

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA

**FUNDAMENTOS DO
IMPOSTO DE RENDA**

QUARTIER LATIN

IV.1 – EVOLUÇÃO DO ESTUDO

Em seqüência aos capítulos anteriores, é hora de abordarmos o art. 43 do CTN, o qual trata do fato gerador na sua parte nuclear mais relevante.

Com efeito, principiamos no primeiro capítulo falando do patrimônio em virtude de que o entendimento geral, praticamente indiscutido, é no sentido de que o fato gerador do imposto de renda consiste em aumento patrimonial. Para tal conclusão, conforme vimos, inclusive contribui decisivamente a dicção do inciso II do art. 43.

Destarte, abordamos o conceito de “patrimônio”, colocando-o como verdadeiro “quase-princípio” informador do tema em estudo e da respectiva legislação, anotando em especial que ele consiste, por definição legal, numa universalidade jurídica constituída apenas por direitos e obrigações com valor econômico ou, em palavras mais próximas às do art. 91 do Código Civil, o patrimônio, como universalidade jurídica, constitui-se pelo complexo das relações jurídicas que atribuem direitos e obrigações com conteúdo econômico ao respectivo titular.

Vimos, pois, que o fato gerador – portanto, o acréscimo patrimonial – necessariamente se constitui pela universalidade de fatores positivos e negativos que afetam o patrimônio durante o período de apuração – o período-base fiscal –, ou seja, o fato gerador é formado pela totalidade de novas relações jurídicas agregadas ao patrimônio e pela extinção de relações jurídicas antes existentes no patrimônio, única maneira de, partindo da universalidade inicial, chegar à universalidade patrimonial existente ao final desse lapso de tempo.

Por isso, também foi dito que a equação do fato gerador do imposto de renda é mais direitos menos obrigações igual a lucro.

Avançamos o estudo, naquele primeiro capítulo, até o ponto em que constatamos que a entrada de mais direitos no patrimônio ocorre em momento certo, que é o da definitiva e incondicional aquisição dos mesmos, e aventamos uma comparação entre o patrimônio – que é universalidade de direito – e uma casa – esta que é universalidade de fato –, com todas as suas divisões internas e com as respectivas portas de entrada.

Nessa imagem comparativa, distinguimos no patrimônio as suas portas de entrada, uma representada delas pelas receitas (que também é a porta de entrada da renda e dos proventos) – produzidas pelo titular do patrimônio ou pelos elementos componentes deste – e a outra porta pelas transferências patrimoniais, demonstrando que estas não condizem com a definição de renda nem de proventos de qualquer natureza e, portanto, não integram o fato gerador e a base de cálculo do imposto de renda.

Em suma, as receitas foram nominadas como as portas de entrada do lucro no patrimônio, pois elas carregam consigo o ganho ou a perda obtida em cada operação ou negócio jurídico.

Isto nos levou, no capítulo II, à mais aprofundada pesquisa sobre os conceitos de receitas e de outros ingressos ou entradas no patrimônio, inclusive das transferências patrimoniais.

Nesse estudo, separamos as meras permutações patrimoniais das mutações patrimoniais, situando nestas, quando positivas, o fato gerador e a base de cálculo do imposto de renda.

Ainda no mesmo capítulo, voltamos ao requisito da definitividade e incondicionalidade da aquisição das receitas (e, de passagem, a dos custos e despesas) e, portanto, das rendas ou proventos, para a ocorrência do aumento patrimonial por elas geradas.

Nesse capítulo II foi tratado o conceito constitucional de “renda”, para o qual foi dado papel relevante ao art. 43 do CTN, tendo sido diferenciadas as noções de renda, de proventos de qualquer natureza, de receita, de rendimento (e também de ganho de capital) e de transferência patrimonial. Aí também foram abordadas em particular as indenizações.

Já no capítulo III, impôs-se a abordagem dos princípios constitucionais informadores do imposto de renda, isto é, os da generalidade, universalidade e progressividade, com a conseqüente exigência da periodicidade na ocorrência do fato gerador, na medição da sua base de cálculo e na aplicação das respectivas alíquotas progressivas.

Notamos, nesse capítulo, que a aplicação conjunta desses três princípios tornou o sistema brasileiro mais apurado em relação aos regimes constitucionais anteriores a 1988 e destacamos a importância da constitucionalização do princípio da universalidade, exatamente face ao conceito jurídico de patrimônio – uma universalidade jurídica – e perante o fato de que a hipótese de incidência do imposto de renda se constitui em aumento nessa universalidade.

Cabe agora inserir o art. 43 nesse cenário, em adição ao que já foi visto dele nos capítulos precedentes, especialmente no segundo.

Aqui ele será dissecado não apenas tendo em conta a sua função de delimitação do campo de incidência do fato gerador do imposto de renda, mas também recordando que ele foi promulgado antes da Constituição de 1988, ou seja, em época na qual o princípio da universalidade não era mandamento constitucional de cumprimento obrigatório.

Apresenta-se aqui o desafio de compatibilizar (ou não) esse dispositivo da lei complementar – que alude ao fato gerador como sendo a aquisição pura e

simples de disponibilidade sobre rendas e proventos de qualquer natureza – com a Constituição atual, considerando a visão microscópica do fenômeno aumento de patrimônio, contida no art. 43, e o princípio da universalidade, o qual impõe uma visão macroscópica do mesmo fenômeno.

Paralelamente, tiraremos do art. 43 todo o seu conteúdo, com a sua importância fundamental para a incidência do imposto de renda no Brasil.

IV.2 – A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL NA DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA

Ninguém contesta que o CTN é lei complementar da Constituição Federal, sendo pacífico em doutrina e jurisprudência que ele foi recepcionado como tal pelo regime constitucional de 1988.

Mais especificamente falando, o CTN foi promulgado como lei ordinária – a Lei n. 5172, de 25.10.1966 – como era suficiente no regime constitucional de 1946, já que a CF/46 não previa a existência de lei complementar, mas a sua atual condição de lei complementar decorre da matéria legislativa nele contida.

A sua denominação, em especial o título de “Código” a ele outorgado, dá-lhe, e sempre lhe deu, uma certa majestade ou dignidade que, contudo, é ilusória, pois que dela não decorre qualquer valor jurídico especial.

Realmente, a palavra “código” vem do latim “codex”, língua na qual significa códice, registro, tabuinha de escrever, código, livro, escrito¹, ou seja, sem qualquer sentido especial ou superior.

Entre nós, o direito positivo se utiliza dessa palavra para designar leis que, por sua importância quanto à matéria de que tratam, e por sua completude no trato dessa matéria, assumem a função de reunião e condensação organizada (codificação) das normas relativas a ela. Isto é, um código regula tudo, ou quase tudo, sobre a matéria, ao contrário de leis extravagantes regulatórias de partes de uma determinada matéria.

É assim, neste contexto, que temos o “Código Civil Brasileiro”, o “Código de Trânsito Brasileiro”, o “Código Penal Brasileiro”, o “Código de Defesa do Consumidor”, o “Código de Processo Civil” etc.

Mas eles não passam de leis ordinárias, passíveis de modificações tópicas ou de revogação geral por outras leis ordinárias, ou ainda de que partes da mesma matéria, mesmo quando não reguladas especificamente por eles, passem a sê-lo por leis especiais também de nível ordinário.

A Constituição de 1988 alude a “código” apenas em dois dispositivos, um para dizer que os prazos de tramitação de projetos de lei, a que alude o parágrafo 2º do art. 64, não se aplicam “aos projetos de código” (parágrafo 4º do art. 64) e outro que determinou prazo para o Congresso Nacional elaborar o “código de defesa do consumidor” (art. 48).

Todavia, em nenhum desses casos, a Constituição atribuiu qualquer conotação de lei complementar às leis a que se referia, podendo-se depreender que o termo “código” no primeiro caso foi utilizado em reconhecimento principalmente da extensão do projeto e no segundo caso, com o caráter de lei completa. Em nenhuma dessas vezes, a palavra foi empregada em razão do seu nível na hierarquia legislativa.

Por outro lado, a Constituição não se valeu da palavra “codificação” e, no art. 22, inciso I, alude à competência da União Federal para legislar sobre “direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho”, ao passo que as leis ordinárias sobre essas matérias atribuem às codificações sobre elas o título de “código”, sendo a relativa ao direito do trabalho apelidada de “consolidação”.

Outrossim, a mesma Constituição no seu art. 59, que trata do processo legislativo, apresenta um elenco de sete tipos legislativos, a saber: emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções, significando que os códigos não são categorias especiais de leis ou instrumentos legislativos.

Mesmo o parágrafo único desse art. 59 não alude a “código”, pois determina que lei complementar deve dispor sobre “a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”, sendo que esta última expressão tem a ver com a reunião, em um só texto, das leis que tratam de uma mesma matéria, aliás, tal como está dito na Lei Complementar n. 95, de 26.2.1998, baixada exatamente em cumprimento desse parágrafo.

A propósito, essa lei complementar não define “código”, nem o elenca como um dos instrumentos normativos do direito positivo brasileiro. A palavra sequer consta de qualquer dos seus dispositivos, aparecendo, entretanto, “codificação” no inciso I do art. 7º, apenas para dizer que as codificações podem tratar de mais de um objeto, e no art. 13, sem especificação, mas num sentido de consolidação, que se extrai do texto.

É curioso, também, observar que o próprio CTN contém uma disposição, esquecida e abandonada por quase todo mundo, mas principalmente pelos Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Muni-

1 - CRETELA JUNIOR, José; CINTRA, Geraldo de Uilhoa. *Dicionário Latino-Português*. Editora Anchieta, 1944, p. 199.

cípios, segundo a qual *“os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano”*.

Portanto, já em 1966, o CTN chamava de *“consolidação”*, e não de *“código”* (por exemplo, *“Código do Imposto de Renda”*), aquilo que não deve passar de uma coletânea organizada e atualizada de toda a legislação vigente sobre um mesmo tributo e reconhecia a suficiência dos decretos como instrumentos hábeis para isto. Daí mesmo, embora com descumprimento da periodicidade anual, os denominados *“regulamentos”* dos impostos serem consolidações das leis em vigor na data da sua elaboração e serem expedidas por decretos.

O próprio título que o CTN ostenta não é original, pois não nasceu com ele, que sempre se refere a si próprio como *“esta Lei”*. O título somente lhe foi outorgado seis meses depois da sua promulgação, pelo art. 7º do Ato Complementar n. 36, de 13.3.1967, sem qualquer significado ou valor jurídico específico.

Outrossim, leis complementares, inexistentes em 1946 ou na Emenda n. 18/65, passaram a ser previstas na Constituição Federal de 1967 e na Emenda Constitucional n. 1, de 1969, mas sem qualquer vínculo com códigos.

Em suma, não é o título *“código”* que dá qualquer qualidade especial ao CTN, seja no regime anterior a 1988, seja no atual.

Sua qualidade, contudo, advém do disposto no art. 146 da Constituição Federal de 1988 (como advinha do parágrafo 1º do art. 18 das Cartas de 1967 e 1969), segundo o qual:

“Art. 146 – Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e parágrafos 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

O CTN não tratou das matérias previstas nas alíneas *“c”* e *“d”* do inciso III, nem esgotou as matérias dos incisos I e II, pois todas elas derivaram ou receberam fortes influências das Constituições posteriores à sua promulgação. Mas o

CTN inquestionavelmente vai a fundo no trato das matérias previstas nas letras *“a”* e *“b”* do inciso III, esgotando as da letra *“b”* e estendendo-se, quanto às da letra *“a”*, para os tributos que estavam constitucionalmente previstos quando ele foi promulgado, embora tenha recebido posteriores modificações.

Indubitavelmente, o art. 43 do CTN está inserido nessa letra *“a”* do inciso III, pois ele define o fato gerador do imposto de renda, juntamente com os arts. 44 e 45, que definem sua base de cálculo e seu contribuinte. Daí que tanto o art. 43 quanto qualquer outro que se insira nas matérias no art. 146 são disposições recepcionadas pela Constituição de 1988 com o *“status”* jurídico de disposições de leis complementares *“ratione materiae”*.

Realmente, a lei complementar requer maioria absoluta de aprovação, mas não é complementar pela vontade dos seus legisladores ou pelo simples fato de que qualquer uma delas tenha sido aprovada com iguais ou mais votos do que a maioria absoluta, e, sim, pela matéria constitucionalmente prevista, de forma expressa, para ser disciplinada por lei complementar.

Outrossim, quando a matéria de uma lei do passado tenha sido incluída pela Constituição vigente como matéria de lei complementar, não se abandona a lei antiga sobre essa matéria e que tenha sido promulgada validamente dentro do regime constitucional da sua data, pois ela é recepcionada na nova Constituição com efeito e validade de lei complementar, significando, entre outros efeitos, que daí em diante somente pode ser modificada ou revogada por outra lei complementar.

É isto o que ocorreu em outubro de 1988 com a Lei n. 5172, veiculadora do CTN, e mesmo já antes na CF/67 e na EC/69, nos limites dos seus arts. 19, parágrafo 1º, e 18, parágrafo 1º, respectivamente, segundo os quais a lei complementar deveria estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como regular as limitações constitucionais do poder tributário.

Em decorrência da recepção, aperfeiçoou-se, e ganhou validade jurídico-constitucional, a idéia que vingava nas mentes dos juristas desde a promulgação do CTN, qual seja, a de que ele deveria ditar as regras para as leis ordinárias de cada tributo exercerem validamente as competências tributárias outorgadas pela Constituição.

Por isso, no dizer sempre repetido do Professor Ruy Barbosa Nogueira, o CTN é a *“lex legum”*, quer dizer a *“lei sobre as leis”*, no sentido de a lei sobre o fazimento das leis, no caso das leis sobre tributos.

No particular da definição do fato gerador, a idéia que presidiu o art. 43 do CTN – assim como os correlatos de outros impostos – era a previsão dos contornos da hipótese de incidência, e não a criação específica desta ou daquela hipótese de incidência, criação esta que deveria ficar para o legislador comum, o qual, contudo, não deveria e não poderia afastar-se daqueles contornos.

Nem poderia ser diferente, pois muitos dos tributos cujos fatos geradores estão definidos no CTN pertencem à competência estadual ou municipal, de sorte que cabem aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e não à União Federal, legislar sobre eles. A esta, por força do art. 146, somente cabe dispor, por lei complementar que é de alcance nacional, sobre as matérias neste previstas, as quais não podem ser contrariadas pelas leis ordinárias de cada um dos tributos.

Esta função, de qualquer modo, também é dirigida aos tributos federais, quando lei complementar efetivamente disponha sobre matéria contida no art. 146.

Pois esta também é a função do art. 43, com esteio no art. 146, inciso III, letra “a”, da Constituição de 1988, de modo a não poder ser ignorado pelo legislador ordinário, assim como pelos intérpretes e aplicadores das leis do imposto de renda.

Em última análise, a função do art. 43 é complementar o que a Constituição dispõe no inciso III do seu art. 153, que outorga à União a competência para instituir e cobrar imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, fixando o art. 43 os limites do próprio campo de incidência desse imposto.

Em outras palavras, o art. 43 da lei complementar explicita o que está meramente implícito na discriminação constitucional dessa competência tributária.

Embora essa função e poder do art. 43 se apresentem candidamente, quase parecendo representarem a expressão de uma afirmação meramente teórica e acadêmica, a verdade é que o dispositivo tem direta e iniludível aplicação prática para a validade de toda e qualquer norma que defina o fato gerador do imposto de renda, em qualquer das suas facetas que veremos adiante.

