivência humana, formando grupos maiores ou menores, estava e está estruturada em três vetores ordenatórios em que cabem todas as atividades: a permissão para fazer e agir em determinadas situações; as proibições de praticar atos indicados, que podem envolver a todos como a alguns dos membros do grupo; e a imposição de prática ou abstenção e de ordenação de atos compulsórios, que obrigatoriamente devem ser acatadas. Na medida em que esta estrutura de ordenação foi aperfeiçoada, gerou a adequação dos membros do grupo a uma convivência hierarquicamente organizada por normas de conduta, que oscilava entre um caos decorrente de atos de violência, onde imperava a força do mais forte ou mais astuto, e a convivência pacífica entre homens e Nações.

O nível de convivência impõe que cada um aja de acordo com as regras adotadas pelo grupo, de modo que cada qual possa confiar que assim agindo terá um contraponto de todos os demais. Inaugura-se, desse modo, uma estrutura de opostos em que se contrapõem e se integram os direitos e deveres de cada membro do grupo.

Localiza-se neste contexto um ponto fundamental: a confiança de que todo grupo social observe as ordens e contribua com a formação da estrutura necessária à instalação de um mínimo de harmonia, que beneficiará a todos direta ou indiretamente. Historicamente, estas ordens de convivência foram impostas e estruturadas nos três vetores acima indicados, pelos mais fortes ou inteligentes, surgindo os líderes, que, com o tempo, passaram a comandar os Estados-Nações e Impérios compostos por organizações mais complexas, que impunham os seus domínios em vastas regiões geográficas.

É exatamente este domínio de poder, nos limites de um território específico, que gera a formação do Estado e tem como núcleo de sua atividade impor a ordem de convivência e de sobrevivência do grupo, contemporaneamente denominada de sociedade civil. Esta ordem de convivência sedimentou costumes entre a população e foi seguida por imposição de leis feitas pelos chefes, que se impunham por seu poder de força ou por via hereditária.

Historicamente, os chefes e os clãs que se sucediam nos governos invocavam sua legitimação de governar e de impor a ordem afirmando que estavam sob a proteção divina. A exemplo desta invocação, menciona-se o Código de Hamurabi (1776 a.C.), imposto pelo Rei (Hamurabi) que se autodeclarava justo. Este Código, segundo seu autor, constitui as ordens estabelecidas pelos deuses Anu, Enlil e Marduk – principais deidades do panteão mesopotâmico –, e que deveriam ser respeitadas e aplicadas pelo Estado.

Importa observar que a legitimação da ordem estava justificada pelos deuses, mas era simplesmente imposta por um poder de império decorrente da força militar, que subjugava e impunha a ordem de forma autoritária, requisitando, entre os seus membros, os meios de que necessitava para financiar toda a estrutura estatal. Neste contexto emerge uma espécie de paradigma de legitimação, que historicamente é invocado como fundamentação última do poder divino dos chefes de governos, sejam estes reis, imperadores ou meros governantes. Buscamos destacar que a justificação última da legitimação que lhes outorgava o poder – e também o direito – de imposição de normas coercitivas estava situada num plano divinizado. Na medida em que evolui o senso de liberdade,

A Prestação Jurisdicional e seus Limites Científicos

Na linha de consequência da proposta de uma troca de metodologia que altera o processo cognoscitivo, acima formulada, a interpretação jurídica terá de superar as configurações genéricas, isoladas da realidade pelo discurso apriorístico, postas num plano dualista imaginário e, como tal, metafísico ou metaempírico. Sendo assim, pretendemos alcançar a desconstrução da ideia do livre convencimento sem limites, que será demonstrado mais adiante, outorgado aos magistrados quando promovem a prestação jurisdicional tributária, pela introdução de uma metodologia – vinculativa – que justifique a realidade factual identificada por paradigmas científicos. Propomos, pois, que este poder de decidir fique limitado ao plano da realidade objetiva, definido por padrões empíricos ou paradigmas científicos objetivos inseridos num processo cognoscitivo uniforme, que devem ser testados experimentalmente antes de serem aplicados pelos magistrados.

