

O Momento da Ocorrência do Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza¹

Cesar Augusto Seijas de Andrade
Advogado em São Paulo.

Resumo

Este estudo examina o fato gerador do tributo em seus aspectos material e temporal, com base no princípio da capacidade contributiva, que pressupõe a existência de renda disponível para o pagamento do imposto. O estudo analisa a expressão “aquisição da disponibilidade” (econômica ou jurídica) de renda e proventos de qualquer natureza, que designa o fato gerador do imposto, na redação do art. 43 do Código Tributário Nacional, interpretando-a em consonância com o princípio da realização. O autor analisa ainda a periodicidade do imposto e examina as questões referentes à determinação da legislação aplicável ao lançamento, em face da Súmula n. 584 do Supremo Tribunal Federal, e à compensação de prejuízos. O autor conclui que a lei poderá ser aplicada desde que vigente no exercício de apuração da renda ou lucro, e se publicada, pelo menos, no exercício imediatamente anterior. Igualmente, o autor conclui que a limitação à compensação de prejuízos extrapola o âmbito material de competência da União e contraria a capacidade contributiva.

Abstract

This paper investigates the taxable event under its material and temporal aspects, based on the ability-to-pay principle, which presumes the existence of available income for the payment of the tax. This paper analyses the expression “acquisition of the availability” (economic or legal) of income and earnings of any nature, which characterizes the taxable event as per wording of article 43 of National Tax Code, by interpreting it in harmony with the realization principle. The author also analyses the periodicity of the tax and examines the questions related to the determination of the applicable law to the assessment, under the perspective Súmula n. 584 of the Federal Supreme Court, and the compensation of losses. The author concludes that the law can be applied provided that it is in force in the year of the recognition of the income and earnings, and if published, at least, in the preceding fiscal year. The author also concludes that the limitation to the compensation of losses exceeds the material aspect of the jurisdiction of Union and violates the ability-to-pay principle.

¹ O presente estudo resulta da adaptação da monografia apresentada pelo autor como requisito parcial para aprovação na disciplina “Fundamentos da Tributação sobre a Renda”, ministrada pelo Professor Titular da Cadeira de Legislação Tributária Luís Eduardo Schoueri, no curso de pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

1. Introdução

A definição do momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda é tema recorrente na doutrina e na jurisprudência, tendo em vista as constantes iniciativas do legislador ordinário federal em criar novos fatos geradores, inovar na determinação da matéria tributável e evitar a evasão fiscal ou planejamentos danosos ao Erário. É o que ocorre, por exemplo, com o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, que considera disponibilizados os lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior para a coligada ou controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, independente de distribuição.

Diante disso, este estudo tem por objeto o *momento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, expressão que visa a abranger tanto o aspecto material quanto o aspecto temporal do fato gerador do tributo, a fim de traçar alguns dos limites a serem observados pelo legislador ordinário federal na sua instituição.

Com relação ao aspecto material, examinaremos a expressão “aquisição da disponibilidade”, prevista no *caput* do art. 43 do Código Tributário Nacional. Investigaremos nesse diapasão se a aquisição da disponibilidade pressupõe a realização da renda, ou, em sentido oposto, se a tributação pelo imposto pode ocorrer sem que esta se verifique. Outrossim, enfrentaremos a distinção entre aquisição de disponibilidade *econômica* e *jurídica*, com vistas a compreender essa aparente diferenciação.

Igualmente, a renda tida como acréscimo patrimonial pressupõe que haja um lapso temporal para se verificar as mutações patrimoniais do contribuinte. A periodicidade traz à baila algumas questões que serão analisadas neste estudo, como a determinação da legislação aplicável ao lançamento e a compensação de prejuízos.

2. O Princípio da Capacidade Contributiva e a Existência de Renda como Pressuposto para o Pagamento de Tributos

O art. 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, positivou o princípio da capacidade contributiva, consignando que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Em suma, refere-se a capacidade contributiva à aptidão individual de cada um para arcar economicamente com o ônus fiscal. O princípio configura importante instrumento de realização da igualdade² - vez que atribui tratamento desigual aos desiguais, de acordo com a capacidade individual de concorrer às despesas públicas - e da justiça fiscal - na medida em que busca preservar a parcela necessária à sobrevivência digna do contribuinte (“mínimo vital”), incidindo a tributação apenas sobre o que a ela exceder³.