E a verdade, também, é que, por destoarem dele, diversas disposições de leis ordinárias carecem de valor jurídico, inserindo-se naquilo que se chama de “inconstitucionalidade indireta”, exatamente por representarem contrariedades com norma que é complementar da Constituição e que tem a única função de definir o que pode ou não pode ser feito segundo a própria Constituição, no exercício do poder tributário.

Assim, dois exemplos são exponenciais a partir da circunstância especial e inafastável, contida no art. 43, de que o fato gerador do imposto de renda sempre importa em acréscimo patrimonial, conforme já foi visto no capítulo I. Por ser assim, contraditam o comando complementar da Constituição as seguintes disposições legais:

– o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4506, de 30.11.1964, segundo o qual, na cessão gratuita do uso de imóvel, incide o IRPF sobre dez por cento do valor venal do mesmo, conforme o respectivo lançamento do IPTU, não havendo essa incidência sobre o valor locatício do imóvel construído ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parente de primeiro grau (Lei n. 7713, de 27.12.1988, art. 6º, inciso III): essa norma pretende tributar pelo imposto de renda uma situação que é neutra em termos de patrimônio do proprietário do bem, pois não implica em redução ou em acréscimo no mesmo;

– o art. 3º, parágrafo 3º, combinado com o inciso III do art. 22, da Lei n. 7713, segundo o qual incide o IRPF nas doações de bens, salvo em caso de adiantamento da legítima: essa norma, de maneira mais grave do que no primeiro exemplo, pretende tributar pelo imposto de renda uma situação que é diametralmente oposta ao fato gerador deste, verdadeira antítese do fato gerador, pois é situação de diminuição patrimonial do doador, do qual ela pretende cobrar o tributo como se tivesse ocorrido aumento em seu patrimônio.

Outro exemplo é o do art. 38 da Lei n. 4506, de 30.11.1964, que pretendia tributar a pessoa jurídica pelos lucros que distribuísse, ou seja, no momento em que estivesse sofrendo redução patrimonial e pelo montante dessa redução. Esse dispositivo veio a ser declarado inconstitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal ao julgar o recurso extraordinário n. 117887-6-SP, conforme transcrições que serão feitas em IV.7, além de outras anteriores.

Em hipóteses como estas é que se evidenciam, acima de tudo, a importância do art. 43 do CTN e a sua natureza de lei superior às leis comuns, com lastro na disposição do art. 146 da Constituição. Mas há outras situações concretas em que o mesmo vem evidenciar a ilegitimidade de outras pretensões tributárias, algumas previstas em disposições legais, outras contidas em atos da Administração Pública.

A solução de qualquer desses conflitos está sempre no art. 43.

IV.3 – A DECISIVA IMPORTÂNCIA DO ART. 43 NA DEFINIÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DA RENDA, QUANTO AO CONTEÚDO DO FATO GERADOR E AO MOMENTO DA SUA OCORRÊNCIA – CONCEITOS DE “RENDA” E DE “PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA”

Para o desenrolar desta seção, em que se verá a decisiva importância do art. 43 na definição do regime tributário sobre a renda, é essencial ter presentes na mente os seus dizeres, quais sejam:

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.

Parágrafo 1º – A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Parágrafo 2º – Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

Dessa definição do fato gerador do imposto de renda emergem dois aspectos fundamentais, que são o seu conteúdo e o momento para a sua ocorrência.

Quanto ao conteúdo do fato gerador, retira-se do art. 43 duas constatações capitais, que são:

- o fato gerador é sempre a existência de aumento de patrimônio;
- o aumento de patrimônio pode ser produzido por qualquer causa eficiente (existente dentro do patrimônio ou no seu titular).

Já andamos, nos capítulos precedentes, por estas duas constatações, de modo que aqui vamos apenas resumi-las e organizá-las.

Sobre o fato gerador do imposto de renda ser sempre e necessariamente a existência de acréscimo patrimonial, veja-se o capítulo I, no qual se sobressai a alusão ao inciso II do “caput” do art. 43, exatamente porque nele se encontra a definição de que os proventos de qualquer natureza são “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Ora, se o inciso II afirma que os proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I, isto é, não advindos de rendas, ele já reconhece que os proventos são fatores de aumento patrimonial. Então, por definição legal, em nível de lei complementar, não há qualquer espaço para se dizer o contrário, ou melhor, só há uma conclusão possível:

proventos de qualquer natureza, passíveis de incidência do imposto de renda, são acréscimos patrimoniais.

Ao mesmo tempo, o inciso II indireta e implicitamente afirma que as rendas, definidas no inciso I, também são fatores de acréscimo patrimonial, pois, ao dizer que os proventos são “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, também reconhece tal efeito e tal característica nas rendas.

Com razão, a dicção do inciso II é de que no inciso anterior estão compreendidos acréscimos patrimoniais, tanto quanto nele próprio, inciso II, estão referidos acréscimos patrimoniais.

Em outras palavras, segundo o inciso I do art. 43, renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. E, se o inciso II afirma que os proventos são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I, está necessariamente dizendo que a renda também é acréscimo patrimonial, pois sua dicção textual equivale ao seguinte: proventos são acréscimos patrimoniais não compreendidos nos acréscimos patrimoniais compreendidos no inciso anterior.

E isto significa dizer que renda é o acréscimo patrimonial derivado do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Aliás, nem haveria como ser diferente, pois não haveria o menor sentido lógico em apenas os proventos de qualquer natureza serem aumentos patrimoniais ou, por outra, em os proventos serem aumentos de patrimônio e as rendas não o serem.

Não há qualquer lógica possível, independentemente de termos redacionais, para se sustentar que renda ou provento não seja acréscimo patrimonial, de modo que as palavras do inciso II apenas vêm pôr a lume o que estaria necessariamente implícito, se não explícito, em qualquer outra forma de expressão.

Gilberto de Ulhôa Canto, Ian de Porto Alegre Muniz e Antonio Carlos Garcia de Souza foram incisivos a este respeito, dizendo²:

“1.17. Não se objete que a exigência de que ocorra aumento patrimonial para que o tributo possa incidir diz respeito tão somente aos proventos de qualquer natureza, pois é no inciso II do art. 43 do CTN que se faz referência a tal requisito. Na verdade, o inciso II torna extensiva a idéia de acréscimo de patrimônio à renda, definida no inciso I, quando diz: ‘... proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.’; o que indica, de maneira clara, que a espécie contemplada no

2 GILBERTO DE ULHÔA CANTO; IAN DE PORTO ALEGRE MUNIZ; SOUZA, ANTONIO CARLOS GARCIA DE. “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1986. p. 9. (Caderno de Pesquisas Tributárias – Vol. 11).

inciso I também se caracteriza como sendo de acréscimo patrimonial ([...] acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.)”

Na verdade, e aqui chegamos à segunda constatação relativa ao conteúdo do fato gerador do imposto de renda: é ele constituído pelo aumento patrimonial derivado das rendas do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, ou de quaisquer outras causas eficientes (internas) a produzir este efeito, que o art. 43 cataloga como proventos de qualquer natureza.

Enfim, rendas e proventos são fatores de produção de aumento patrimonial.

A separação desses fatores em rendas e proventos é essencialmente desnecessária, pois o que importa ao final é a existência do resultado configurado no aumento do patrimônio do contribuinte.

A origem da separação, entretanto, deriva da denominação constitucional do imposto, estendida desnecessariamente por tradição constitucional. Com razão, desde a primeira vez em que o imposto de renda foi previsto constitucionalmente, isto é, desde 1934, recebeu ele esse título longo, que outrora poderia se justificar porque pretenderia demonstrar a possibilidade de tributação das rendas e também dos “proventos” dos servidores públicos e dos “proventos” da aposentadoria.

E ele veio sendo mantido mais por tradição do que por exigência jurídica, mesmo após a concepção da idéia da existência de uma lei superior para definir o campo de incidência, em complemento à Constituição.

Por isso, tendo assim encontrado o título constitucional, o CTN teve que definir uma e outra coisa, fazendo-o pela maneira abrangente que se encontra nos dois incisos do seu art. 43.

Esta abrangência de conteúdo suscita duas explicações ou referências, também capitais.

A primeira delas é que o art. 43 afasta conceitos pré-jurídicos e postulações políticas sobre o conceito de renda, tais como a afirmação de que salário não é renda.

Realmente, ao prever que renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, o CTN equiparou, para os fins da incidência do imposto de renda, os fatores produtivos de aumento patrimonial, colocando-os sob uma mesma ótica tributária e dando-lhes a mesma possibilidade de tratamento, tanto quanto também para outras causas de produção de aumento patrimonial que não sejam o trabalho e o capital, intitulando-os “proventos de qualquer natureza”.

A segunda explicação liga-se à abrangência aparentemente ilimitada do art. 43, derivada da definição do que sejam os proventos de qualquer natureza,

a qual pode chegar a conduzir o intérprete a entender que as rendas são o produto do capital e/ou do trabalho e que os proventos são os demais – todos os demais – aumentos patrimoniais não advindos do capital ou do trabalho.

Esta conclusão, extraída da literalidade dos incisos do art. 43, contudo, merece o reparo já feito doutrinariamente, o qual também coloca um limite na aparentemente ilimitada abrangência do art. 43.

Este limite diz que as causas de produção de acréscimo patrimonial, passível de se submeter ao imposto de renda, são causas internas ao patrimônio, geradas e manejadas por ele ou por seu titular, distintas de causas exclusivamente externas a esse mesmo patrimônio, como são, dentre outros, os aportes de capital por subscrição de capital novo ou aumentado em uma empresa, ou mesmo as doações e subvenções recebidas por pessoas físicas ou jurídicas.

Esta distinção de causas de aumento patrimonial, entre internas e externas ao patrimônio, está exposta no capítulo II, quando foram demonstradas as diferenças entre receitas e outros ingressos ou entradas no patrimônio, inclusive e em especial os ingressos ou entradas que se configuram como transferências patrimoniais e não como receitas, ou seja, não como rendas ou proventos de qualquer natureza.

Este, portanto, em resumo, é o conteúdo do fato gerador do imposto de renda, segundo a definição do art. 43, a qual também suscita o aspecto do momento da ocorrência do fato gerador.

No tocante ao momento para ocorrência do fato gerador, há muita coisa a ser vista ao longo deste estudo, inclusive pela compreensão do que sejam disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica, bem como pela lembrança da periodicidade intrínseca ao imposto, tal como analisada no capítulo III.

Ao momento de ocorrência do fato gerador vamos dedicar um capítulo especial (capítulo IX), mas, neste instante de reflexão sobre o art. 43, cabe mencionar apenas um detalhe importantíssimo, que é derivado dele.

Este detalhe repousa sobre a expressão segundo a qual o imposto “*tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*”, constante da cabeça do artigo.

Com isto, o art. 43 está afastando outros critérios teoricamente possíveis para a tributação da renda, tais como o da renda consumida, ou o da renda empregada, ou o da renda capitalizada, para se fixar no critério da renda adquirida.

Quer dizer, no Brasil, o imposto de renda incide a partir de quando a renda seja ganha, independentemente da posterior destinação que o contribuinte venha a lhe dar. É a partir do momento da entrada da renda – ou do provento

– no patrimônio do contribuinte que ela pode ser tributada, seja ela entesourada, ou gasta, ou transferida para negócios ou outros destinos patrimoniais, seja dada para terceiros etc.

Isto, inclusive, se coaduna perfeitamente com a noção de fato gerador como acréscimo patrimonial, pois é desde quando o acréscimo se produz que o fato gerador pode existir.

Vimos que o patrimônio é um complexo de relações jurídicas com conteúdo econômico, atinentes à pessoa do seu titular, motivo pelo qual os acréscimos a ele necessariamente se originam de novos direitos ou novas obrigações, ou da extinção de uns ou de outras.

Daí as receitas, que geram acréscimos ao patrimônio, serem sempre novos direitos, tendo sido apontada no capítulo II a necessária definitividade e incondicionalidade da aquisição do direito à receita, isto é, da percepção da renda possivelmente embutida na receita, para que ela possa se integrar ao aumento patrimonial passível de tributação.

Pois o art. 43, coerente com nosso ordenamento jurídico, também coloca o fato gerador como existente a partir do momento da aquisição da disponibilidade da renda ou do provento.

É por esta razão que o contribuinte não tem obrigação de declarar para o fisco o que faz com o dinheiro ganho e onde o gasta, mas somente quanto ganhou.

Realmente, ninguém se engane com as hipóteses legais que prescrevem a incidência do imposto de renda sobre sinais exteriores de riqueza, representados por gastos e investimentos incompatíveis com a renda declarada pelo contribuinte, as quais são tomadas como presunções de renda tributável.

Não se pense que tais hipóteses sejam de incidência sobre a renda consumida, o que poderia ser contrário ao art. 43 ou representar tolerâncias legais ao rigor do critério de tributação da renda quando da sua aquisição.

Nada disso, pois o que tais hipóteses legais perseguem é a constatação da ocorrência anterior de aquisição da renda, a partir da qual os gastos ou investimentos foram feitos.

Na verdade, essas hipóteses constituem-se em presunções “*juris tantum*” da anterior ocorrência da aquisição da renda, sem cuja aquisição não haveria recursos para o incorrimento nos gastos ou a efetivação dos investimentos pelo contribuinte, cabendo-lhe, para escapar da cobrança do imposto, provar que, para tais gastos ou investimentos, ele não lançou mão de rendas que anteriormente tenha adquirido, mas, sim, de recursos provenientes de outras fontes, por exemplo, de dívidas contraídas.

É por isso que as hipóteses de sinais exteriores de riqueza se assentam na comparação entre os gastos e investimentos e as rendas declaradas – tributadas ou isentas –, assim como ocorre com os aumentos de patrimônio no período-base que não tenham origem em rendas declaradas.

São todas presunções legais de rendas preteritamente adquiridas, e não de tributação da renda consumida, empregada ou capitalizada. São presunções iguais às de rendas omitidas à tributação, ou ao menos à declaração, formadas a partir da existência de passivo fictício ou de saldo credor de caixa, além de outras que permeiam os mecanismos legais de controle da arrecadação do imposto de renda.

Em síntese, portanto, o fato gerador do imposto de renda é sempre a existência de aumento patrimonial, formado por rendas do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, ou ainda por qualquer outra causa eficiente produzida pelo patrimônio ou por seu titular, e pode ocorrer desde que tais fatores de acréscimo patrimonial estejam adquiridos definitiva e incondicionalmente pelo contribuinte.

IV.4 – OS CONCEITOS DE AQUISIÇÃO DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DE RENDA OU PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA – O CONCEITO DE “DISPONIBILIDADE FINANCEIRA” E SUAS INFLUÊNCIAS NO FATO GERADOR

O art. 43 começa dizendo que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, lançando, desde a sua promulgação, um dos maiores desafios quanto à sua interpretação.

Nessa abertura do dispositivo, sobressaem dois aspectos relevantes, consistentes em definir-se o que seja disponibilidade e, depois, o que sejam disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica.

Se disponibilidade é algo que gera menores dificuldades, na compreensão do que sejam disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica, bem como na conseqüente distinção entre elas, reside aquele maior desafio.