A questão da adoção de um livre convencimento sem limites – justificado na teoria kantiana – é fator incontestante na prestação jurisdicional da Suprema Corte brasileira. A estrutura aqui proposta direciona-se a demonstrar que, em muitas situações objetivas não há uma ideia nuclear ordenada por paradigmas em torno da qual são discutidas algumas questões judiciais tributárias. Pela análise de algumas poucas decisões – definidoras de temas relevantes – percebemos que os magistrados sequer se importaram com a observância dos limites que a Constituição determina no seu texto quando permite que a renda seja tributada. Esta forma de adoção de livre enfoque – por cada ministro – decorre do fato de inexistir uma metodologia específica de interpretação constitucional tributária, que formule uma estrutura conceitual coerente e duradoura. Contudo, esta forma de decidir não foi moldada pela Constituição, sim-

plesmente é justificada metafisicamente num plano teórico (conceitual), desvinculado da contextualidade prática em que a vida do mundo ocorre.

A propósito, refere Norberto Bobbio:

Querendo referir-nos a textos de Kant, uma das definições mais claras de metafísica é a que se encontra nas primeiras páginas dos *Prolegômenos a Toda Metafísica Futura que Queira Apresentar-se como Ciência*: “Em primeiro lugar, no que diz respeito às fontes do saber metafísico, está implícito não poderem ser fontes empíricas; os princípios não devem, portanto, ser derivados da experiência, porque o saber metafísico é sempre não físico, razão pela qual nem a experiência exterior, que é a fonte da Física verdadeira, nem a interior, que é base da Psicologia empírica, podem servir como fundamento”.¹

A adoção de um esquema de racionalidade limitado ao empírico (existencial) impõe – contrariando a doutrina tributária atual – a identificação de cada pressuposto de incidência na sua singularidade. Esta simples alteração do esquema de justificação e fundamentação provoca a modificação do contexto em que se formula a interpretação. Ao invés de centrar a definição dos pressupostos constitucionais de incidência tributária no plano genérico, imaginado aprioristicamente, adota-se a indicação factual singular que deve ser identificada, experimentalmente, em cada caso, por um padrão mensurador definido sistematicamente em forma de paradigma científico que a todos vincula. A identificação factual deve ser provida no plano da realidade dos fatos, onde se identifica o que – no seio da sociedade civil – significam (na prática) os termos utilizados para atribuir a autorização de tributação em forma de pressupostos constitucionais de incidência tributária. Em outros termos: o que estamos propondo é a adoção de uma matriz de racionalidade que substitua um pensar kantiano apriorístico – subjetivo e psicologizado – por uma matriz de racionalidade científica, justificada pela Hermenêutica Fenomenológica.

Cabe desde logo lembrar que o princípio de igualdade constitui postulado essencial e inafastável no tratamento do contribuinte no plano de um Estado Democrático de Direito. Tal isonomia deve ser justificada e fundamentada em paradigma específico, para estabelecer a igualdade factual, por via da definição de cada pressuposto constitucional de incidência tributária. Justifica-se, então, a igualdade a partir da capacidade contributiva a ser economicamente identificada. No contexto do Imposto

1. Norberto Bobbio, *Direito e Estado no Pensamento de Emmanuel Kant*, trad. Alfredo Fait, 4ª ed., Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 51.

O Sistema: Axiomas, Princípios, Postulados e Critérios Científicos

Um sistema – no plano da heurística da interpretação pragmático-semântica – constitui a composição complexa de um processo de identificação dos elementos orgânicos que compõem cada realidade. Existe um sistema de ordenação ou funcionamento nas reatividades naturais de cada um dos elementos que formam a menor partícula conhecida no mundo da ciência. Igualmente, há um sistema de ordenação das relações de cada ser vivo, de cada objeto singular, e na sua amplitude máxima do Universo. O todo – que compõe um sistema isolado – depende do que queremos examinar, e, a partir deste todo, identificar as suas partes.

No caso específico deste estudo está em primeiríssima ordem conhecer o que é *lucro real* tal como identificado pelo conceito e também com o nome “renda” na Constituição. Trata-se de um pressuposto constitucional – ao mesmo tempo genérico (porque conceitual) e factual (porque singular) – que deve ser conhecido no plano da ciência. A ciência tem como objeto identificar e explicar o conjunto de potencialidades que ordenam o núcleo empírico, postas no plano da inteligibilidade.