Conforme ensina Regina Helena Costa, a capacidade contributiva objetiva refere-se aos signos presuntivos de riqueza (Becker), *i.e.*, aos comportamentos que

² Cf. LANG, Joachim. “The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital”. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (ed.). *The Notion of Income from Capital*. Amsterdam: IBFD, 2005, pp. 8-13.

³ Cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 134-165.

demonstram em abstrato a capacidade econômica do contribuinte de concorrer para as despesas públicas, comportamentos estes que poderão ser eleitos pelo legislador como fatos geradores de obrigações tributárias. Já a capacidade contributiva subjetiva diz respeito à aptidão pessoal do contribuinte de suportar o encargo financeiro do tributo, na proporção de seus haveres⁴.

Os signos presuntivos de riqueza manifestam-se através da *renda*, de formas distintas. Na lição de Luís Eduardo Schoueri, “o critério para auferir a capacidade contributiva do sujeito passivo é a renda. Seja a renda acumulada, a consumida ou a auferida, será sempre a renda o parâmetro adotado para fins tributários para que se atenda ao princípio constitucional da capacidade contributiva e, conseqüentemente, ao princípio da igualdade.”⁵ Em se tratando de imposto de renda, a manifestação de capacidade contributiva é auferir renda.

Levando em consideração que a capacidade contributiva refere-se à aptidão do contribuinte de concorrer às despesas públicas e suportar o ônus tributário, pode-se extrair do princípio a necessidade de que o contribuinte tenha disponibilidade de recursos financeiros para pagar o tributo. Nesse diapasão, assevera Klaus Tipke⁶ que:

“Uma definição da capacidade contributiva tem de considerar que impostos - não importa o nome que tenham, ou como o objeto do imposto seja designado - apenas podem ser pagos da renda auferida ou da renda acumulada como patrimônio. Em outras palavras, *existe apenas uma fonte de impostos: a renda.*”

E arremata o autor⁷:

“Todos os impostos, independentemente de como se chamem ou a que acontecimento jurídico ou econômico eles se prendam, podem ser recolhidos apenas da renda ou do patrimônio como renda acumulada. Quem não dispõe de renda e/ou de patrimônio não pode pagar imposto algum. Se lhe prescrevêssemos isso, estaríamos exigindo o impossível.”

Corolário do princípio da capacidade contributiva é, portanto, o princípio da realização da renda. É o que ensina Fernando Aurelio Zilveti⁸:

“Considerando que qualquer tributo pode ser pago somente com a renda do contribuinte, a capacidade para pagá-lo depende obviamente da sua obtenção. A capacidade para pagar o tributo cresce na exata proporção da quantidade da renda. A renda para pagar o tributo deve, obviamente, ser disponível, realizada, de sorte que o cidadão dela disponha no momento em que é chamado a contribuir com as despesas do Estado.”

Em decorrência do princípio da capacidade contributiva, é pressuposto da obrigação tributária a existência de renda para fazer frente ao seu adimplemento.

⁴ Cf. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 26.

⁵ “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 7º Volume*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 322.

⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31 - destaques do original.

⁷ *Apud* TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 78.

⁸ “O Princípio da Realização da Renda”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 299.

Retornaremos ao tema adiante, ao tratarmos da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza. Por ora, passamos à análise da previsão constitucional da exação e da função do art. 43 do Código Tributário Nacional no ordenamento.

3. Previsão Constitucional e Função da Lei Complementar de definir os Fatos Geradores dos Impostos Discriminados na Constituição

O art. 153, III, da Constituição Federal, atribui à União a competência para instituir *imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, que, nos termos do inciso I do parágrafo 2º desse mesmo artigo, será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

A fim de delimitar esta competência, alguns tributaristas, com base na rígida repartição de competências tributárias prevista na Constituição, desenvolveram a tese de que o conceito de renda e proventos de qualquer natureza deve ser extraído do texto constitucional. A base do raciocínio é o efeito negativo que decorre da atribuição de competências tributárias aos entes federados, pois, na mesma medida em que a Carta Magna outorgou à União a competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, recusou-a às demais pessoas políticas. Por conseguinte, se a pessoa política é competente para instituir mais de um tributo, deve-se inferir que o constituinte definiu hipóteses de incidência distintas para cada espécie tributária⁹.