É preciso notar desde logo que o código não colocou as duas palavras – “*econômica*” e “*jurídica*” – como termos sinônimos e substituíveis um pelo outro, nem os mencionou como complementares, até porque não aludiu à “*disponibilidade econômica e jurídica*”, mas, sim, à “*disponibilidade econômica ou jurídica*”, isto é, como disponibilidades alternativas, de maneira a que uma ou outra possa gerar a incidência do imposto de renda.

Assim o fazendo, o art. 43 obriga a que se determine o conceito de uma e de outra das disponibilidades a que ele se refere.

Quanto ao que seja “*disponibilidade*”, há pouca dúvida entre os juristas que se dedicaram ao tema, pois ela representa a qualidade de algo estar disponível, isto é, algo que esteja na disposição de alguém, no caso na disposição do contribuinte titular do patrimônio aumentado.

Neste sentido, a disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem.

Mas também há um sentido jurídico mais específico para o termo, o qual pode ser encontrado no art. 1228 do Código Civil, “*in verbis*”:

Art. 1228 – O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reaver-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.”

Nesse dispositivo, o verbo “dispor” é usado no sentido de alienação da coisa, aliás, no mesmo sentido em que ele também é empregado em outras normas do mesmo código, tais como as dos art. 213, 537, 1335, inciso I, 1449, 1749, inciso II, 1789, 1814, inciso III, 1857, 1872 e 2007.

A disponibilidade, portanto, também implica em poder alienar o bem a qualquer título.

Contudo, o que mais relevante se pode observar é que a disponibilidade é um dos atributos da propriedade, tanto quanto os atributos de usar e gozar da coisa de que se é proprietário, além do direito de protegê-la contra esbulhos de terceiros, este que advém do art. 5º da CF/88 (“caput” e incisos XXII e XXIV)³.

Ora, sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial) ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros.

Tudo isto se conjuga perfeita e harmoniosamente com o conceito de patrimônio – universalidade de direito composta pelo complexo de relações jurídicas de uma pessoa, dotadas de valor econômico – e com o conceito de que o acréscimo patrimonial é produzido por alterações nesse conjunto, particularmente através da aquisição de novos direitos, que são receitas (ou rendi-

mentos) e que o art. 43 denomina de “*rendas ou proventos de qualquer natureza*”, no sentido de que são fatores positivos de acréscimo patrimonial.

Destarte, quando um novo direito – a uma renda ou a um provento de qualquer natureza – se integra a esse patrimônio, ele carrega consigo os atributos do seu proprietário, de dele usar, gozar e dispor, além de protegê-lo contra terceiros.

Não é à toa, portanto, que o art. 45 do CTN prescreve com precisão que “*contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43*”, ou seja, o titular do patrimônio aumentado pela aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento de qualquer natureza, eis que tal disponibilidade é insita ao direito de propriedade, e este não tem existência distinta da existência de patrimônio, ainda que seja constituído por apenas um único direito de propriedade.

A sabedoria do Professor Alcides Jorge Costa permitiu-lhe reduzir tudo a poucas palavras, a saber⁴:

“Disponibilidade é a qualidade do que é disponível. Disponível é aquilo de que se pode dispor. Entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar. Assim, quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc.”

Gilberto de Ulhôa Canto, escrevendo juntamente com Ian de Porto Alegre Muniz e Antonio Carlos Garcia de Souza, sem destoar do que está exposto, resume o pensamento doutrinário uniforme a este respeito⁵:

“I.8. Se considerarmos os principais elementos integrantes necessários do conceito firmado no art. 43 do CTN, deveremos começar pela busca do sentido da expressão ‘aquisição de disponibilidade’. Embora não haja norma legal que o expresse, da natureza das coisas resulta claro que ela significa o poder de dispor ou o aperfeiçoamento, no seu titular, de todos os atributos necessários a que ele tenha a faculdade de dar ao bem ou direito de que se trate a utilidade que deseje. Não há aquisição de disponibilidade de bem ou direito de que alguém não tenha a faculdade de usar, ou em relação ao qual não se esteja em condições de exercer os demais atributos do domínio.”

Disponibilidade, como conceito genérico, portanto, não apresenta dificuldades maiores.

4 COSTA, Alcides Jorge, escrevendo como relator geral das XI Jornadas do Instituto Latino-Americano de Direito Tributário, Rio de Janeiro, 1983, “Imposto sobre a Renda. A Aquisição da Disponibilidade Jurídica ou Econômica como seu Fato Gerador. Limite da sua Incidência”, RDT 40/105.

5 CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1986. p. 5. (Caderno de Pesquisas Tributárias – Vol. 11).

É hora, entretanto, de enfrentarmos o desafio de determinar o conceito de “disponibilidade econômica ou jurídica”, com a devida distinção entre uma e outra espécie de disponibilidade.

Tradicionalmente, a doutrina entende que a aquisição da disponibilidade jurídica se constitui na aquisição do direito à renda, sem ter havido ainda a sua percepção em dinheiro ou em valores suscetíveis de avaliação em dinheiro.

Em complemento, o fato de o dinheiro da renda estar em caixa, isto é, no bolso do contribuinte, representaria a disponibilidade econômica da respectiva renda.

Já Brandão Machado, cujas ponderações não podem ser omitidas neste assunto, tem posição diferente.

Para esse autor, o fato gerador é sempre a aquisição de direitos reais ou pessoais. Por esta razão, ele menciona ser difícil explicar a existência de “uma disponibilidade econômica de acréscimo de direitos”.

Em obra importante, na qual faz esta ressalva, depois de longa análise da evolução do pensamento de Rubens Gomes de Sousa e de remissão a outros autores, sustenta ele que o conceito de disponibilidade econômica é um resquício da doutrina alemã sobre a propriedade econômica, que durante algum tempo animou o pensamento de Rubens, e conclui afirmando⁶:

“É o que está na explicação que o Código dá, no artigo 43, do fato gerador do imposto de renda. Explica o dispositivo que o fato gerador desse tributo é a aquisição da disponibilidade econômica, isto é, da posse da renda, considerada esta como acréscimo de patrimônio, ou seja, aumento de direitos reais ou pessoais. Em outras palavras: seria a aquisição da posse de direitos reais e pessoais. Esta interpretação é a que realmente explica o texto do dispositivo à luz da tese defendida pelo autor do anteprojeto do Código, em 1948, e da doutrina por ele invocada na ocasião.”

A questão, portanto, não é tão simples quanto se apresenta aos olhos da generalidade dos pensadores jurídicos, seja na doutrina, seja na jurisprudência, e está muito longe de atingir uma conclusão pacífica.

Aliás, não apenas Brandão Machado destaca diferenças marcantes em relação à simplicidade da visão geral e dominante, pois José Luiz Bulhões Pedreira também tem sua ressalva⁷.

Sua doutrina foi incorporada pelo Conselheiro Celso Alves Feitosa ao acórdão n. 101-93103, de 12.7.2000, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Con-

tribuintes, que apreciou o momento do reconhecimento e da tributação de receitas relativas à decisão judicial seguida de transação entre as partes, tendo ele dito e transcrito o seguinte:

“Assim, num primeiro momento poder-se-ia concluir que se a decisão com trânsito em julgado tinha embasamento em um laudo, que por sua vez elegera um valor, que não dependia para a sua execução de liquidação, conforme alteração da Lei 8.898/94, tinha então, conforme pretensão do Fisco, nascido uma disponibilidade jurídica, a justificar o lançamento em 1997, sobre fatos ocorridos em 1986 e 1987.

Acontece que a disponibilidade jurídica referida no artigo 43 do CTN, para ser considerada como fato gerador do imposto de renda, há de ser líquida e certa. Uma disponibilidade jurídica ilíquida, isto é, que dependa de concordância do devedor, ainda que decorrente de uma ação judicial, que possa ser resistida e eventualmente modificada em seu quantum, é certa quanto ao direito declarado, mas ilíquida quanto ao seu valor. Como o tributo devido incide sobre valor e não sobre o direito em abstrato, declarado, reconhecido, resta evidente que em caso como o dos autos a disponibilidade jurídica eleita pelo legislador para reconhecer nascido o fato gerador do imposto de renda não nasce tão só com o trânsito em julgado da ação de conhecimento ainda que condenatória.

A fls. 623, já expondo sobre o conceito de disponibilidade jurídica, assim deixava fixado J. L. BULHÕES PEDREIRA, in ‘Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica’, vol. 1, Adcoas-Justec, Rio de Janeiro, 1979, 120-1 e segs.:

‘A expressão ‘disponibilidade jurídica’ surgiu, portanto, na nossa legislação do imposto para consignar essa modalidade de ‘percepção’ do rendimento construída pela jurisprudência administrativa, que não se caracterizava pela posse efetiva e atual do rendimento que o colocava à disposição do beneficiário: se este tinha o poder de adquirir a posse do rendimento, havia a disponibilidade jurídica.

Essa orientação não era, aliás, novidade na legislação do imposto. O RIR de 1924, no § 2º do art. 21 já considerava percebidos os juros creditados ao prestamista ou correntista, mas esse dispositivo não fora reproduzido nos RIR de 1926 e 1932.

A designação dessa modalidade de disponibilidade como ‘jurídica’ – embora possa ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força de lei – não é feliz, porque contribui para difundir a idéia errada de que se trata de ‘disponibilidade de direito’ e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do ‘direito de receber’ a renda sem aquisição do ‘poder de dispor’ da renda.

[...]

A renda pessoal resulta da repartição da renda social. Pressupõe, portanto, atos dos agentes de repartição. E como o ordenamento jurídico não admite a execução privada das obrigações, a aquisição da disponibilidade da renda pressupõe sempre ato da fonte pagadora do rendimento (ou da autoridade judiciária, suprindo sua omissão) que torne o rendimento disponível para o beneficiário. Daí a noção, construída pela jurisprudência administrativa, de que ocorre disponibilidade jurídica quando a fonte pagadora coloca a renda à disposição do beneficiário. A partir desse momento a renda está disponível porque o beneficiário, além de ser titular do direito de recebê-la, tem o poder de adquirir a disponibilidade econômica.’

6 MACHADO, Brandão. “Breve Exame Crítico do Art. 43 do CTN”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos Sobre o Imposto de Renda (Em Memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 107.

7 PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica*. Ed. Adcoas-Justec, 1979, vol. I, n. 120.

*Resta portanto que se em 1998 ainda era objeto de questionamento o quantum a ser reconhecido, nos termos dos embargos à execução iniciada em abril desse ano, não havia, nos termos fixados, a pretendida disponibilidade jurídica.*⁸

A mesma passagem de Bulhões Pedreira foi acolhida e repetida no acórdão n. 101-93525, de 25.7.2001, ainda da referida 1ª Câmara.

Gilberto de Ulhôa Canto, co-autor do anteprojeto do CTN, também expõe a matéria com alguma crítica a ser considerada⁹⁻¹⁰:

19. Sobre o outro requisito necessário à integração do fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – a aquisição de disponibilidade – uma das questões suscitadas refere-se ao qualificativo 'jurídica', que o legislador após à palavra 'aquisição'. Há quem o critique, pela confusão que seu entendimento pode suscitar no espírito do leitor.

20. JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA ('Imposto sobre a renda – Pessoas Jurídicas', ed. JUSTEC, 1979, vol. 1, pág. 199) diz:

'A designação dessa modalidade de disponibilidade como 'jurídica' – embora possa ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força de lei – não é feliz, porque contribui para difundir a idéia errada de que se trata de 'disponibilidade de direito' e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do 'direito de receber' a renda sem aquisição do 'poder de dispor' da renda.'

21. Após analisar a evolução da jurisprudência sobre a matéria, BULHÕES PEDREIRA destaca a disponibilidade de renda como sendo a faculdade de utilizá-la prontamente, (disponibilidade econômica), ao passo que a aquisição do direito de receber a renda (que seria a disponibilidade jurídica, na terminologia do CTN) ainda não corresponde à aquisição do poder de utilização, limitando-se a configurar uma faculdade de obtê-la. Referindo-se às pessoas jurídicas, o autor citado diz:

'No caso de pessoa jurídica, que é organização estabelecida e participa permanentemente dos mercados, a caracterização da disponibilidade virtual não requer necessariamente ato da fonte pagadora, mas pode basear-se na experiência da pessoa jurídica ao exercer a atividade que constitui seu objeto. Se a pessoa jurídica exerce função empresarial (venda de bens e serviços no mercado) e a experiência dos seus negócios mostra que em regra as mercadorias remetidas aos compradores chegam ao destino e o preço de compra é pago contra a entrega da mercadoria, é razoável que se considere o preço de venda virtualmente recebido quando a mercadoria é expedida, em execução do contrato de compra e venda' (op. cit pág. 200).

22. Em realidade, há algumas nuances que mudam a inteligência do verdadeiro sentido da expressão 'aquisição de disponibilidade jurídica', no CTN, sendo certo que nenhuma dúvida existe sobre a noção de 'aquisição de disponibilidade econômica'. Um primeiro aspecto tem a ver com a juridicidade da própria atividade produtora da renda ou provento; a este respeito, é claro

que certos rendimentos ou proventos não comportam, jamais, aquisição de disponibilidade jurídica, como é o caso dos oriundos de práticas ilícitas (CTN, art. 118, I). Sob o aspecto da configuração temporal do fato gerador, máxime no caso de pessoas jurídicas, a legislação, aderindo ao princípio do 'unconditional right of receipt', firma-se no sentido de considerar aquisição de disponibilidade jurídica o aperfeiçoamento de todas as obrigações contratuais da empresa, como a entrega da coisa vendida ou a prestação do serviço ajustado.

23. Há certos autores que admitem como aquisição de disponibilidade jurídica o recebimento de contraprestação que, embora não seja monetária, consista em bens de pronta, fácil e certa liquidação ou conversão em dinheiro ('quasi-moeda'). Assim, a rigor, os conceitos de aquisição de disponibilidade jurídica e de aquisição de disponibilidade econômica ficariam intimamente vinculados, na medida em que a primeira dependeria, para caracterizar o fato gerador do tributo, de uma quase subsunção na segunda. Por outro lado, não me parece procedente o temor de BULHÕES PEDREIRA de que a palavra 'jurídica', no texto do CTN, possa sugerir que se trata de disponibilidade de direito, pois ali ela figura como qualificativa da disponibilidade, e não como sua equivalente.

24. Em despacho denegatório de recurso extraordinário interposto do acórdão proferido em Apelação Cível nº 55389, do Rio de Janeiro, o MINISTRO ADIR PASSARINHO, do STF, entendeu que não se configurava a aquisição de disponibilidade jurídica sobre rendimento, em hipótese na qual certa empresa financiadora da aquisição de bens de consumo durável era, contratualmente, titular do direito de receber comissões de seus financiados, mas estes deixaram de lhe pagar, muito embora as devessem. Prevaleceu a tese da inexistência de fato gerador, sequer sob a forma de aquisição de disponibilidade jurídica ('Suplemento Tributário L. Tr.', nº 91382, págs. 341 e segs.).