Carlo Rovelli refere, a propósito:

Então, o que é o conhecimento científico à luz dessas breves considerações? O objetivo declarado da empresa científica não é fazer previsões quantitativas corretas: é “compreender” como funciona o mundo. O que isso significa? Significa construir e desenvolver uma *imagem* do mundo, isto é, uma estrutura conceitual para pensar o mundo, eficaz e consistente com o que sabemos e aprendemos dele.¹

1. Carlo Rovelli, *Anaximandro de Mileto: o Nascimento do Pensamento Científico*, trad. de Fernando Soares Moreira, São Paulo, Loyola, 2013, p. 112.

Assim, o intérprete terá de identificar a realidade para conhecer e compreender o que é lucro real por uma metodologia constitucional, e não pode adotar uma forma que entende ser adequada em face do seu entendimento. Em outros termos: terá de formular o Ente – do que é lucro real constitucionalmente posto – por um padrão científico único, conformatado pela Constituição, que adota o princípio da realidade como fundamento essencial. Relembramos que o padrão científico não é o que o intérprete subjetivamente entende como tal; é um modelo – indicado pela Constituição – já reconhecido pela comunidade científica como uma pré-solução, e, como tal, está intersubjetivamente formulado.

A Carta Política, separadamente – em seu Título VI –, normatiza as relações tributárias, destacando que se trata da “Tributação e do Orçamento”. No Capítulo I deste mesmo Título VI estabelece o “Sistema Tributário Nacional”. Para bem entender estas indicações, impõe-se discutir o que é um sistema.

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 começam a expressar aquilo que se pode entender por *tudo*, 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”.²

Destaca-se, pois, que sistema constitui a organização de um todo, formando uma totalidade fechada. Nestas condições, o sistema constitucional tributário compõe uma totalidade fechada, organizando um plano que ordena a autorização da tributação, impondo limites, resguardando os direitos e garantias individuais. Para que limites possam ser impostos deve haver a identificação dos pressupostos constitucionais de incidência tributária de forma objetiva e concreta: sem a formulação desta diretriz o entendimento fica livre para que o intérprete afirme o que entende subjetivamente, e o limite – prescrito constitucionalmente – simplesmente deixa de existir. Este sistema compõe um contexto coerente, que constitui um plano dentro do qual são identificados os inúmeros

2. José Renato Soethe, *Transdisciplinaridade: um Novo Padrão Civilizatório?*, São Leopoldo, Oikos, 2005, p. 94.

Os Princípios e a Metodologia da Realidade como Sistema

O processo cognoscitivo que integra os planos conformados pela potencialidade, a forma e o ato, pode ser formulado segundo dois processos epistemológicos opostos: um dedutivo, partindo de uma ideia – ou núcleo de inteligibilidade –, e um existencial, ordenado por via apriorística. Desta ideia seguimos por via descendente para o próximo plano – o da forma –, estabelecendo as relações e princípios – ainda formais – da estrutura dos elementos que compõem o núcleo de cada singularidade. Na terceira fase integramos – por via experimental – o que foi composto nos planos apriorístico e formal com o que ocorre em cada singularidade integrada no gênero. Nesse momento ocorrem reflexividades intrínsecas bivalentes: o formal deve ser adequado à realidade empiricamente constatada, e ao mesmo tempo esta realidade terá de ser conferida com a inteligibilidade aprioristicamente definida. Nesta segunda etapa é a realidade que se impõe ao núcleo de inteligibilidade, de forma a que se eliminem os aspectos que foram aprioristicamente imaginados e que não estão presentes no plano empírico da singularidade.