Nada obstante, preferimos a tese segundo a qual a Constituição utiliza a expressão *renda e proventos de qualquer natureza* como *tipo*, em oposição a *conceito*. A tese foi defendida por Luís Eduardo Schoueri, ao tratar da discriminação de competências no sistema brasileiro e da competência residual da União. Concluindo que o aspecto material do fato gerador dos impostos discriminados na Constituição e seu respectivo efeito econômico (a manifestação de capacidade contributiva que cada um visa a onerar) não são critérios seguros para se identificar o campo residual da competência tributária da União, propõe o tributarista, alicerçado na doutrina de Klaus Vogel, Hannfried Walter, Karl-Heinz Strache, Karl Larenz e Claus Wilhelm Canaris, que “os impostos discriminados na Constituição não constituem conceitos, mas tipos, e como tal devem ser tratados”¹⁰.

O tipo é uma descrição. Já o conceito é uma definição exata, com contornos precisos. Por não apresentar limites, o tipo, ao contrário do conceito, “permite uma evolução: com o correr do tempo, é possível que algumas características típicas passem a predominar sobre outras”¹¹. Além disso, no tipo fala-se em “inclusão” ou “exclusão”, conforme o objeto nele se enquadre, ou não. Já no conceito fala-se em “subsunção”. Em ambos os casos, existe a comparação entre o objeto, de um lado, e do tipo ou conceito, no outro. “Entretanto, enquanto no fenômeno da subsun-

⁹ Cf. MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza - o Imposto e o Conceito Constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 77-78.

¹⁰ “Discriminação de Competências e Competência Residual”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZIL-VETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 82-115.

¹¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Discriminação de Competências e Competência Residual”. *Op. cit.*, p. 110.

ção é possível encontrar uma identidade exata do objeto com o conceito, *i.e.*, o objeto se encontra nos limites do conceito, no tipo conclui-se por uma semelhança do objeto com o modelo ‘típico’.¹²

Segundo Schoueri, o constituinte sabia, com relação à materialidade dos impostos por ele discriminados, “que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência”¹³. O autor fundamenta seu raciocínio no art. 146, I, da Constituição Federal, que atribui à lei complementar a função de dispor sobre conflitos de competência entre os entes da Federação em matéria tributária. Se os impostos discriminados nos arts. 153, 155 e 156 da Carta Republicana fossem tratados como conceitos, extrair-se-ia do texto constitucional seus limites, sendo desnecessário, portanto, o emprego da lei complementar para regular os conflitos de competência¹⁴.

Nesse sentido, também entendemos que a Constituição não estabeleceu o conceito de renda e proventos de qualquer natureza. Não se trata, a nosso ver, de conceito, dotado de limites expressos, o que vedaria qualquer liberdade ao legislador infraconstitucional para prescrever o fato gerador do imposto. Não se quer com isso afirmar que o legislador infraconstitucional tem ampla liberdade para definir a materialidade do imposto. Pelo contrário, o legislador infraconstitucional deve ater-se a um dos conceitos de renda fornecidos pela Economia, não podendo chamar de renda aquilo que não o é. Além disso, a definição da materialidade do imposto deve ser compatível com os princípios que norteiam tal tributação, como a universalidade, generalidade, progressividade e capacidade contributiva¹⁵.

O que se pretende afirmar é que, ainda que a expressão tenha um “conteúdo semântico mínimo recognoscível”¹⁶, que não pode ser alterado pelo legislador infraconstitucional - conforme prevê, inclusive, o art. 110 do Código Tributário Nacional -, sob pena de ferir a rígida repartição de competências tributárias, a expressão *renda e proventos de qualquer natureza* é fluida, o que justifica que se busque na Economia os diferentes conceitos de renda, para se ajustar à vontade da Constituição.

Por conta disso, previu o constituinte que os limites para a criação do imposto não se esgotaram com a promulgação da Carta Republicana, atribuindo à lei complementar a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária e de definir os fatos geradores dos impostos discriminados na Constituição, conforme

¹² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 110. Para o autor, conceitos e tipos vivem em tensão permanente no Direito, e “nada impede que um mesmo objeto seja atingido por norma que contemple um tipo e outra norma que contemple um conceito”. O constituinte de 1988, ao distribuir as competências tributárias, tinha diante de si uma realidade preexistente, repartindo os impostos que já estavam em vigor no sistema entre as pessoas políticas. O que se deve perquirir é se o constituinte, ao contemplar seu objeto, adotou um tipo - que tem por característica a fluidez e unidade de pensamento - ou um conceito - dotado de limites expressos (cf. *op. cit.*, p. 112).