25. No acórdão proferido em 29.02.1984, na Apelação em Mandado de Segurança nº 95104, o antigo Tribunal Federal de Recursos, tendo como relator o MINISTRO PEDRO ACIOLI, conclui pela incoerência de aquisição de disponibilidade sobre rendimento decorrente da alienação de participação societária mediante pagamento do preço em parcelas ainda não efetivamente recebidas ('Revista do Tribunal Federal de Recursos', nº 116, págs. 291 e segs.).¹¹

26. Mais recentemente, o Tribunal Federal Regional da 4ª Região teve ensejo de manifestar-se no mesmo sentido das decisões antes citadas. Numa delas, a 1ª Turma, sendo relator o JUIZ ARI PARGENDLER, em acórdão de 06.08.1992, na Remessa 'Ex Officio' nº 90.04.05323-9/RS, repeliu a pretensão de ser considerado como disponível em determinado exercício honorário que o contribuinte não chegou a receber, porque no último dia do ano o estabelecimento bancário ao qual endereçado o alvará não funcionou ('Diário da Justiça', Seção II, de 16.09.1992, pág. 28548). No segundo julgado, da 2ª Turma, relator o JUIZ TEORALBINO ZAVASCKI, por acórdão de 09.11.1989, a ementa afirmou, com grande felicidade:

8 Anotando-se que a doutrina e a antiga jurisprudência citadas tinham em mente o imposto de renda devido na fonte.

9 CANTO, Gilberto de Ulhôa. "A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos Sobre o Imposto de Renda (Em Memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 33.

10 Note-se que aqui é feita alusão a uma outra passagem de Bulhões Pedreira, a qual é especificamente dirigida às pessoas jurídicas.

11 Acrescente-se que, neste mesmo sentido, o Tribunal Federal de Recursos, na AC 46904-RJ, sendo relator o Ministro Justino Ribeiro, também sentenciou: "Vê-se que o Código fala em disponibilidade da renda. Ora, mesmo que se possa extrair alcance prático da distinção doutrinária entre disponibilidade jurídica e econômica, é certo que qualquer delas só se compreende com a possibilidade, que lhe é imanente, da entrega da coisa (arts. 675 e 676 do C. Civil), o que pressupõe, no disponente, a posse dessa mesma coisa. Não é este o caso dos autos, pois o que está provado, inclusive pericialmente (fls. 453-454), é que a venda das ações do grupo Klabin foi feita a prazo, sendo a primeira parcela paga no ato e as demais a espaços de seis (6) meses. É evidente, pois, que a Apelante só foi adquirindo a disponibilidade dessas parcelas e da mais-valia ou renda nelas contida à medida que as foi recebendo. Antes disso, tinha ela apenas o direito de crédito a essas parcelas, título certamente disponível mas que não se confunde com o conceito de renda de que trata o CTN. Quem apenas possui o título de crédito está em condições de vir a possuir renda, não possui renda".

1 – O pagamento de honorários advocatícios mediante endosso de notas promissórias de emissão de terceiros, não configura fato gerador do imposto de renda, mesmo que a doação tenha sido pro soluto.

2 – Disponibilidade econômica é a possibilidade, atual e efetiva, de dispor da renda constituída por moeda ou seu equivalente. Disponibilidade jurídica é a possibilidade, decorrente de adequada instrumentação jurídica, de colocar a renda à efetiva e atual disposição econômica.

3 – A nota promissória é promessa, pura e simples, de pagamento de quantia determinada. Sendo título a prazo, não tem o portador, antes do vencimento, disponibilidade econômica ou jurídica sobre a quantia da renda nela representada, (Jurisprudência do Imposto de Renda, vol. II, Tribunal Regional Federal da 4ª Região Porto Alegre, págs. 32 e segs.).”

E conclui Gilberto de Ulhôa Canto:

“28. É esse sentido, que figura no trecho transcrito em segundo lugar¹², que me parece ter sido empregado, no CTN, a expressão aquisição de disponibilidade jurídica de renda. Não basta, apenas, que seja adquirido o direito de auferir o rendimento (ou a sua titularidade). É necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbitrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do que isso, configurada somente quando o seu recebimento em moeda ou quase-moeda dependa somente do contribuinte.”

Em outra obra já citada, Ulhôa Canto foi mais sintético, dizendo¹³:

“1.9. Segue-se a questão de como distinguir aqui a dicção da disponibilidade ‘econômica’ e a da ‘jurídica’, modalidades referidas no texto sob comentário. Diz-se que há disponibilidade econômica quando alguém pode, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito. Jurídica é a disponibilidade quando o seu titular pode, embora não haja recebido fisicamente a coisa ou o direito, deles fazer uso ou tirar os proveitos resultantes do domínio porque a lei ou o contrato lho permitem, mesmo sem que seja preciso ter a sua detenção material.”

Rubens Gomes de Sousa tinha uma visão especial sobre o assunto, como manifestou certa vez nos seguintes termos¹⁴:

“Seja como for, parece possível solucionar a questão transportando-a para um terreno mais simples, isto é, afastando o que me parece ser uma confusão, latente no argumento acima indicado, entre realização do rendimento e sua separação; ou seja, entre a verificação, efetiva ou potencial, de um acréscimo patrimonial e a possibilidade de se dispor desse acréscimo independentemente e separadamente do capital que o produziu.

Do ponto de vista estritamente fiscal, cabe, com efeito, distinguir entre a realização, traduzida pela disponibilidade econômica de uma riqueza, e a separação, traduzida por sua disponibi-

lidade jurídica. Pela constatação de que o imposto visa o resultado de atos ou fatos jurídicos independentemente da sua natureza formal, conclui-se, necessariamente, que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica de uma riqueza.

Já o título de que decorre a sua disponibilidade jurídica apenas desempenha, na definição da incidência, um papel ulterior e complementar, o de permitir a discriminação dos rendimentos por cédulas.”¹⁵

O mesmo Rubens, em outro trabalho, afirmou a propósito da distinção¹⁶:

“5/11. O elemento constante dessa definição legal do fato gerador é ‘aquisição da disponibilidade’ de um acréscimo patrimonial. Por sua vez, essa disponibilidade tanto pode ser, como assinala, econômica ou jurídica. A disponibilidade ‘econômica’ (noção específica correspondente à genérica de ‘modus acquirendi’) verifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configura renda o tem em mãos, já separado de sua fonte produtora e fisicamente disponível: numa palavra, é o dinheiro em caixa. Ao passo que a disponibilidade ‘jurídica’ (noção específica correspondente à genérica de ‘titulus acquirendi’) verifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configura renda, sem o ter ainda em mãos separadamente da sua fonte produtora e fisicamente disponível, entretanto já possui um título jurídico apto a habilitá-lo a obter a disponibilidade econômica.”

Sobre a distinção entre as duas espécies de disponibilidade, há mais duas referências que não podem ser omitidas preambularmente.

A primeira é relativa ao acórdão n. CSRF/01-0632, de 11.4.1986, da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Seu relator, o Conselheiro Urgel Pereira Lopes, adentrou no conceito de disponibilidade em sintonia com a doutrina acima referida. Esse julgado tratou de caso específico de imposto de renda da pessoa física¹⁷, mas se estendeu em considerações sobre o conceito doutrinário de disponibilidade econômica ou jurídica na visão de vários renomados tributaristas, bem como aludiu às conseqüências desse conceito perante o imposto de renda da pessoa jurídica e o imposto de renda devido na fonte. Ao seu final, o acórdão n. CSRF/01-0632 declara-se inteiramente afinado com a doutrina de Bulhões Pedreira. Sua ementa, que é elucidativa, diz:

“TRPF – AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE JURÍDICA DE RENDA – COMISSÕES PAGAS COM NOTAS PROMISSÓRIAS ENDOSSADAS PELOS DEVEDORES, COM VENCIMENTOS PARA O ANO SEGUINTE, RECEBIDAS ‘PRO SOLUTO’ – DAÇÃO EM PAGAMENTO.

Há disponibilidade jurídica quando se adquire título vencido, ou quando este vencer, ocasião em que exsurge o direito à pretensão e/ou à ação para exigir o crédito. Enquanto o direito não puder ser exigido, tem-se direito de crédito, mas não ainda disponibilidade jurídica de renda.

Se há direito de exigir prestação pecuniária e o credor consentiu em receber, ‘pro soluto’, notas promissórias subscritas e emitidas por terceiros, mediante endosso do devedor, deu-

12 A referência, segundo o autor, é: TILBERY, Henry. *Direito Tributário* 3. Editora Bushatsky, 1975, p. 92.

13 CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”. In: MARTINS, Ives Candra da Silva (coord.). *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1986. p. 5. (Caderno de Pesquisas Tributárias – Vol. 11).

14 SOUSA, Rubens Gomes de, “A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável”, versão em português publicada na RDP 14/339.

15 Alusão à antiga tributação cédular das pessoas físicas, hoje impossível face ao princípio da generalidade.

16 SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 1 – Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 248.

17 O que explica a importância atribuída ao vencimento do título, que tem muito a ver com o conceito de “crédito” como elemento do fato gerador do imposto devido na fonte, a ser analisado em IX.4.

se a 'datio in solutum', consentindo o credor em receber 'aliud pro alio', e abrindo mão da disponibilidade jurídica relativa à prestação que lhe era devida. Nesse caso, os valores das notas promissórias devem ser submetidos à tributação no exercício correspondente ao ano-base em que era exigível a prestação pecuniária, substituída pelas notas promissórias por consentimento livre do credor – contribuinte, não oponível à Fazenda Nacional.

Há, igualmente, aquisição de disponibilidade jurídica de renda se o contribuinte recebe bens ou títulos de imediata e fácil liquidez, independentemente de vencimento, eis que se trata, na realidade, de quase-moeda.

Também há aquisição de disponibilidade jurídica de renda se o direito de crédito é realizado antes do vencimento, mediante endosso ou cessão ordinária de créditos.

Precisões sobre quando haja tributação na fonte.”

Outra alusão é ao recurso especial n. 320455-RJ, proferido pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça em 7.6.2001, o qual tratou de variação cambial e afirmou ser indevido imposto de renda antes da sua consumação como renda definitiva, dizendo na ementa que “o Imposto de Renda só incide sobre os ganhos decorrentes de variações cambiais quando realizado o pagamento das obrigações financeiras relativas àquelas variações, porque é a partir daí que serão incluídas na receita e na apuração do lucro real obtido”.

No voto do relator, Ministro Garcia Vieira, lê-se mais o seguinte¹⁸:

“Do mesmo modo, há de se entender que ‘o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial mais a respectiva disponibilidade jurídica ou econômica (CTN, art. 43)’. REsp. 181912/PR, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 03.11.98.

[...]

Partindo de tais pressupostos, sem a necessidade de maiores digressões, de ordem doutrinária, afigura-se-me escorreita a decisão ora objurgada, porquanto é certo que a disponibilidade econômica ou jurídica da renda só ocorre quando houver real acréscimo patrimonial, não cabendo a tributação sobre mera expectativa de ganho futuro e em potencial.

Nesse aspecto, a razão está com a recorrida, quando invoca em suas contra-razões, opiniões doutrinárias e precedentes jurisprudenciais em favor da tese defendida, acabando por concluir, ‘in expressis’: Assim, tem-se que, o efeito acréscimo patrimonial, disponibilizado para o contribuinte, não pode ser verificado pelos registros contábeis, mas somente pelo ganho determinado no momento em que a Recorrida cumprir a obrigação financeira, pois é somente nesse momento que ela se beneficia (ou não) com a quantidade de reais necessária para a liquidação da obrigação em moeda estrangeira. Antes disso, os registros contábeis significam, tão-somente, mera expectativa de ganho, que não constitui hipótese de incidência do imposto de renda. Como viu-se acima, a disponibilidade a que se refere o art. 43 do CTN resulta de um favor econômico concreto e atual (dinheiro em caixa por exemplo) ou de um fato reconhecido como tal pelo Direito (um direito reconhecido pela lei, como o direito de crédito). Logo, não há como se falar que meros registros contábeis, que representam tão-somente expectativas de resultado positivo (já que não se sabe se quando a obrigação for cumprida, a variação será positiva ou negativa) constituam um acréscimo

patrimonial, e que este, por força do regime de competência, esteja disponibilizado para o contribuinte no momento em que registrado; ao contrário, é certo que o contribuinte não dispõe desse ganho, uma vez que ainda não implementado o termo em que deveria cumprir sua obrigação financeira.”

Feitas estas remissões que abrem a discussão sobre a distinção entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica, podemos adentrar na mesma afirmando não ser tão simples e suficiente a separação entre renda com direito adquirido (que seria aquisição de disponibilidade jurídica) e renda com posse física do seu objeto (que seria aquisição de disponibilidade econômica).

Por mais que na sua generalidade esta seja a visão doutrinária da distinção, não há suficiente terreno sólido para a simplicidade na distinção, como se nota pelas transcrições feitas, e nem há coincidência de conceitos, mesmo quando uma manifestação diz se alinhar com outra que lhe é precedente.

No fundo, há razões para todos os lados, mas não se pode reduzir a conclusão à simples afirmação de que a disponibilidade jurídica seja a mera aquisição do direito à renda e a disponibilidade econômica seja a efetiva posse da renda, isto é, a detenção do dinheiro (ou outra coisa) dela decorrente. Ver-se-á porque.

A proposta, portanto, é aprofundarmo-nos na perquirição desta matéria fundamental.

Partindo do substrato econômico essencial à incidência do imposto de renda – acréscimo patrimonial – e observando-se que a sua aquisição pode decorrer de quaisquer fontes produtoras existentes dentro do patrimônio, ou por ação do seu titular, pode-se constatar que tais fontes tanto podem ser reguladas pelo direito quanto podem ser meros fatos econômicos sem proteção jurídica ou mesmo atos contrários ao direito.

Apenas no primeiro caso se pode falar em aquisição de disponibilidade jurídica, como no caso de renda advinda de uma venda de mercadorias, cuja renda se incorpora ao patrimônio do vendedor desde o momento em que ele entrega a mercadoria e faz jus ao respectivo preço, no qual pode estar a renda – o fator de aumento patrimonial – se esse preço for superior ao de aquisição ou produção da mercadoria vendida.

Neste caso, dá-se a aquisição da disponibilidade jurídica da renda – produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos –, sendo irrelevante o recebimento do preço em dinheiro, pois desde a entrega da mercadoria o vendedor já pode dispor do preço, ainda que seja para recebimento a prazo, pois no mínimo pode ceder seu título creditício a terceiros ou utilizá-lo em garantia dos seus negócios, quer dizer, ele pode usar, gozar e dispor desse bem patrimonial de acordo com as suas aptidões.

O que se observa numa situação como essa é que a aquisição do direito à renda não deixa de significar a existência de uma disponibilidade sobre ela, variando apenas o grau de disponibilidade em cada momento, pois, desde a sua aquisição, o direito já apresenta uma possibilidade de ser utilizado, por exemplo, para cessão a terceiros ou para oferta em garantia, assim como pode ser objeto de sucessão universal.

Como na venda a prazo, o direito ao preço já está adquirido, embora o seu exercício fique protraído para o termo de vencimento, isto porque o termo não suspende a aquisição do direito, mas apenas o seu exercício (Código Civil, art. 131); assim o vendedor não pode exigir o pagamento antes do vencimento, mas pode ceder o título de crédito ou usá-lo para outros fins e segundo os meios legais cabíveis e adequados a cada um.

Mas o patrimônio é formado pelas relações jurídicas que atribuem direitos ou obrigações com conteúdo econômico ao titular do mesmo (art. 91 do Código Civil), de sorte que um direito de crédito definitivo e incondicional é tão integrante do patrimônio (no qual entra pela porta das receitas e dos rendimentos) quanto um direito sobre o dinheiro que foi recebido na quitação do direito creditício (e que, apesar disso, não passa de disponibilidade financeira).

Por isso é que existem distintos graus de disponibilidade, ou seja, sob o ponto de vista econômico se pode identificar uma disponibilidade mais plena quando o dinheiro da renda já adquirida esteja em poder do seu titular, situação em que a maior plenitude econômica decorre da confrontação do dinheiro da renda já em caixa com a disponibilidade sobre o título de crédito que antecedeu o seu recebimento em dinheiro¹⁹.