O processo indutivo ordena-se exatamente na trilha contrária do que ocorre no processo dedutivo. O intérprete não parte de uma ideia preconcebida: forma sua ideia pela constatação empírica de uma existência singular ou de múltiplas singularidades idênticas. Através da identificação (empírica) estabelece a relação principiológica de integração dos elementos, identificando a estrutura formal entre os elementos que compõem cada singularidade idêntica. Neste processo de constatação ascendente, identifica o núcleo das relações dos elementos que formam a realidade, indicando os elementos integrados por princípios e que formam um sistema. A partir desta estrutura formal sistemática, numa terceira fase alcança o *a priori*, em que se estabelece o núcleo de inteli-

O Postulado da Realidade como Fundamento da Metodologia Jurídica

Ao Estado Democrático de Direito – como já referido – está subjacente o postulado que busca estabelecer a igualdade no plano da arrecadação dos tributos entre todos os cidadãos, fundamentada na capacidade contributiva de cada um.

A capacidade de contribuir para os cofres públicos tem um limite objetivo circunscrito aos bens patrimoniais que cada contribuinte possui. Sem dúvida, ter capacidade de contribuir com pecúnia aos cofres públicos implica, previamente, que a pessoa tenha algo de seu para ser tributado; no entanto, somente uma parte deste algo pode ser exigida como tributo. Então, há nesta singela afirmação um axioma: *somente diante da constatação, efetiva e cientificamente ordenada, de que o contribuinte tem algo que a Constituição adota como pressuposto de incidência tributária poderá haver tributação.*

Dessa forma, está constitucionalmente proibido exigir o recolhimento – como contribuição pecuniária própria – de uma parte de algo que não pertença ao cidadão que é tributado. Podemos, pois, identificar um axioma sobre o qual se justifica a tributação de um Estado Republicano Democrático de Direito por outros termos: *para que se possa reconhecer legitimidade a uma exigência tributária, o montante a ser recolhido deverá ser calculado sobre um valor que pertença ao contribuinte.* Trata-se de pressuposto que constitui a premissa maior de um esquema logicamente ordenado que – como tal – não pode ser discutido, uma vez que atua como fundamento de uma definição necessária objetivamente posta pelo texto constitucional. Esta questão constitui um dos fundamentos primeiros do Estado Republicano: jamais se poderá sequer afirmar que possa haver tributação de um contribuinte calculada sobre uma base econômica que não lhe pertença.

Tal afirmação está justificada no postulado que conforma o Estado Democrático e cujo tratamento tributário isonômico qualifica a igualdade pela expressão: “todos contribuem segundo sua capacidade econômica”. Assim, o critério universal a ser previamente conformado é se o que está sendo tributado efetivamente existe, e se esta existência pertence ao contribuinte, como propriedade sua. Sem comprovar este pressuposto, em forma de dupla estrutura, simplesmente é impossível haver incidência tributária. Este axioma não se restringe à definição quanto ao Imposto sobre a Renda: aplica-se a toda e qualquer tributação como propriedade, seja como auferimento de receita, seja como qualificadora de renda. Este é o limite factual fundamental que, em cada incidência, se impõe como intransponível. Neste núcleo de realidade – de cada evento singular – fundamenta-se o que se denomina de critério da realidade, que se configura como uma pré-solução técnica objetivamente determinada. Na doutrina em geral adota-se este critério como se fosse um princípio que – segundo entende uma maioria – estaria sujeito à ponderação subjetiva de cada prestador jurisdicional.

No caso específico da identificação da realidade, os princípios estão a articular o real – como um sistema intrinsecamente fechado de composição de elementos – a partir de um núcleo de relações reais concretas que determinam o Ente: por isso não estão sujeitos a qualquer ponderação. Trata-se de um composto de elementos relacionados pelos princípios substanciais definitivos e permanentes. Por decorrência, conforme referido acima, notadamente no capítulo anterior, deve ser formulado um processo de conhecimento – em forma de modelo de mensuração – a partir de princípios de articulação de um sistema de comprovação técnica do existencial, que se repetem no tempo de forma inalterada. Então, o valor patrimonial concreto pertencente ao contribuinte, exigido para permitir a configuração da eficácia técnica da incidência da norma constitucional, constitui uma ordenação axiomática; o processo cognoscitivo, ou epistemológico, para comprovar tal efeito, encerra um procedimento técnico que tem como objetivo estabelecer – comprovar e atestar – a existência do pressuposto de incidência tributária.