¹³ *Op. cit.*, p. 112.

¹⁴ Cf. *op. cit.*, p. 113.

¹⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda - Perfil Constitucional e Temas Específicos*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 55.

¹⁶ Cf. voto do Ministro Cezar Peluso no RE n. 346.084-6/PR, Relator Ministro Ilmar Galvão, Redator p/ acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJU 1 de 01/09/2006.

prescreve seu art. 146, III, “a”, para o fim de aprimorar a delimitação da competência impositiva da União.

4. O Fato Gerador do Imposto de Renda previsto no art. 43 do CTN

Assim prevê o art. 43 do Código Tributário Nacional:

“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.

§ 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.

§ 2º Na hipótese de receita ou rendimentos 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.”

O dispositivo define renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ao passo que proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não compreendidos na definição de renda.

Muitos autores vinculam o conceito de renda previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional à idéia de acréscimo patrimonial, por conta da ressalva feita pela parte final do inciso II, que define proventos de qualquer natureza como os *demais acréscimos patrimoniais*, não compreendidos no inciso I. Dessa forma, para que haja a incidência do imposto, é necessário que se verifique uma variação positiva no patrimônio do contribuinte, tanto com relação à renda definida no inciso I do *caput* do art. 43 do Código Tributário Nacional quanto com relação aos proventos de qualquer natureza, definidos no inciso II¹⁷.

Ao que nos parece, o dispositivo adotou em seus incisos o conceito de renda como produto periódico de uma fonte permanente e, ao mesmo tempo, deixou claro que os ganhos de capital ou outros tipos de acréscimos patrimoniais, que não se inserem no conceito de renda-produto, também se submetem à incidência do imposto¹⁸.

Veras, não faria sentido o legislador complementar diferenciar os conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza de forma detalhada para, em seguida, aglutiná-los na definição de *acrécimos patrimoniais*. Bastaria que tivesse conceituado renda e proventos de qualquer natureza como “acrécimos patrimoniais”, que seriam verificados em determinado lapso temporal, para que sua definição estivesse completa. Porém, o legislador tratou-os como conceitos distintos,

¹⁷ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. “A Aquisição de Disponibilidade e o Acrécimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1996, pp. 36-37. SAKAKIHARA, Zuudi. “Comentários aos artigos 43 a 45 do Código Tributário Nacional”. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: RT, 2004, pp. 151-152.

¹⁸ Cf. COSTA, Alcides Jorge. “Conceito de Renda Tributável”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1996, p. 30.

fundamentando assim a adoção de diferentes regimes para a tributação de rendimentos do trabalho e ganhos de capital, bem como a tributação exclusiva na fonte e da renda auferida por não residentes de fonte situada no território nacional, caso em que é impraticável proceder-se ao ajuste anual em conformidade com a universalidade de rendimentos e despesas dedutíveis do sujeito passivo. Assim, entendemos que o art. 43 do Código Tributário Nacional adotou as teorias de renda como *produto periódico de uma fonte permanente* e como *acréscimo patrimonial*.

4.1. Aspecto material do fato gerador do imposto de renda

4.1.1. O princípio da realização e a aquisição da disponibilidade

Muito se tem discutido sobre a distinção entre a aquisição da disponibilidade econômica e a jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, conforme preceitua o art. 43 do Código Tributário Nacional. Entretanto, pouca indagação tem sido feita com relação a que momento o contribuinte adquire tal disponibilidade - independente de esta ser econômica ou jurídica -, o que é de suma relevância na definição do fato gerador do imposto e no surgimento da obrigação tributária (art. 113, parágrafo 1º, do CTN).

Segundo Gilberto de Ulhôa Canto, Antonio Carlos Garcia de Souza e Ian de Porto Alegre Muniz¹⁹, a disponibilidade

“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 e utilidade que se 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.”