Mesmo assim, trata-se de uma avaliação meramente econômica, porque o dinheiro pode ser usado para pagar outras utilidades, o que o título de crédito somente pode fazer através de uma dação em pagamento, a qual, contudo, depende da aquiescência do credor da respectiva obrigação, além de que seja provável que este somente aceite a dação com algum desconto.

Não obstante, sempre há uma disponibilidade (um modo de dispor) a partir do momento em que o direito à renda seja adquirido, o que, entretanto, não ocorre enquanto o direito à renda esteja pendente de algum evento futuro e incerto (art. 125 do Código Civil).

O essencial é que desde esse momento da aquisição a pessoa já tem um direito, portanto algo a mais em seu patrimônio. E esse algo a mais carrega consigo todos os atributos da propriedade, quer dizer, os poderes de usar, gozar e dispor do respectivo direito, bem como o de proteção contra terceiros.

Já quando o aumento de patrimônio decorre de um ato não regulado pelo direito – exemplo, um ganho em jogo de azar – ou mesmo de um ato contrário ao direito – exemplo, um ganho na exploração da prostituição ou no tráfico de drogas –, é impossível falar em aquisição de disponibilidade jurídica, porque o direito não assegura a possibilidade de cobrar o ganho do jogo ou o ganho da exploração da prostituição.

Não há como, nestes casos, aludir à aquisição de disponibilidade jurídica no sentido da formação de um direito transformável em disponibilidade econômica pelo posterior recebimento.

Mas nestes casos é possível constatar-se existência do fato nuclear necessário à ocorrência do fato gerador – o aumento patrimonial –, cuja aquisição, entretanto, se dá apenas economicamente, ou seja, em decorrência de uma situação de fato e não jurídica.

O que ocorre, então, é a aquisição do provento pela efetiva percepção de dinheiro ou de um bem suscetível de avaliação em dinheiro, com o qual o perdedor no jogo ou a vítima da exploração da prostituição ou do tráfico salda a sua dívida moral e não jurídica, ainda que muitas vezes coagido fisicamente.

Por conseguinte, já que ambas as espécies de disponibilidade agregam uma disponibilidade nova ao patrimônio, o elemento efetivamente distintivo entre disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica é unicamente a circunstância do fato causador do aumento patrimonial ser ou não ser regido pelo direito.

Com efeito, quando o fato causador é regido pelo direito, é impossível existir aquisição de renda ou provento antes de haver aquisição do direito respectivo e, por isso, não se precisa, nem se pode, cogitar de aquisição de disponibilidade econômica, mas em algum momento certamente ocorrerá a aquisição de disponibilidade jurídica.

Em outras palavras, quando é o direito que assegura a aquisição da renda ou do provento – o que ocorre na quase totalidade das situações –, a disponibilidade jurídica é inseparável do fato gerador, pois que, sem ela, não ocorre a aquisição do direito à renda ou ao provento, e a disponibilidade econômica fica neutra e sem relevância alguma.

Fica neutra e sem relevância porque, ainda que se considere a disponibilidade econômica como a simples posse do dinheiro representativo ou oriundo

19 Há situações em que o grau de disponibilidade é zero, por exemplo, a disponibilidade dos juros de um depósito judicial no curso da ação, o qual (inclusive os juros) está à disposição do juiz e somente fica disponível para o depositante se ele vencer a ação e o juiz autorizar o levantamento. Mas, neste caso, sequer há a aquisição do direito aos juros, que depende do evento futuro (a sentença final) e incerto (a sentença ser favorável ao depositante).

da renda ou do provento, quando a posse vier a ocorrer, já terá ocorrido antes, necessariamente, a aquisição da disponibilidade jurídica, de tal arte que a disponibilidade econômica seria sempre írrita.

Contudo, se a disponibilidade econômica fosse apenas a posse do dinheiro, além de ser írrita no caso de haver disponibilidade jurídica, o art. 43 seria redundante, porque teria feito alusão a um tipo de disponibilidade irrelevante, pois bastaria a jurídica.

Por isso, e porque é relevante a distinção feita pelo art. 43, a disponibilidade econômica é, sim, a posse do dinheiro ou da coisa representativa do aumento patrimonial, mas apenas quando a origem dessa posse não seja regida pelo direito, isto é, quando não tenha havido a precedente (precedência lógica, embora possa haver concomitância cronológica) disponibilidade jurídica.

Voltando ao exemplo da venda de mercadorias, regida pelo Código Civil, antes da entrega da mercadoria não há direito ao preço, motivo pelo qual a simples recepção do dinheiro equivalente ao preço da venda, caso ocorra antes da entrega da mercadoria, não representa disponibilidade econômica suficiente a gerar a incidência tributária, porque a renda ainda não pode ser tida como integrada ao patrimônio do vendedor.

Por esta mesma razão, quando a entrega do dinheiro é feita antes da entrega da mercadoria, não se fala em pagamento, porque este é meio de extinção da obrigação do comprador, obrigação esta que pressupõe o anterior cumprimento do contrato por parte do vendedor, através da entrega da mercadoria.

Na essência, quando há entrega antecipada do dinheiro, para o vendedor que a recebe há, além da obrigação contratual original de entregar a mercadoria, a formação de uma nova obrigação, qual seja, a de devolver o dinheiro recebido caso não entregue a mercadoria. Por isso, o recebimento antecipado deve ser registrado contabilmente em conta passiva de adiantamento, jamais em conta de receita, a qual somente recebe os créditos relativos a direitos já adquiridos.

Nestas circunstâncias, sob o ponto de vista terminológico, é mais apropriado dizer que o vendedor recebedor da antecipação tem a mera disponibilidade financeira dos recursos a ele entregues, mas não a disponibilidade econômica da renda, e muito menos a jurídica. Na verdade, ele tem a propriedade do dinheiro cuja tradição foi feita a ele, mas esse dinheiro não corresponde à renda já adquirida.

Isto é assim porque mesmo a disponibilidade econômica, no sentido do art. 43 do CTN, ou seja, no sentido de aquisição de aumento patrimonial, requer uma situação definitiva de incorporação ao patrimônio de alguém, e não pode ser confundida com o simples ingresso de dinheiro, o qual também

ocorre num sem-número de situações em que não há acréscimo patrimonial, situações estas que, em seus reflexos contábeis, geram movimentos de mera permutação patrimonial, mas não de mutação patrimonial (vejam-se a distinção em II.2 e casos concretos em II.6, II.7 e IV.4).

É verdade que o aumento patrimonial é um fato sempre econômico, de incremento nas riquezas do contribuinte.

Não obstante, quando a sua causa geradora for um fato jurídico, antes de este estar completo conforme o direito que for aplicável, não há aumento, porque direito ainda não terá sido adquirido.

E, após a aquisição do direito, havendo o aumento na situação patrimonial do sujeito, há disponibilidade jurídica, mas não necessariamente disponibilidade financeira, como no caso de venda a prazo, em que a obtenção do dinheiro representativo do preço somente vem a ocorrer no futuro.

Outrossim, se se confundir o recebimento do preço no vencimento do prazo de pagamento com disponibilidade econômica, qual será a relevância desta para o nascimento da obrigação tributária? Será nenhuma, pois o fato gerador já terá ocorrido antes, quando da aquisição da disponibilidade jurídica do preço a prazo e da renda nele embutida.

Por outro lado, se o preço tiver sido adiantado pelo comprador, não se poderá dizer ter ocorrido o fato gerador por ter havido disponibilidade econômica, dado que ao recebimento corresponde uma obrigação a ser cumprida, em igual valor, e assim neutra de efeitos no patrimônio. Isto é, com a recepção do dinheiro adiantado, entram no patrimônio dois valores iguais, sendo um positivo e outro negativo, o que não aumenta nem diminui o patrimônio, e, por conseguinte, não há fato gerador.

Logo, esse fato não é a disponibilidade econômica a que alude o art. 43, pois esta aumenta o patrimônio, devendo-se, mais uma vez, distinguir entre o direito sobre o dinheiro e o direito sobre a renda.

Isto é, pode haver direito sobre o dinheiro na posse da pessoa, mas esse dinheiro não representa necessariamente uma renda, assim como pode haver renda representada por outro direito, como o direito de crédito decorrente da venda a prazo, e é este último que configura o acréscimo no patrimônio, enquanto que, no pagamento antecipado ou a prazo, o direito sobre o dinheiro recebido apenas se permuta com uma obrigação ou com um crédito.

É daí que essa movimentação financeira não pode ser tida, em simplicidade absoluta, como disponibilidade econômica, pois o que ela verdadeiramente representa é mera detenção de recursos financeiros, ou seja, disponibilidade financeira.

Enfim, na substância componente do fato gerador, a disponibilidade econômica representa acréscimo patrimonial, enquanto que a disponibilidade financeira não.

Não é o caso de repetir aqui a análise crítica da lei e dos lançamentos contábeis existentes nessas situações, a qual pôde ser consultada no capítulo II (seção II.6) em seus mínimos detalhes.

Mas é importante constatar que, na venda de mercadorias, opera-se a aquisição do direito ao preço, e, portanto, a aquisição da disponibilidade jurídica do aumento patrimonial gerado pela venda, desde a entrega da mercadoria, porque desde então o direito já está completamente adquirido, segundo as normas do direito privado que regulam esse contrato.

Este efeito existe ainda que o recebimento do preço tenha sido pactuado a prazo, porque, neste caso, apenas o exercício do direito, mas não a sua aquisição, está suspenso.

Ainda no caso de venda de mercadorias a prazo, o posterior pagamento do preço representará mera disponibilidade financeira do dinheiro ou do meio de pagamento convencionado, não havendo que se falar em disponibilidade econômica. Neste momento, na contabilidade, haverá simples permutação patrimonial, mas não mutação patrimonial, a qual já terá ocorrido quando da entrega da mercadoria.

Disponibilidade econômica, portanto, a todo rigor, somente existe nos aumentos patrimoniais derivados de causas não jurídicas, quando é necessário dispor do dinheiro ou dos bens representativos do acréscimo para que a "materialidade" da hipótese de incidência esteja completa.

Nestes casos, sim, ao contrário das situações regradadas pelo direito, não há aquisição de disponibilidade jurídica anterior à recepção de dinheiro ou de outro meio de pagamento, motivo pelo qual a percepção deste, conquanto seja disponibilidade financeira, se traduz na disponibilidade econômica – derivada somente do fato e não da norma jurídica sobre um fato – suficiente a compor o fato gerador.

Ou seja, é aí que surge a disponibilidade econômica à qual o art. 43 outorga força suficiente para que haja o fato gerador do imposto de renda, pois há a aquisição definitiva de provento e o conseqüente aumento no patrimônio do recebedor.

Outrossim, como qualquer das duas disponibilidades é constitutiva do fato gerador e como são duas disponibilidades distintas, ambas suficientes para o nascimento da obrigação tributária, não há sentido efetivo em dizer que a econômica é a mera posse da renda ou o recebimento da mesma.

Mas, para a distinção entre elas, há sentido lógico e efetivo em verificar qual delas ocorre de maneira suficiente para que haja acréscimo patrimonial.

Não se trata propriamente de verificar qual delas ocorre primeiro, embora, na concepção geral, a disponibilidade econômica venha sempre depois da jurídica.

O que se impõe verdadeiramente é verificar qual disponibilidade tem aptidão para produzir aumento patrimonial, o que dispensa qualquer outra consideração. Por isso, sendo a disponibilidade econômica se concentra nas origens do aumento patrimonial, não derivadas de regulações jurídicas, porque nestes casos é ela, disponibilidade econômica, e somente ela, que produz o aumento do patrimônio.

Convém aditar que a lei complementar delimita o horizonte de atuação do legislador ordinário, não admitindo disposições que pretendam considerar ocorrido o fato gerador antes de completada a situação tal como definida no art. 43.

Assim, no que ora nos interessa, a lei comum não pode pretender cobrar imposto de renda antes que a riqueza representativa de aumento patrimonial tenha sido adquirida e esteja disponível jurídica ou economicamente.

Entretanto, nada obsta que o legislador ordinário estabeleça uma norma de diferimento do elemento temporal para um momento posterior ao exato momento em que se der a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento.

Na verdade, sempre o momento de ocorrência do fato gerador é previsto em lei como sendo o momento de um fato posterior àquele em que se dá a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento.

Assim, observe-se que o fato gerador do imposto sobre o aumento patrimonial do período-base se considera ocorrido no encerramento desse período, abrangendo todas as aquisições de disponibilidades econômicas ou jurídicas de rendas e proventos ocorridas durante o mesmo.

Um outro bom exemplo pode ser encontrado quanto ao imposto de renda devido na fonte, que a lei manda ser retido e recolhido quando houver pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa da renda, ou seja, quando ela for disponibilizada financeiramente ao beneficiário da renda.

Ora, o fato de que o imposto não pode ser cobrado antes da ocorrência da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento somente admite que aqueles fatos – pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa – sejam considerados como elementos temporais do fato gerador se, antes deles ou concomitantemente com eles, já tiver ocorrido a aquisição da disponibilidade jurídica da renda a que eles se referem.

É por isso, também, que a legislação ordinária pode prever que imposto devido pelas pessoas jurídicas seja calculado pela regra geral do chamado “regime de competência”, que considera as rendas adquiridas juridicamente no período-base mas não necessariamente recebidas em moeda, enquanto para as pessoas físicas o imposto é calculado pelo regime de caixa, sendo consideradas apenas as rendas já recebidas no período-base²⁰.

É que, embora o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica seja um só e o art. 43 seja aplicável tanto às pessoas físicas quanto às jurídicas, as respectivas leis ordinárias podem prever a inclusão, nas respectivas bases de cálculo, tanto das rendas e dos proventos já adquiridos juridicamente, quanto apenas dos que já tenham sido recebidos (disponibilidade financeira), neste caso, desde que já existente a disponibilidade jurídica, e também dos proventos cuja disponibilidade econômica já tenha ocorrido.

Em vista disso, tratando-se de fato sujeito à regência jurídica, a simples entrega de dinheiro antes da aquisição do direito correspondente não induz à incidência do imposto. Ao contrário, a entrega de dinheiro posterior à aquisição do direito permite a cobrança do imposto porque antes já houve a ocorrência do fato essencial – aquisição da disponibilidade jurídica – e se evidencia a possibilidade legal de situar o momento de ocorrência do fato gerador em momento posterior ao da aquisição do direito, isto é, posterior ao momento em que ocorreu a aquisição da disponibilidade jurídica.

Por tudo isso, a simples equiparação da entrega do dinheiro à aquisição da disponibilidade econômica, sem os cuidados acima mencionados, pode conduzir à errônea conclusão de que a simples disponibilidade financeira seja suficiente para se considerar ocorrido o fato gerador e se admitir a consequente exigência do imposto respectivo.

Esta confusão poderia perfeitamente surgir a partir de que o art. 43 do CTN admite que o fato gerador seja a aquisição de uma das duas disponibilidades, a econômica ou a jurídica, mercê do que, se toda entrega de dinheiro fosse disponibilidade econômica, no sentido do art. 43, até as entregas anteriores à aquisição do direito seriam hábeis a fazer nascer a obrigação tributária.