Abrimos um parêntese para alertar que um critério não é algo que possamos estabelecer intuitivamente (ou aprioristicamente), como algo que imaginamos ou acreditamos ser real. A realidade terá de ser demonstrada atestando-se experimentalmente *o que ela é e como ela é*, por meio da utilização de critérios que implicam a recomposição dos elementos que compõem a realidade. De outra parte, vale insistir que

O que É Renda Segundo a Suprema Corte

Pelas regras de interpretação, como referido, a prestação jurisdicional deve fazer a identificação da intencionalidade da Constituição por meio de um processo cognoscitivo específico. Para tanto, não é suficiente que cada magistrado diga subjetivamente o que a Carta determina. Não se trata de um processo de interpretação posto à livre escolha do magistrado, mas do processo científico exigido pela Constituição, estabelecido por uma metodologia adequada e coerente com os macro e microprincípios constitucionais, para identificar contextual e concretamente os pressupostos constitucionais de incidência tributária.

A exigência de impostos e contribuições, na verdade, é uma forma de expropriação de patrimônio, que constitui um direito individual que a Constituição determina seja respeitado prioritariamente. A exigência de recolhimento de pecúnia pelos cofres públicos funciona como uma exceção criteriosa ao direito de propriedade, que a Carta permite – sob condições rígidas – para que o Estado possa fazer frente às suas obrigações.

De outra parte, cabe ao STF, através da prestação jurisdicional, definir a intencionalidade determinada na Constituição quando estabelece os direitos de tributação no sistema tributário. O contexto forma-se segundo uma contraposição do direito de tributar, rigidamente delimitado, atribuído à entidade pública, que tem o dever de não violar os direitos e garantias individuais contidos – como regra efetiva e silenciosa – no contexto de cada pressuposto de incidência tributária que ocorre. Assim, entendemos que não tem sentido discutir esta questão num plano teórico apriorístico: o exame dos fatos e da forma de decidir esta questão – na última instância judicial – impõe-se exatamente porque os julgamentos do STF, que estabelecem o entendimento final quanto à intencionalidade pragmática constitucional, terão de ser submetidos à crítica científica-

mente qualificada no que se refere à definição harmônica destes dois planos contrapostos.

Nestas condições, deve ser delimitado o significado dos signos utilizados pela Constituição quando se refere a mercadoria, receita, propriedade de imóvel etc., e, no presente estudo, o que significa o termo “renda”. Nesta interpretação não há como separar o plano formal (posto no conceito como figura do que é renda) do material (posto no nome como configuração substancial), uma vez que eles consistem em um núcleo inseparável: um constitui um lado em que o outro se realiza; cada um destes elementos forma o avesso de outro.

Na figura de um pressuposto constitucional de incidência tributária está presumido o que é – ou como está posta – determinada situação factual singular. Nesta configuração prática fica demonstrado como a renda é, identificando um Ente ou padrão, o qual delimita o conceito (renda), determinando o que é cada singularidade. Este padrão, então, deverá coincidir com a configuração abstrata – genérica – em que se enquadra cada situação singular idêntica; da mesma forma, terá de se prestar como paradigma para identificar cada realidade submetida à tributação. Nesta junção, a figura – pressuposta pela imaginação do intérprete como um Ente ou padrão imaginário – terá de se integrar no evento configurado, a partir da identificação deste Ente ou padrão no plano da realidade. Caso tal integração não ocorra – ou não se configure a identidade do Ente imaginado pelo intérprete com o Ente ou padrão de cada realidade –, o discurso jurídico passa a ser inconsistente, e, como tal, arbitrário.

Seguindo essa linha de entendimento, deverá ser definido – por um processo epistemológica e cientificamente justificado – o significado criptológico do termo “renda”, utilizado para identificar o pressuposto constitucional de incidência tributária. Este processo deve ser promovido pela adequação deste núcleo semântico à contextualidade (constitucional), como Ente ou padrão, que a ciência identificou pela pesquisa de inúmeras situações singulares. Neste processo cientificamente ordenado será composto um Ente – padrão ou paradigma – estabelecendo a identidade contida na estruturação da figura conceitual – configurada em cada realidade singular idêntica – em cada situação existente que cause a implicação das relações jurídicas determinando o recolhimento de Imposto de Renda aos cofres públicos.