Ou seja, a disponibilidade surge quando se aperfeiçoam os atributos do domínio sobre o bem ou direito. Não difere deste entendimento Alcides Jorge Costa²⁰, que assevera:

“Disponibilidade é a qualidade do que é disponível. Disponível é aquilo de que se pode dispor. E 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.”

O autor acrescenta à *renda disponível* atributos tais como a possibilidade de ser empregada, aproveitada, utilizada etc. pelo contribuinte, e extrai dessa consideração a conclusão de que não se pode tributar a renda virtual ou ainda não realizada (como a mera valorização de imóveis ou reavaliação de uma reavaliação de sociedade)²¹.

¹⁹ “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: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1986, p. 5.

²⁰ “Imposto sobre a Renda: a Aquisição da Disponibilidade Jurídica ou Econômica como seu Fato Gerador - Limite de sua Incidência”. *Revista de Direito Tributário* vol. 11, n. 40, São Paulo; p. 105, abr./jun. 1987.

²¹ Cf. “Imposto sobre a Renda: a Aquisição da Disponibilidade Jurídica ou Econômica como seu Fato Gerador - Limite de sua Incidência”, *op. cit.*, p. 105.

Kevin Holmes ensina que, nos primórdios do desenvolvimento do conceito legal de renda, os tribunais exigiam que a renda, para ser considerada como tributável, deveria ser passível de *conversão em dinheiro*²².

O princípio da conversibilidade originou-se do caso *Tennant v. Smith*, em que se entendeu que o valor da residência fornecida pelo empregador ao Sr. Tennant não se inseria no conceito de lucros, ganhos ou rendimentos do exercício de profissões ou de emprego, tampouco como salários ou remunerações do trabalho. De acordo com o contrato, o Sr. Tennant só poderia utilizar a residência para uso próprio, não podendo converter tal rendimento em dinheiro, mediante sublocação. Dessa forma, tal direito não poderia ser considerado como renda tributável. Nesse passo, afirmou Lord Halsbury que “aquilo sujeito à tributação não é renda a não ser que possa ser convertido em dinheiro”, enquanto Lord Macnaghten asseverou que renda deve constituir um “pagamento em dinheiro ou pagamentos conversíveis em dinheiro”. Além disso, constatou Lord Macnaghten que não havia dúvidas de que a utilização da residência pelo Sr. Tennant sem o pagamento de alugueres configurava-lhe uma vantagem, no sentido vulgar da palavra, mas que tal vantagem não se inseria no conceito legal de renda, em virtude da incapacidade de ser convertida em moeda.

Posteriormente, a mesma Corte julgou um caso semelhante em sentido oposto. O caso *Corke v. Fry* envolvia a ocupação de imóvel cedido ao Ministro da *Established Church of Scotland*, o qual foi tributado em conformidade com o valor dos alugueres do imóvel, na medida em que seu direito foi considerado como passível de conversão em moeda, e não apenas um direito a residência pessoal. Lord Robertson entendeu que, embora o Sr. Fry não fosse o proprietário do imóvel, ninguém mais poderia ser tratado dessa forma. Em que pese a residência estar disponível ao pároco apenas durante suas incumbências eclesiásticas, entendeu-se que seus deveres poderiam ser cumpridos sem que o Sr. Fry vivesse naquele imóvel. O Ministro poderia escolher outra residência, se preferisse. Por conseguinte, o direito ao uso do imóvel foi considerado como conversível em dinheiro e, portanto, sujeito à tributação.

Como mostra o autor, *a conversão em dinheiro não é sinônimo de realização*. Kevin Holmes faz menção ao caso *Californian Copper Syndicate (Limited & Reduced) v. Harris*, em que o ganho derivado da alienação de um imóvel foi integralizado em ações da companhia adquirente. Lord Traynor sustentou que “um ganho é realizado quando o vendedor recebe o preço”, sendo que, no caso em exame, as ações eram realizáveis e poderiam ser convertidas em dinheiro, se o alienante desejasse. Para Lord Traynor, o imposto não pode ser devido em função da vontade do contribuinte em converter a renda em moeda²³.

Se a realização não corresponde à conversão do bem ou direito em moeda, então o que caracteriza a realização? Com a palavra, Brandão Machado²⁴:

“Operações ou fatos que podem conduzir à realização da renda, para o efeito de sua tributação, são, por exemplo, uma venda com recebimento do

²² Cf. *The Concept of Income: a Multidisciplinary Analysis*. Amsterdam: IBFD, 2001, pp. 160-164.