Entretanto, não é assim porque, devido à rigorosa identidade de efeitos para o nascimento da obrigação tributária, derivados tanto da aquisição da disponibilidade econômica quanto da aquisição da disponibilidade jurídica,

somente se pode cogitar daquela, da mesma forma como desta, quando qualquer uma delas representar um acréscimo definitivamente ingressado no patrimônio considerado.

Em suma, não é toda e qualquer entrega de dinheiro ou de bens representativos de um acréscimo patrimonial que pode ser considerada aquisição de disponibilidade econômica, mas apenas aquelas que materializem um acréscimo patrimonial originado de causas não regidas pelo direito, ou mesmo contrárias a ele.

Somente nestes últimos casos a percepção do dinheiro ou dos bens é necessária, porque antes dela não se materializa o fato essencial, que é o acréscimo patrimonial. E, nestes casos, como o direito não assegura cobrança judicial, o pretendente ao acréscimo patrimonial fica na dependência de receber o dinheiro ou a coisa para que se complete o fato tributável, e daí a recepção do meio de pagamento ser elemento indispensável a se consumir a situação de fato que constitui o fato gerador.

Nos demais casos, quando o fato que incrementa o patrimônio seja um fato regido pelo direito, somente se tem a aquisição da disponibilidade jurídica quando o respectivo direito estiver adquirido de acordo com as normas legais aplicáveis. Nestes casos, o pagamento posterior não representa propriamente disponibilidade econômica, mas, mais acertadamente, disponibilidade financeira, e também nestes casos o simples recebimento antecipado de dinheiro não preenche o requisito fundamental de ter havido o acréscimo patrimonial, não sendo, portanto, disponibilidade econômica, mas disponibilidade meramente financeira.

Sem pretender que a ciência contábil vá trazer a solução para esta questão, porque a solução emerge apenas da lei, e também sem descer aos detalhes constantes do capítulo II, vamos, contudo, encontrar nos procedimentos de contabilidade uma visão muito clara de tudo isso. Com efeito, as mutações patrimoniais são representadas por débitos e créditos às contas de resultado, sendo que os valores formadores de possíveis aumentos patrimoniais são registrados a crédito da conta de receita, nas contas de resultado. Ainda por isso, a contabilidade nos mostra com perfeição que o simples recebimento de dinheiro é levado a débito de contas patrimoniais, que são as contas de caixa ou banco, em contrapartida a outras contas patrimoniais, portanto, não a crédito de receita. Assim, também a contabilidade nos demonstra que as entregas antecipadas ao momento de aquisição de direitos são registradas em contas patrimoniais de ativo (para o autor do adiantamento) e de passivo (para o recebedor do adiantamento), mas não em resultado.

20 Neste sentido, anteriormente, neste capítulo, já foram feitas menções à importância de título vencido, no caso de pessoa física, ou mesmo de imposto na fonte, e a não importância desse elemento, no caso de pessoa jurídica.

É ainda neste contexto que o art. 116 do CTN atua em sentido consistente com o art. 43 e confirmador da essência existente nas duas disponibilidades por este previstas.

Realmente, o art. 116 define em geral o momento da ocorrência do fato gerador dos tributos, dizendo que, salvo disposição de lei em contrário, ele se considera ocorrido, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que lhe são próprios (inciso I), e, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esta esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável (inciso II).

Juntamente com ele, e para os fins do inciso II, o art. 117 trata dos negócios jurídicos sujeitos à condição, na mesma linha de tratamento dispensada pelo Código Civil e por sua Lei de Introdução.

Em paralelo a esses dispositivos, aparece o art. 114 do mesmo CTN, segundo o qual o *“fato gerador da obrigação tributária principal é a situação necessária e suficiente à sua ocorrência”*.

Ora o acréscimo patrimonial, como visto, pode advir de situações meramente de fato ou de situações jurídicas.

Assim sendo, quando se tratar de acréscimo patrimonial advindo de um fato não regido pelo direito ou contrário ao direito, somente quando este estiver apto a produzir o efeito de aumentar o patrimônio, se poderá dizer ocorrido o fato gerador: aí se manifesta a aquisição da disponibilidade econômica do acréscimo patrimonial, através do recebimento dos recursos financeiros representativos do mesmo, isto é, da sua disponibilidade financeira, ou do recebimento dos bens que o representam.

Neste caso, somente quando recebido o pagamento é que se completa a situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, nas palavras do art. 114 do CTN, até porque, nas palavras do inciso I do art. 116, é somente com o pagamento que se verificam as circunstâncias materiais necessárias a que o fato produza o efeito de aumento patrimonial.

Outrossim, quando o acréscimo patrimonial advier de uma situação regida pelo direito, enquanto o direito não estiver adquirido segundo a norma legal aplicável não haverá acréscimo patrimonial. Mas, quando a situação jurídica estiver completa de acordo com a lei aplicável, o fato gerador terá ocorrido (art. 116, inciso II) através da aquisição da disponibilidade jurídica da riqueza conseqüente ao fato jurídico, estando completa a situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador (art. 114).

O art. 116, com suas alternativas, vem lembrado subsidiariamente, porque, em qualquer das hipóteses acima, o fato gerador do imposto de renda não é propriamente a situação de fato ou a situação jurídica, mas, sim, a conseqüência de aumento patrimonial produzida pela situação de fato ou pela situação jurídica.

Mesmo assim, é necessária, para a produção desse efeito, a completação da situação de fato ou de direito, segundo as diretrizes dos incisos do art. 116.

Inclusive, nesta ordem de raciocínio, vê-se claramente como as dicções dos art. 116 e 117 do CTN se amoldam à do art. 43 e como esses três dispositivos atuam coerentemente com os artigos do Código Civil e da sua Lei de Introdução que regem os diversos negócios jurídicos e a aquisição dos direitos. E atendem todos à genérica definição de fato gerador, fornecida pelo art. 114.

Evite-se o engano de afirmar que a distinção acima feita não é verdadeira porque todo fato gerador de obrigação tributária é sempre um fato jurídico.

Isto é verdade, mas a distinção não está no fato como fato gerador da obrigação tributária, porque este é fato jurídico (fato regido pela lei tributária), e, sim, na circunstância de que, como reconhecido pelo art. 116 do CTN, o fato gerador também pode ser uma simples situação de fato.

Assim, há fatos não juridicizados anteriormente que passam a ser fatos jurídicos quando definidos pela lei como fatos geradores de obrigações tributárias ou integrantes de fatos geradores de obrigações tributárias, tanto quanto esta juridicização pode ocorrer em relação a fatos anteriormente já juridicizados para outros fins.

Por outro lado, não se trata de fazer uma interpretação pelos efeitos econômicos, nos moldes autorizados em outros países mas repellido pela legislação brasileira. Trata-se apenas de reconhecer, na esteira do próprio art. 116, que muitas vezes o fato gerador nasce como decorrência do resultado de uma situação meramente de fato, ao passo que outras vezes o fato gerador nasce por força de uma situação jurídica, e nestas é impossível abrir mão dos conceitos jurídicos pertinentes.

Para encerrar esta questão, mais algumas palavras devem ser ditas, inclusive a partir da afirmação de Brandão Machado de que toda aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica é aquisição de direitos, até porque, como ele ressalta, a posse é um direito, e disponibilidade econômica, na sua visão, seria a aquisição da posse de direitos reais ou pessoais.

Sabe-se que a posse, desde o direito romano, suscita inúmeras questões e a doutrina formula diversas considerações a seu respeito, muitas vezes controvertidas.

Contudo, um aspecto sobressai e ganha destaque por ser admitido praticamente pela unanimidade dos civilistas, consistindo ele em que a posse atribui direitos a partir de uma situação de fato.

Por isso mesmo é que se distingue o “jus possidendi” do “jus possessionis”, sendo aquele o direito à posse derivado de um ato ou negócio jurídico (exemplo, a posse adquirida pela aquisição da propriedade) e o segundo a posse derivada de uma situação de fato, por exemplo, pela apreensão da coisa.

Além disso, os direitos atribuídos à posse são relacionados à proteção possessória, somente decorrendo aquisição de propriedade pelo usucapião, originado da posse mansa e duradoura.

Portanto, a posse de alguma coisa, em si, não acarreta necessariamente aumento patrimonial suscetível de incidência do imposto de renda, até porque somente atribui ao possuidor o exercício de alguns dos poderes inerentes à propriedade (veja-se, a propósito, o que dispõem os art. 1196 e seguintes do Código Civil).

Por ser assim, está correta a parte final do art. 45 do CTN, ao admitir que o possuidor de um bem pode vir a ser contribuinte do imposto de renda, não por ser possuidor e quanto ao valor do bem possuído, mas, sim, quanto aos rendimentos produzidos pelo bem possuído, porque estes pertencem ao possuidor, desde que possuidor de boa-fé (art. 1214 do Código Civil).

Neste aspecto, pense-se também em que a posse, quando tiver valor econômico representado por alguma importância paga para obtê-la, integra o patrimônio, mas não representa acréscimo patrimonial porque se trata de mera aquisição, com comprometimento de ativo já existente em igual valor. Quer dizer, a aquisição onerosa da posse não representa receita e muito menos renda ou provento de qualquer natureza (veja-se novamente o capítulo II).

Por outro lado, a posse não paga, mas adquirida juridicamente para determinado efeito, como a posse de um bem alugado para uso do locatário durante a vigência do contrato, não produz efeito de alteração no montante patrimonial, a não ser pelas despesas do aluguel.

Assim, somente a posse não paga e adquirida por uma situação meramente de fato, como nas dívidas de jogo ou nos atos ilícitos, pode representar um aumento no patrimônio do adquirente da posse.

Nestes casos, sim, a ocorrência do fato gerador se dá por aquisição da disponibilidade econômica da posse, e a condição de contribuinte do possuidor não deriva da parte final do art. 45 do CTN, mas, sim, da sua parte inicial, quando diz que o contribuinte é o titular da aquisição da disponibilidade à qual se refere o art. 43, que nesses casos é a disponibilidade econômica.

Portanto, é importante notar que, sistematicamente, o direito de posse decorre de uma situação de fato, tanto quanto o acréscimo patrimonial sujeito ao imposto de renda pode decorrer de uma situação de fato (art. 43, 114 e 116, inciso I, do CTN).

Uma outra observação paralela pode ser feita com base na disposição do Código Civil para as dívidas de jogo (art. 814). Lá está prescrito que essas dívidas não obrigam a pagamento, mas não se pode recobrar a quantia voluntariamente entregue, salvo se houver dolo ou se tratar de menor ou interdito.

Observa-se claramente na norma civil que apenas pela entrega da coisa ganha no jogo pode ocorrer o aumento patrimonial, de tal arte que, antes disso, não se pode afirmar que o ganhador tenha disponibilidade jurídica e ainda não tenha disponibilidade econômica, e que esta somente viria a ocorrer com o recebimento da coisa, tudo isto na concepção da visão geral sobre estas duas modalidades de disponibilidade.

Na verdade, o jogo é uma situação de fato, na qual, com a entrega factual da coisa pelo perdedor ao ganhador, há aquisição de um direito por este último, e não apenas do direito de posse, senão do próprio direito de propriedade, porque esta advém da posse e não pode lhe ser retirada.

Quer dizer, da situação de fato, nasce uma aquisição definitiva de propriedade, já que a lei em geral não admite retorno ao perdedor, de modo que, desde a aquisição da posse, o ganhador experimenta definitivo acréscimo patrimonial passível da incidência do imposto de renda.

Entretanto, o que extrema uma situação de outra é que, num caso de situação jurídica, surge, desde a aquisição do direito, uma inelutável disponibilidade jurídica de renda ou provento, enquanto que, num caso de situação de fato, somente pode surgir disponibilidade econômica de provento se cumprida voluntariamente por alguém a sua obrigação meramente moral. Ou se o cumprimento for obtido por coação física ou mediante ameaças, que também são situações de fato.

E há que se notar a profunda diferença entre o que está sendo dito e a conceituação tradicional de disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica, aquela sempre precedente a esta, porque direito adquirido mas ainda não traduzido em pagamento recebido.

Realmente, ao contrário do que se afirma correntemente, quando há disponibilidade econômica, esta precede a disponibilidade jurídica, pois a posse deriva de uma situação de fato e a aquisição do direito de propriedade é conseqüente à aquisição da posse.

Ademais, não deve passar despercebido que as presentes colocações sobre a disponibilidade econômica ser derivada de situações de fato não colide com o conceito de patrimônio – complexo de relações jurídicas com conteúdo econômico – e com o conceito de fato gerador como aumento patrimonial, ou seja, como aumento ocorrido dentro dessas relações jurídicas formadoras do patrimônio.

Não existe qualquer colidência conceitual, dado que, a partir da situação de fato, se incorpora ao patrimônio um novo direito, tal como visto claramente com relação ao recebimento de um ganho em jogo de azar.

Não obstante, se não existem dificuldades maiores para entender o trato legal e tributário às dívidas de jogo, mais complexa é a situação dos ganhos ilícitos.

Para estes a situação é difícil porque se deve conciliar a afirmação de que a aquisição dos proventos de atos ilícitos são aquisições de disponibilidade econômica dos mesmos com a noção de que o patrimônio é um conjunto de direitos e obrigações e o fato gerador é acréscimo nesse conjunto.

Vale dizer, o ganho ilícito não tem como adentrar nesse conjunto de seres do direito, quando ele é diametralmente oposto a tais seres.

Em outras palavras, e indagando, quando e como aconteceria, com os ganhos ilícitos, aquela passagem de uma situação meramente de fato para uma situação de direito adquirido, que existe no trato das dívidas de jogo?

Diga-se desde logo que não há essa passagem, ao menos direta e imediatamente como nas dívidas de jogo, pois o direito não agasalha uma tal incorporação de um ganho ilícito ao patrimônio do violador da lei.

Entretanto, ao menos três possibilidades existem para que haja o enquadramento do infrator na situação de fato gerador.

A primeira delas é por via da presunção legal de aumento patrimonial sem origem declarada ou por sinais exteriores de riqueza.

Nesta situação, o violador da lei detém a posse do dinheiro ou dos bens adquiridos ilicitamente, ou com eles adquire outros bens, estes, portanto, já adquiridos juridicamente.

Em qualquer caso, se apanhado pela fiscalização tributária, o violador da lei não terá como escapar da tributação, porque não poderá justificar a origem dos recursos possuídos ou empregados na aquisição de outros bens.

A segunda possibilidade decorre de que, enquanto a posse dos bens adquiridos ilicitamente não lhe for retirada pela aplicação da lei, ela estará compondo o complexo patrimonial do infrator da lei.

Na verdade, a questão é muito mais complexa, requerendo a distinção de várias situações ocorrentes na realidade.

A situação que geralmente mais ocorre é a de recepção de dinheiro, diretamente do ato ilícito (exploração da prostituição, furto etc.).

Outra situação é a subtração ilícita de outros bens que não dinheiro, que se abre em duas perspectivas.

Uma delas é o infrator da lei entregar esse bem a um receptor em troca de dinheiro.

Outra é ele manter o bem consigo, situação em que ficará com a posse e sem origem justificada, até que venha a perdê-la se a lei for aplicada.

Outra situação é aquela já referida anteriormente, em que o produto do ato ilícito seja empregado para adquirir bens por válidos negócios jurídicos, ficando estes sem origem justificada.