Uma vez havida a formulação científica do padrão que se manifesta em cada realidade idêntica e pressuposta, para efeito de incidência constitucional tributária, há a identificação da intencionalidade – que autoriza e ao mesmo tempo limita –, que permite a implicação de relação tributá-

Conceito de Renda

No presente capítulo busca-se adequar o discurso ao objeto em estudo, estabelecendo o que é *renda* (tanto nos casos singulares como sua significação como conceito universal) e, em paralelo, estabelecer seu paradigma prévio de significação, a partir da referibilidade à materialidade da base impositiva que sempre ocorre como um evento singular.

A imposição de um imposto – como gênero tributário – requer como pressuposto o núcleo de relação patrimonial ativo de um contribuinte singular. No caso, a Constituição permite que a União cobre um Imposto sobre a Renda tal como ela está conformada no seu texto. O primeiro ponto a ser identificado, para efeito de discernimento, é que a renda a ser tributada é tanto da pessoa física como da jurídica. O enfoque no presente estudo é o da apuração da renda da pessoa jurídica, ou entidade juridicamente qualificada. Neste contexto, o termo “renda” configura um evento com expressão econômica que pertença ao contribuinte, apurado segundo um modelo de mensuração que determine exatamente a renda tal como a Constituição a identifica.

Há, assim, um contexto em que a entidade (pessoa jurídica), como já afirmado, para se constituir, deverá ter um capital original a ser aplicado. Trata-se de um patrimônio universal único que se mantém no tempo e ora promove relações com terceiros, recebendo acréscimos, ora estabelece relações passivas, adquirindo serviços e bens, gerando passivos: uma relação patrimonial exercida sobre bens que se mantêm no tempo contínuo para gerar acréscimos (ou rendimentos), também denominada de renda. Este capital inicial – constituído por um direito patrimonial consolidado – será aplicado para produzir rendimentos.

Então, está configurado um montante qualquer de propriedade do contribuinte e que se denomina universalmente de capital. Assim, renda terá de ser algo diferente deste capital. O objetivo de uma entidade lu-

crativa é aplicar este capital inicial para gerar novos direitos patrimoniais denominados de lucro sem perder sua qualidade e sua quantidade. Trata-se de dois elementos distintos – capital e lucro –, sujeitos a tratamentos diferenciados. Para tal efeito, o capital é aplicado para que produza novos direitos patrimoniais a serem agregados a este capital originário.

O direito patrimonial, à sua vez, constitui uma unidade contínua, o que impõe que cada pessoa – física ou jurídica – possa ter um único patrimônio. Há uma diferença entre o patrimônio consolidado e o que vai ser agregado pela produção de novos direitos patrimoniais. Assim, temos mais uma definição: o lucro é um produto do capital aplicado. O capital é algo permanente quanto à sua quantidade, e antes de haver um acréscimo produzido ele terá de ser recuperado para que continue íntegro. Em face da manutenção da integralidade do capital, o lucro somente passará a existir após ter sido recuperado o que foi investido – deste capital original – na produção de acréscimos patrimoniais. O processo de produção resume-se a investir capital e transformá-lo em novo capital. Nessas condições, a renda é a decorrência de um rendimento – de acréscimos patrimoniais – produzido pelo capital investido, que retorna à sua origem em forma de novos direitos patrimoniais. Em outros termos: o capital empregado terá de ser aplicado, recuperado, e quando existir acréscimo de patrimônio haverá renda como um produto desta atividade lucrativa. Nesse contexto, mais uma vez o objeto é limitado ao plano do direito patrimonial com origem no capital, que gera um produto como um *plus* agregado ao capital. Não há cogitar, então, da produção de renda como decorrente do trabalho ou da combinação do capital e trabalho. A entidade jurídica é independente de seus sócios, e, como tal, o trabalho por eles aplicado na geração de resultados – patrimoniais – é algo que flui do plano externo e é remunerado; um serviço adquirido, aplicado ao capital (patrimônio), que gera acréscimos patrimoniais. Há, pois, formulado um axioma que implica que renda é um acréscimo de patrimônio gerado por uma atividade com fins lucrativos. Verificamos, então, que até este ponto não houve menção à conceitualização posta no CTN, notadamente em seus art. 43 a 45.