²³ Cf. *The Concept of Income: a Multidisciplinary Analysis*. *Op. cit.*, pp. 178-179.

²⁴ “Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1996, p. 108.

preço a vista ou a prazo, uma permuta, a extinção de uma dívida, a contabilização da chamada *reserva oculta*. Cada um desses fatos concretiza a realização, como demonstrou Beisse. A realização da renda exige, como dizem Sommerfeld, Madeo e Milliron, a mudança na forma ou na substância da propriedade do contribuinte (ou dos direitos) e a participação de um terceiro. A renda realiza-se mais comumente quando se presta um serviço, ou quando se arrenda, ou vende ou permuta um bem. Quer seja a contraprestação recebida em dinheiro, quer em bem, tanto basta para caracterizar a realização.”

Para Fernando Aurelio Zilveti, “a principal característica da realização é a certeza do contribuinte de dar como separado do seu patrimônio o bem ou direito cuja alienação vai assegurar a aquisição do ganho”²⁵.

De acordo com Kevin Holmes, a realização ocorre numa operação de mercado, isto é, quando há a alienação (por venda, permuta etc.) do bem ou direito, o que, para o autor, é um aspecto negativo dos sistemas tributários, na medida em que o princípio da realização exclui da tributação os ganhos verificados fora de transações no mercado, como os decorrentes da manutenção do bem ou direito no patrimônio durante determinado lapso temporal. Para o autor, “a realização é apenas algo que pode ou não ocorrer após o reconhecimento de renda econômica”²⁶.

Logo, para haver a realização, deve-se estar diante de uma *alteração no patrimônio do contribuinte, com a participação de terceiros*. É o que ocorre, por exemplo, com a venda de um bem ou direito e o recebimento da contraprestação em dinheiro. A contraprestação não precisa ser em dinheiro, todavia. Haverá realização se esta referir-se a outro bem ou direito, como ocorre numa permuta²⁷.

Deve-se indagar, por conseguinte, se a aquisição da disponibilidade surge apenas quando há realização, ou se, pelo contrário, pode ocorrer a incidência do imposto de renda sobre os ganhos meramente “econômicos”, acrescidos ao patrimônio do contribuinte independente de este ter ido a mercado realizá-los.

Num sistema que adote o conceito de renda no modelo proposto por Schanz, Haig e Simons (SHS), em que a renda equivale ao *acréscimo patrimonial acrescido do consumo*²⁸, muito se discute sobre a adoção do princípio da realização como forma de mitigar os efeitos nocivos de uma tributação pelo *accrual basis*, mediante o qual quaisquer acréscimos - e decréscimos - verificados no patrimônio do contribuinte (em decorrência da avaliação dos bens e direitos que o compõem, por exemplo) devem ser considerados para fins tributários, independente de haver realização.

Mesmo os adeptos do modelo SHS reconhecem as desvantagens práticas da tributação da renda sem a correspondente realização²⁹. Mormente, referem-se tais desvantagens à necessidade de avaliações periódicas dos bens e direitos, à ausên-

²⁵ “O Princípio da Realização da Renda”. *Op. cit.*, p. 314.

²⁶ *The Concept of Income: a Multidisciplinary Analysis*. *Op. cit.*, p. 118 e p. 179.

²⁷ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “Princípios Fundamentais do Imposto de Renda”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 225.

²⁸ Cf. HOLMES, Kevin. *The Concept of Income*. *Op. cit.*, pp. 35-84.

²⁹ Cf. KAVELAARS, Peter. “Accrual Versus Realization”. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (ed.). *The Notion of Income from Capital*. Amsterdam: IBFD, 2005, pp. 127-146.

cia de liquidez para pagamento do tributo - sendo que, em muitos casos, o contribuinte ver-se-á obrigado a se desfazer do bem ou direito para angariar recursos para o pagamento do imposto - e à possível perda de arrecadação decorrente do reconhecimento das perdas na base tributável³⁰.