Em qualquer dessas possibilidades, tratando-se de dinheiro, não há apenas a posse do mesmo, mas a própria titularidade sobre ele, dado que a propriedade da moeda se transfere pela tradição, no caso pela tradição física, e, enquanto esta não for anulada pela força da lei, o dinheiro estará no patrimônio do autor do delito, tendo nele entrado sem qualquer contrapartida de outro direito ou obrigação preexistente, o que representa aumento no seu patrimônio, ao contrário das situações em que existem aquelas contrapartidas, nas quais se dá simples permutação patrimonial. O mesmo pode ocorrer com outros bens, em circunstâncias a serem analisadas em cada caso.

Há ainda uma terceira possibilidade, que é a de integração irreversível do produto do ato ilícito no patrimônio do infrator, por força da prescrição das ações penais e civis que poderiam levar à perda da posse dos bens adquiridos ilicitamente, quando eles verdadeiramente se incorporam ao patrimônio do violador da lei. Neste caso, na verdade, antes desse momento, já ocorrera o fato gerador pela maneira acima explicada.

Em todos estes casos, embora o art. 118 do CTN não seja absoluto para a solução de qualquer discussão sobre a ocorrência de qualquer fato gerador de qualquer tributo e embora ele requeira sempre uma interpretação cuidadosa para ser aplicado corretamente, não se pode olvidar que o seu inciso I, combinado com o seu “caput”, prescreve que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto, o que se amolda ao inciso I do art. 116.

Vistos todos estes aspectos relacionados aos conceitos de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica, podemos perceber que a distinção entre as duas espécies de disponibilidade nos leva a várias constatações.

A primeira delas é a seguinte:

– renda é sempre objeto de aquisição de disponibilidade jurídica, porque ela é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou seja, o resultado de fatores de produção regidos pelo direito, que disciplina os múltiplos negócios jurídicos cujas causas sejam prestações consistentes no emprego do capital, do trabalho ou de ambos, e suas respectivas contraprestações, sendo estas as rendas adquiridas juridicamente;

– proventos de qualquer natureza tanto podem ser objeto de aquisição de disponibilidade econômica quanto de disponibilidade jurídica, pois podem advir tanto de atos da pessoa que não contem com proteção jurídica quanto de atos, situações ou negócios regidos pelo direito.

Além desta constatação, mais uma deriva da distinção entre as duas espécies de disponibilidade, mas, para esta, também se tendo presente a distinção entre situação econômica e situação financeira.

Em linhas atrás, já foi apontado ser mais correto afirmar que a renda percebida em dinheiro é situação de disponibilidade financeira, ao invés de disponibilidade econômica, como a expressão é usualmente entendida.

A razão para esse reparo semântico é clara e decorre exatamente da diferença conceitual entre econômico e financeiro, ou seja, entre situação econômica e situação financeira.

A situação econômica de uma pessoa é representada por seu próprio patrimônio, não sendo sem sentido que o art. 91 do Código Civil defina as universalidades de direito, entre as quais o patrimônio, como "*o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico*", não aludindo a relações com valor financeiro.

É que o patrimônio, afinal de contas, não é formado apenas por dinheiro, ou direitos sobre dinheiro, mas, sim, por todos os direitos e obrigações com valor econômico, derivados das relações jurídicas do seu titular.

Assim sendo, a situação econômica de uma pessoa envolve todos os seus direitos e todas as suas obrigações, mesmo não representados por moeda (embora avaliáveis ou expressos em moeda de curso forçado), ao passo que a situação financeira é apenas uma parte da situação econômica, parte esta representada pelo dinheiro possuído e pelos direitos imediatamente ou em curto prazo conversíveis em dinheiro, como os direitos sobre contas bancárias e aplicações fi-

nanceiras resgatáveis de pronto, desses bens deduzidas a obrigações pagáveis em curto prazo.

Em virtude disso, diz-se que a situação econômica e financeira de uma pessoa é boa quando ela tenha uma situação econômica positiva, de mais direitos do que obrigações, e uma situação financeira também positiva ou de liquidez, representada por mais dinheiro e direitos conversíveis em dinheiro imediatamente ou em curto prazo do que dívidas vencidas ou vencíveis em curto prazo.

Ao contrário, alguém pode ter uma situação econômica negativa, com mais dívidas do que direitos (situação falimentar ou de insolvência), não obstante ter uma situação financeira favorável imediatamente ou em curto prazo, embora, claro, insuficiente para saldar todas as suas obrigações. Ou alguém pode ter uma situação econômica favorável mas uma situação financeira desfavorável (situação da antiga concordata preventiva e hoje de recuperação judicial).

Sob esta ótica, podemos dizer que a disponibilidade jurídica se aproxima da disponibilidade econômica, mas nenhuma delas se identifica com a disponibilidade financeira.

A aproximação se dá pelo aspecto de que ambas acarretam ingresso no patrimônio, embora a disponibilidade jurídica derive de situações jurídicas e a econômica de situações de fato, sem que isto as identifique com a disponibilidade financeira.

Ainda nesta ótica, podemos arriscar a afirmação de que a disponibilidade jurídica é sempre econômica, mas a econômica nem sempre é jurídica.

Esta afirmação prende-se ao fato de que, para a disponibilidade econômica, entendida como um dado da economia (um dado de fato e não do direito), pouco importa a razão de integração patrimonial ser jurídica ou de fato, de modo que, para ela, também o que se considera disponibilidade jurídica representa disponibilidade econômica. Mas nem toda disponibilidade econômica seria jurídica porque as integrações patrimoniais marginais da lei seriam apenas econômicas e não jurídicas.

Não obstante, além de esta afirmação ser irrelevante e sujeita a críticas, sob o ponto de vista jurídico emanado do art. 43, há que se distinguir uma disponibilidade da outra, como a doutrina e a jurisprudência têm feito, tal como acima apresentado.

Outra constatação decorrente da distinção entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica tem a ver com os regimes de caixa e de competência, dos quais a ciência contábil se serve e que também têm reflexos no direito positivo brasileiro, já tendo sido mencionados de passagem acima.

O chamado “regime de competência” caracteriza-se por atribuir a determinado período de apuração patrimonial o momento em que determinado acréscimo ao patrimônio deve ser computado como receita, ou, ao contrário, o momento em que determinado custo ou despesa deve ser atribuído ao patrimônio.

A expressão “regime de competência” é ambígua, pois requer um elemento referencial para se determinar a que período “compete” uma determinada mutação patrimonial, seja esta positiva (receitas), seja negativa (custos, despesas).

Realmente, se os elementos referenciais forem o ingresso das receitas no caixa da pessoa jurídica e a saída do caixa para pagamento de despesas ou custos, “competente” é o período em que esses eventos ocorrem.

Não obstante, a referida expressão é tradicionalmente associada ao chamado “regime econômico” (“accrual basis”), que reconhece as receitas quando definitiva e incondicionalmente incorporadas ao patrimônio, ainda que não recebidas em moeda, tanto quanto contabiliza no passivo os encargos definitivamente assumidos, ainda que não pagos, além das provisões.

Ao “regime econômico” se contrapõe o “regime de caixa” (“cash basis”), segundo o qual as mutações patrimoniais ativas e passivas somente são consideradas quando recebidas ou pagas em moeda.

Pois bem, o regime econômico corresponde ao que se convencionou chamar de “regime de competência”.

É inclusive relevante dizer que o termo “regime de competência” vem sendo utilizado há muito tempo com esse significado, inicialmente adotado nas ciências da economia e da contabilidade e depois incorporado ao nosso direito positivo.

Assim é que a Lei n. 6404, de 15.12.1976, o utilizou expressamente como norma jurídica para a determinação do lucro líquido contábil (art. 177) e, logo a seguir, o termo também foi manifestado expressamente na legislação do IRPJ pelo Decreto-lei n. 1598, de 26.12.1977 (art. 6º), sendo hoje de uso corrente em nosso direito, adotado em vários outros dispositivos legais, sempre com aquele significado.

É evidente, sob o ponto de vista conceitual, que o regime de competência (regime econômico, “accrual basis”) tem qualidade incomensuravelmente superior ao regime de caixa (“cash basis”) e, por isso, não é à toa que este último somente seja adotado pela legislação do IRPJ em situações especialíssimas, relacionadas taxativamente na lei, além de ser empregado para a tributação da renda das pessoas físicas por razões de facilidade de cumprimento da obrigação tributária e da respectiva fiscalização.

Essa prevalência técnica do regime de competência decorre da pureza que o mesmo persegue quanto à identificação do montante do patrimônio em uma determinada data e também das respectivas mutações ao longo do tempo.

E, nessa pureza, sabe-se que o patrimônio não se resume ao dinheiro detido pela pessoa jurídica ou pela pessoa natural, pois engloba igualmente outros direitos e outras obrigações que essa pessoa tenha. Daí que os direitos sobre o caixa de dinheiro e as contas bancárias da pessoa representam apenas parte do seu patrimônio, quase sempre a menor parte, pois outros direitos de natureza real ou pessoal também lhe pertencem, e geralmente em maior montante do que o dinheiro possuído.

Isto tal e qual, como dito acima, a situação financeira é apenas parte da situação econômica da pessoa.

Destarte, quando o regime de caixa ignora as mutações patrimoniais ainda não traduzidas em movimentação de moeda para dentro ou para fora do caixa, deixa de considerar a maior parte das mutações patrimoniais ocorridas num entretempo qualquer, assim como não se incomoda com a realidade patrimonial total no início e no final desse mesmo período de tempo.

Seja como for, e perante a distinção tradicionalmente feita entre a disponibilidade econômica e a jurídica a que alude o art. 43 do CTN, a grosso modo pode-se dizer que a disponibilidade jurídica corresponde ao regime econômico ou de competência, enquanto que a disponibilidade econômica corresponde ao regime de caixa. Ou, ao menos, pode-se dizer que a disponibilidade jurídica se aproxima do regime de competência e a disponibilidade econômica do regime de caixa.

Entretanto, na visão mais rigorosa acima apresentada quanto à distinção entre as duas disponibilidades, pode-se afirmar que o regime de competência tem tudo a ver com as disponibilidades econômica e jurídica, ao passo que o regime de caixa se identifica com a disponibilidade financeira.

Esta comparação entre as espécies de disponibilidade e os dois regimes de apuração dos resultados nos conduz a uma derradeira observação, juntamente com uma constatação.

Realmente, constata-se que as leis ordinárias submetem as pessoas jurídicas ao regime de competência, tanto para efeitos privados quanto para a apuração do IRPJ, admitindo o regime de caixa apenas em situações excepcionais, enquanto que sujeitam as pessoas físicas ao IRPF apurado pelo regime de caixa.

As razões para o regime de caixa, quando imposto às pessoas físicas e quando admitido para as pessoas jurídicas, são razões de política fiscal, variáveis de caso para caso, e nas quais não interessa adentrar neste momento.

Seja como for, as disponibilidades a que se refere o art. 43 do CTN são as mesmas para as pessoas jurídicas e para as pessoas físicas, eis que esse dispositivo é norma geral aplicável ao imposto de renda devido por qualquer contribuinte.

Assim sendo, não existe uma disponibilidade – econômica ou jurídica – referida às pessoas jurídicas que seja distinta de uma outra disponibilidade – também econômica ou jurídica – referida às pessoas físicas.

O que há são regimes diversos de apuração da base de cálculo, mas regimes que devem se submeter necessariamente à exigência fundamental da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, para que o fato gerador possa ser considerado ocorrido.

Por isso mesmo, quando o regime de competência estiver sendo aplicado, poucas dificuldades surgirão, eis que ele encampa as duas espécies de disponibilidade referidas no art. 43. Neste caso, as dificuldades serão apenas de interpretação e aplicação das normas em concreto caso a caso, mas não residirão no sistema.

Já quando o regime for o de caixa, haverá sempre a necessidade de distinguir as ocorrências de disponibilidades financeiras de rendas e proventos que representarem concomitantes ou anteriores aquisições de disponibilidades econômicas ou jurídicas de rendas ou proventos, quando poderá haver a inclusão destas na base de cálculo do imposto, de outras aquisições de disponibilidades financeiras de ingressos ou entradas no patrimônio que ainda não representem aquisições de disponibilidades econômicas ou jurídicas de rendas ou proventos de qualquer natureza, quando elas ainda não poderão integrar a base de cálculo do imposto.

Estes últimos casos, como já apontado mais de uma vez, não passam de adiantamentos ou antecipações, portanto de obrigações, não sendo receitas (ou rendimentos) e, por conseqüência, não sendo rendas ou proventos.

Observa-se, portanto, que o regime de caixa, ou o prestígio do elemento financeiro – da aquisição da disponibilidade financeira –, não prescinde, para ter validade perante o art. 43, da anterior ou concomitante aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento passível de tributação.

Muito pelo contrário, para ser validamente empregado, o regime de caixa depende de que, quando da aquisição da moeda, tenha havido, simultaneamente ou antes, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da correspondente renda ou do correspondente provento.

Assim ocorre, por exemplo, quando uma pessoa jurídica pode diferir a tributação do lucro obtido numa venda à entidade governamental para o mo-

mento da sua realização financeira, porque, desde o momento da entrega do bem vendido, esse lucro já poderia integrar a base de cálculo segundo o art. 43, por se tratar de renda com disponibilidade jurídica já adquirida. No caso, portanto, o seu diferimento é uma concessão da lei ordinária em favor do contribuinte, sem antecipar o momento de ocorrência do fato gerador.

Assim também ocorre com toda a tributação da pessoa física ou quando uma pessoa recebe o ganho de uma aposta, sendo que, neste último caso, coincidem os momentos de aquisição da disponibilidade financeira e da disponibilidade econômica do provento.

Já quando o fisco quis tributar meros adiantamentos a empregados, não descontados no próprio mês (Instrução Normativa SRF n. 49/89 e outras que se lhe seguiram), e depois logrou incluir sua pretensão nos regulamentos seguintes (RIR/94, art. 630, e RIR/99, art. 621), agiu sem qualquer base legal e frontalmente contra o art. 43 do CTN²¹.

Em conclusão desta derradeira observação: o elemento financeiro – a disponibilidade financeira – pode ser acrescentado pela lei ordinária à definição do fato gerador, desde que para postergar a ocorrência do fato gerador, e nunca para antecipá-la em relação ao momento de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento.

Significa dizer que a disponibilidade financeira pode ser acrescida à definição de determinado fato gerador, desde que sem exclusão da existência de disponibilidade econômica ou jurídica, hipótese em que a situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, nos dizeres do art. 114 do CTN, passa também a não prescindir, para estar completa, da verificação da efetiva realização financeira da renda ou do provento.

Nestes casos, a disponibilidade financeira não atua como parte do núcleo da hipótese de incidência, consistente sempre no aumento patrimonial derivado de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento, mas, sim, liga-se ao elemento ou aspecto temporal do fato gerador.

Exemplos disso são os de diferimentos da tributação de lucros até o período em que forem realizados financeiramente, e até outros mais acentuados que tivemos no passado, que prescreveram normas de aplicação condicionada à qualidade da moeda e à sua internação no País, tal como ocorreu com a primeira regulamentação dos ganhos obtidos em operações de “hedge” em

21 Conforme foi reconhecido pela jurisprudência administrativa, como nos acórdãos n. CSRF/01-03128, de 6.11.2000, e CSRF/01-04302, de 2.12.2002, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como pelo Parecer PGFN/CAT n. 409/93.

bolsas do exterior, cuja exclusão da base de cálculo do IRPJ dependia da trazida dos rendimentos para o Brasil e era limitada ao montante da moeda estrangeira ingressada no País (Decreto-lei n. 1418, de 3.9.1975, art. 5º, e a respectiva Portaria n. 18, de 12.1.1979).