Deste núcleo de princípios fundamentais – juridicamente qualificados no contexto do direito civil – decorre o postulado que constitui a intencionalidade da entidade: gerar lucros ou acréscimos patrimoniais. Esta estrutura de geração de lucro foi simplesmente adotada pela Constituição como pressuposto da incidência tributária denominada renda.

Esta estrutura, posta em forma de tautologia, compõe um axioma constitucionalmente posto: *renda é igual ao produto do capital que se*

Axioma da Compensação dos Prejuízos com Lucros Futuros

Em opinião já pacificada, em face da realidade vivida no País, a Lei 6.404/1976, ao formular a legislação aplicável às sociedades por ações, regulou a elaboração da Contabilidade, dando-lhe estrutura legal e aplicável a todas as atividades empresariais. De outro lado, a legislação tributária posta em vigor por via do Decreto-lei 1.598/1977 e suas modificações posteriores harmonizou esta legislação comercial com a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, impondo regras e princípios ao que denomina de “apuração do lucro real”.

Para melhor elucidar a questão, referimos que o Decreto-lei 1.598/1977, em seus arts. 6º e 7º, prevê a apuração do lucro real a partir do resultado contábil auferido pela empresa. Segue a redação do *caput* dos citados artigos:

Art. 6º. Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. (...).

Art. 7º. O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Cabe realçar este fato de natureza contábil, com as características resumidas por José Luiz Bulhões Pedreira, nos seguintes termos:

A característica da renda como ganho resultante de fluxo ressalta a diferença entre capital e renda. O conceito de capital representa algo estático, considerado tal como existe em determinado momento: é estoque (serviços ou valores financeiros) que pode ser fonte de fluxo, cujo resultado é renda. O conceito de renda pressupõe dinamismo

de um fluxo – é ganho que resulta de um fluxo, e todo fluxo é movimento que ocorre no espaço e no tempo.¹

Na obra *Normas e Práticas Contábeis no Brasil*, que historicamente justifica e dá consistência científica à apuração contábil, há afirmação idêntica:

Para a Contabilidade, a descontinuidade da entidade somente será reconhecida quando apresentadas fortes e decisivas evidências do fato, através da avaliação rigorosa da situação econômico-financeira da entidade. Nesse caso, *os princípios contábeis fundamentais não se aplicam à entidade em descontinuidade*, da mesma forma que se faz com as em marcha.² [Grifamos]

A par desses institutos, a Contabilidade, para representar com fidelidade as alterações que o processo de produção de renda provoca no âmbito patrimonial, calcula o resultado de cada período aplicando os critérios que não admitem o surgimento do resultado antes de este se realizar de forma definitiva. Contudo, este resultado certamente terá que ser reconfirmado pela atividade futura, cujos valores dos registros dos patrimônios existentes – contabilizados por seu custo de aquisição – serão consumidos pelo uso ou alienados a terceiros.

O primeiro fato a ser observado é que a compensação total de prejuízos ocorridos num exercício com lucros decorrentes de exercícios sociais posteriores se insere no contexto do fluxo contínuo da formação patrimonial nas empresas. Por via deste critério integra-se à formação de lucro – como riqueza nova agregada ao capital – a preservação intacta do patrimônio da fonte de produção. Esta compensação está vinculada – como acima referido – à impossibilidade de promover – por meio de balanços periódicos – apurações concretas de resultados de atividade econômica contínua; neste contexto os resultados periódicos encadeados prestam-se como forma de contrabalanço de resultados no tempo.

Atendendo ao critério que se inclui na estrutura da ciência contábil, o art. 189 da Lei 6.404/1976 prescreve:

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

1. José Luiz Bulhões Pedreira, *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia: Conceitos Fundamentais*, Rio de Janeiro, Forense, 1989, p. 229.

2. Arthur Andersen, *Normas e Práticas Contábeis no Brasil*, 2ª ed., São Paulo, Atlas, 1994, p. 57.