IV.5 – A COMPATIBILIZAÇÃO DA DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR SEGUNDO O ART. 43 COM OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS INFORMADORES DO IMPOSTO DE RENDA – A FORMAÇÃO E A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Vimos, no capítulo III, que três princípios constitucionais, prescritos mandatoriamente no inciso I do parágrafo 2º do art. 153 da Constituição Federal de 1988, informam o imposto de renda: os da generalidade, da universalidade e da progressividade.

Verificamos então que eles se completam e se interpenetram, exigindo-se mutuamente, e que o seu resultado é a necessária tributação da universalidade de mutação patrimonial para mais, por alíquotas progressivas e iguais para todo e qualquer caso, afastada a seletividade. Vimos, inclusive, que tais princípios requerem a periodicidade da incidência do imposto, que se apresenta como inseparável consequência deles, verdadeiro subprincípio.

A universalidade da tributação, segundo vimos, amolda-se ao próprio conceito de patrimônio, ou seja, uma universalidade de direito formada por todas as relações jurídicas de uma pessoa, relações essas com conteúdo econômico.

Por esta razão, somente se pode pensar em aumento patrimonial, isto é, na diferença positiva entre o patrimônio da pessoa no início de um período e o seu patrimônio no final desse período, mediante a soma algébrica de todos os fatores positivos e negativos que afetaram esse patrimônio no interregno entre o início e o fim do período²².

Enfim, a universalidade de mutação patrimonial corresponde a todas as modificações para mais e para menos ocorridas na universalidade patrimonial existente na abertura do período de tempo determinado pela lei (exercício social para fins societários e privados em geral ou período-base para efeitos fiscais), de modo a se chegar, lógica e matematicamente, à universalidade patrimonial ao final do mesmo período.

Enquanto isto foi exposto longamente no capítulo I, no presente capítulo, estamos vendo que o fato gerador, segundo o art. 43 do CTN, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, ou seja, é a aquisição da disponibilidade de fatores isolados de acréscimo patrimonial, porque, indubitavelmente, rendas e proventos são fatores positivos de aumento do patrimônio.

Então, como conciliar o art. 43 do CTN com os princípios do inciso I do parágrafo 2º do art. 153 da Constituição?

A fim de bem se empreender esta compatibilização necessária, é necessário que se atente para que o CTN foi promulgado em 1966, sob a égide da Constituição de 1946 e em especial da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, em cujos diplomas não existia qualquer prescrição sequer semelhante aos princípios do citado inciso da Constituição atualmente em vigor.

Em virtude disso, o CTN pôde prever, com total liberdade, que o fato gerador poderia ocorrer já na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de qualquer renda ou de qualquer provento.

E, por esta mesma razão, à época da promulgação do CTN, não havia qualquer impedimento constitucional para que o imposto de renda:

- fosse cobrado sobre rendas e proventos isoladamente considerados (portanto, sem universalidade); ou
- por alíquotas meramente proporcionais (portanto, sem progressividade); ou
- por alíquotas diversas de uma hipótese de incidência para outra (portanto, sem generalidade).

Naquela época, também não havia óbice constitucional para que a lei ordinária, sem infringir o art. 43 do CTN, utilizasse qualquer das alternativas acima, isoladamente, ou para que duas ou mais das alternativas fossem empregadas.

Daí, como apontado no capítulo III, terem proliferado nas leis ordinárias (inclusive em algumas ainda vigentes) hipóteses de tributação na fonte por antecipação do imposto devido ao final do período-base ou de tributação exclusiva na fonte por alíquotas proporcionais, isto é, casos de tributação não universal, não progressiva e seletiva, sem generalidade.

Vale recordar a observação de que nada, de qualquer origem ou natureza supralegal ou supraconstitucional, se opunha a todas essas modalidades de cobrança do imposto de renda, ainda que elas fossem contrárias à melhor e mais justa concepção de um regime de tributação da renda.

A Constituição de outubro de 1988 alterou radicalmente esse cenário e a liberdade que nele imperava, eis que, ao dispor conforme ela dispõe no art.

22 Sobre a idéia de diferença entre o patrimônio no início e no final do período, vejam-se alguns detalhes importantes em VI.4.

153, parágrafo 2º, inciso I, adotou uma opção mais completa e mais pura para o imposto de renda no Brasil.

Porém o novo regime pode ser compatibilizado com o art. 43 do CTN, embora não necessariamente com disposições da legislação ordinária. A rigor, a pergunta é: como se pode dizer que o art. 43 é compatível com a CF/88?

Como se sabe, a incompatibilidade de uma lei com a Constituição que vem depois dela produz a revogação daquela lei, embora também haja a teoria da inconstitucionalidade superveniente.

Seja como for, o resultado é a perda de eficácia da lei pretérita.

Por isso, normas de leis ordinárias que vinham do passado prescrevendo a tributação isolada ou a tributação por alíquotas simplesmente proporcionais perderam validade a partir da vigência do Sistema Tributário Nacional da Constituição de 1988, assim como são inconstitucionais as leis posteriores que tenham previsto as mesmas características de incidência tributária²³.

Em situação oposta estão as normas que, editadas validamente segundo a Constituição em vigor quando promulgadas, e não contrárias à nova Constituição, mantêm-se válidas e recepcionadas no novo regime.

O art. 43 se inclui nesta última condição, e não consta mesmo que alguém tenha tentado dizer que ele não foi recepcionado. Até mesmo recebeu o acréscimo de dois parágrafos em 2001, através da Lei Complementar n. 104.

Mas a sua recepção, claro, pressupõe ser possível compatibilizá-lo com o mandamento do inciso I do parágrafo 2º do art. 153.

Esse esforço, que no caso veremos ser mínimo, é uma imposição derivada da presunção de constitucionalidade das leis – que podemos estender à presunção de recepção –, a qual obriga a se esgotarem todos os métodos de conciliação, para somente se declarar a inconstitucionalidade se não houver qualquer meio de excluí-la.

Outrossim, também é reconhecido, pela melhor doutrina da hermenêutica, que o ordenamento jurídico não contém antinomias, as quais são sempre aparentes e eliminadas por critérios de interpretação apropriados. Caso esgotados os critérios e ainda persista a contrariedade entre duas normas, o resultado é necessariamente a inexistência de norma.

Destarte, seja no esforço de provar a recepção do art. 43, seja no de evitar encontrar uma antinomia entre ele e a Constituição – que no caso não exis-

23 Esta afirmação é feita a despeito da pouca atenção doutrinária para o referido inciso da atual Carta Constitucional e apesar da tolerância jurisprudencial.

tiria, pois o critério da hierarquia acarretaria a retirada do art. 43 do ordenamento positivo –, há que se explicar como ele se concilia com o parágrafo 2º, inciso I, do art. 153 da Lei Maior.

Essa explicação não é difícil e daí, no caso, o esforço exegético ser mínimo.

Realmente, já na época do CTN, o imposto de renda poderia ser cobrado desde a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento, mas nunca o era.

Com efeito, mesmo nos casos de retenção do imposto na fonte, o elemento temporal das respectivas hipóteses de incidência situava-se em momento posterior ao da aquisição da disponibilidade jurídica da renda ou do provento, pois, tal como hoje, se situava no momento do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa do rendimento²⁴.

Por outro lado, as incidências periódicas sobre os rendimentos das pessoas físicas no ano-base, e sobre os lucros das pessoas jurídicas no período-base, também não ocorriam a cada aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de provento, pois os respectivos fatos geradores ocorriam após o encerramento dos respectivos períodos, embora fossem previstas antecipações por inúmeras modalidades que foram se alterando ao longo dos tempos.

Assim, no regime anterior a 1988, sustentava-se que havia dois momentos para a formação do fato gerador, um, o de aquisição propriamente dita da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de provento e outro, o momento fixado pela lei para o nascimento da obrigação tributária²⁵. E se encontravam no próprio CTN os fundamentos para esse critério, em especial nos seus art. 116, parte inicial do “caput”²⁶, e 144, parágrafo 2º²⁷.

Naquela época, inclusive, foi vitoriosa a corrente doutrinária que sustentava que o fato gerador do imposto anual ocorria no primeiro dia do exercício financeiro a que ele se referia, sendo o ano-base ou período-base encerrado no exercício anterior tomado apenas como referência para o fato gerador a ocorrer, sem representar, ao seu final, o momento de nascimento da obrigação tributária.

24 Nunca houve retenção na fonte de imposto sobre o pagamento gerador da aquisição da disponibilidade econômica de proventos de atos ilícitos.

25 Como ficou exposto em: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

26 “Art. 116 – Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador...”.

27 “Parágrafo 2º – O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido”. O artigo, na parte excepcionada pelo parágrafo, diz que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador e se rege pela lei então vigente.

A legislação ordinária estava toda construída sob essa interpretação, que vingou na jurisprudência até formar a Súmula n. 584 do Supremo Tribunal Federal, com os dizeres: *“Ao imposto calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”*.

Embora em algumas situações concretas já se lutasse contra aquele entendimento, indiscutivelmente foi Luciano da Silva Amaro quem lançou as bases definitivas e seguras para destruí-lo, tendo ele sustentado e demonstrado que o fato gerador na verdade se constitui durante todo o período de apuração previsto na lei, por todos os fatos isolados (rendimentos, despesas, perdas) ocorridos ao longo do mesmo, para terminar no exato momento – átimo de tempo – em que ele se encerra, porque até esse instante pode haver algum fator de mutação patrimonial, mas, após ele, nada mais pode ocorrer e a situação prevista na lei está completa.

Luciano defendeu sua posição independentemente do parágrafo 2º, inciso I, do art. 153, da Constituição de 1988, que sequer existia quando o seu trabalho²⁸ veio a público.

Observe-se, contudo, que, já na visão desse estudioso do imposto de renda, o fato gerador do imposto periódico não ocorria a cada aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou de provento, na literalidade do art. 43 (embora todos fossem por ele considerados como relevantes para a formação do fato gerador), e, não obstante, nem ele nem ninguém imaginou dizer que esse dispositivo estaria fora do ordenamento ou ofendido pela correta interpretação defendida por Luciano e que passou a prevalecer em todas as cortes e a ser acatada pela doutrina²⁹.

Pois o mesmo ocorre hoje em dia, desde a Constituição de 1988.

A diferença entre antes e depois reside apenas no caráter mandatório e imperativo dos princípios inscritos na Carta promulgada em 1988, isto é, se antes as rendas e proventos podiam ser reunidos para tributação conjunta durante um período de tempo fixado pela lei, caso em que o fato gerador não ocorria a cada aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de provento, mas, sim, no final do período-base, hoje as rendas e os proventos devem ser reunidos para este mesmo critério de tributação, que passou a ser mandatório.

Então o que ocorre hoje é o seguinte:

– sob a estrita observância do inciso I do parágrafo 2º do art. 153 da Constituição, o fato gerador e a respectiva base de cálculo devem englobar, para uma tributação progressiva e geral, a universalidade de fatores positivos e negativos de mutação da universalidade patrimonial do contribuinte dentro de um período de tempo fixado pela lei;

– sob a estrita observância do art. 43 do CTN, que tem fundamento de validade na letra “a” do inciso III do art. 146 da Constituição, somente podem ser incorporados a essa universalidade de mutação patrimonial, como fatores positivos, as rendas e os proventos cujas disponibilidades econômicas ou jurídicas tenham sido adquiridas dentro desse mesmo período de tempo.

Sendo assim, o art. 43 continua a ter sua validade e continua a ter que ser respeitado em todo e qualquer caso, amoldando-se ao inciso I do parágrafo 2º do art. 153 porque não apresenta qualquer colidência com ele.

Essa concordância é notada pelo fato de que o art. 43 não obriga necessariamente a que o imposto seja cobrado em cada momento de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento, embora o permitisse no passado, e, ademais, porque ele já nasceu em diploma legal que contemplava a possibilidade de tributação periódica na qual o fato gerador englobaria mais de uma renda e mais de um provento e teria tempo de ocorrência previsto na lei e distinto do de aquisição de cada disponibilidade.

Por isso, ele pode continuar vigindo, em coexistência pacífica com a Constituição, da qual, sem interferência com ele, somente se retira a mandatória periodicidade do fato gerador, acompanhada da mandatória observância dos princípios da generalidade, universalidade e progressividade.

Enfim, podemos notar que, para o nascimento da obrigação tributária cujo objeto seja o imposto de renda, há dois momentos diversos, a saber:

– o momento de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de cada renda ou provento, que deve situar-se dentro do período-base (art. 43, contribuindo também os incisos I e II do art. 116 do CTN e o art. 117);

– o momento de encerramento do período-base fixado na lei, quando se completa a situação necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador (art. 114 do CTN, em conjunto com o art. 144, parágrafo 2º, e a parte inicial do “caput” do art. 116).

O primeiro desses momentos é aquele de constituição de cada fator positivo de mutação patrimonial, tendo a ver com o próprio núcleo da hipótese de incidência, e o segundo momento é o elemento temporal dessa hipótese de incidência.

28 AMARO, Luciano da Silva, “O Imposto de Renda e os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1986. p. 345. (Caderno de Pesquisas Tributárias – Vol. 11), que republicou trabalho publicado originalmente em 1983.

29 Prosseguiremos nesta matéria em IX.2 e IX.3.

No primeiro momento, o fator de aumento patrimonial nele ocorrido é parte integrante e indissociável da mutação patrimonial universal, mas não é suficiente para o nascimento da obrigação tributária porque, de per si, não representa a situação completa que configura o fato gerador e a sua base de cálculo.

Ao longo de todo o período, aquele fator isolado deve associar-se a todos os demais fatores positivos e negativos que, antes ou depois dele, tenham afetado ou venham a afetar a universalidade patrimonial durante esse lapso de tempo, para formar, somente ao final dele, a massa universal única de mutação patrimonial.

Se essa massa universal única for positiva em seu resultado líquido, será, esta sim, a situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador (art. 114 do CTN), representando aumento patrimonial (art. 43 do CTN), que deverá ser tomada, como fato gerador e base de cálculo, em sua inteireza universal para uma incidência através de alíquotas progressivas e de aplicação geral (inciso I do parágrafo 2º do art. 153 da Constituição).

Pode-se, portanto, verificar que o fato gerador ocorrido ao final do período-base, e a sua correspondente base de cálculo, têm, dentro dos seus componentes, todas as aquisições de disponibilidades econômicas ou jurídicas de rendas e proventos de qualquer natureza ocorridas no seu interregno, além, é claro, dos fatores negativos de mutação patrimonial.

IV.6 – O PARÁGRAFO 1º ACRESCENTADO AO ART. 43

A Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, que alterou o CTN, acrescentou dois parágrafos ao art. 43. O primeiro deles tem a seguinte redação:

"Parágrafo 1º – A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção."

A primeira coisa a ser dita, rememorando o que foi visto em II.9, é que o "caput" do art. 43 explicita a competência constitucional da União para cobrar o imposto de renda, e os parágrafos ficam jungidos ao "caput", para complementá-lo, até porque se trata de competência constitucional una e indivisível, não constando dos parágrafos uma competência diversa da constante da cabeça do artigo.

A todo rigor, o novo parágrafo do art. 43 não acrescentou qualquer novidade no ordenamento jurídico³⁰, sendo ele muito semelhante ao que já consta-

30 Todo jurista sabe que uma nova lei deve sempre inovar o ordenamento jurídico (embora existam casos