Nada obstante, os defensores do modelo SHS buscam ponderar os efeitos das desvantagens ora mencionadas. As avaliações periódicas não seriam tão dispendiosas e o problema da liquidez poderia ser resolvido com uma tributação fixa ano a ano, o que diminuiria a incidência do imposto quando da alienação - evitando, portanto, o *bunching effect*³¹. Além disso, os autores criticam o *lock-in effect*, nome que se atribui ao efeito desincentivador da norma tributária sobre o contribuinte, que é desencorajado a alienar o bem a fim de postergar a tributação, o que causaria prejuízos em termos de eficiência econômica, já que não há movimentação de capital para aquele que melhor poderia aproveitá-lo³². O argumento da ineficiência econômica, contudo, não prospera, pois a tributação pelo *accrual basis* também causaria distorções no mesmo sentido. Com efeito, a ausência de liquidez poderá obrigar aquele que melhor utiliza o bem a aliená-lo, como forma de angariar recursos para pagar o imposto. As distorções em termos de eficiência econômica ocorrem tanto na realização quanto no *accrual basis*.

Alerta Leif Mutén, por outro lado, que, mediante o princípio da realização, tributam-se os ganhos decorrentes da alienação de um bem ou direito, mas não o acréscimo patrimonial daquele que lastreia seu crédito (perante instituições financeiras, por exemplo) com base no aumento do valor dos seus bens e direitos que ainda não foram realizados, e que tem a disponibilidade financeira de gastar o dinheiro emprestado³³.

Embora a questão suscitada por Leif Mutén seja pertinente, entendemos que o sistema tributário nacional, regido pelo princípio constitucional da capacidade contributiva, *pressupõe a existência de renda para saldar a obrigação tributária*. Assim, *a disponibilidade da renda e proventos de qualquer natureza não é adquirida enquanto estes não forem realizados*.

A doutrina tem admitido que a disponibilidade surge apenas com a realização. Alcides Jorge Costa assevera que “os ganhos de capital, quando tributados, são considerados apenas quando realizados através de alienação, de modo que o simples incremento de valor não dá margem à incidência do imposto”³⁴.

Fernando Aurelio Zilveti parece ir mais além, pois defende que “a realização da renda é o que se diz ‘dinheiro em caixa’, ou seja, a possibilidade efetiva do cidadão para arcar com o tributo sem reduzir seu capital produtor, respeitando o mínimo existencial e a capacidade contributiva”³⁵. Também defende a realização

³⁰ Cf. FREDMAN, Judith. “Treatment of Capital Gains and Losses”. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (ed.). *The Notion of Income from Capital*. Amsterdam: IBFD, 2005, pp. 200-202.

³¹ Cf. KAVELAARS, Peter. “Accrual Versus Realization”. *Op. cit.*, pp. 127-146. HOLMES, Kevin. *The Concept of Income...*, *op. cit.*, p. 381.

³² Cf. KAVELAARS, Peter. “Accrual Versus Realization”. *Op. cit.*, p. 131.

³³ Cf. “Treatment of Capital and Losses - a Response”. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (ed.). *The Notion of Income from Capital*. Amsterdam: IBFD, 2005, p. 218.

³⁴ “Imposto sobre a Renda: a Aquisição da Disponibilidade Jurídica ou Econômica como seu Fato Gerador”. *Op. cit.*, p. 106.

³⁵ “O Princípio da Realização da Renda”. *Op. cit.*, p. 314.

como pressuposto da incidência do imposto de renda Douglas Yamashita, com o fundamento de que somente após ter sido realizada a renda revela um valor real³⁶.

Luís Eduardo Schoueri assevera que o art. 43 do Código Tributário Nacional, ao referir-se à disponibilidade, apenas concretizou o princípio da capacidade contributiva. Ensina o autor que “haverá disponibilidade quando o contribuinte tiver a possibilidade de pagar o imposto a partir da ocorrência do fato gerador”. A disponibilidade atribuí à renda auferida pelo contribuinte uma qualidade, sendo que o fato gerador do imposto é a aquisição de *renda disponível*³⁷.

No exemplo citado por Mutén, ainda não há a realização do ganho correspondente à valorização do imóvel. Embora o empréstimo represente a aquisição da disponibilidade financeira de recursos, não há a aquisição da disponibilidade (econômica ou jurídica) da renda. Além disso, ao mesmo tempo que disponibiliza recursos, o empréstimo produz o efeito de diminuir o patrimônio do tomador. Pode-se pensar em medidas que visem a coibir planejamentos fiscais danosos ao Erário, na medida em que o sujeito passivo pode valer-se da estratégia para postergar a incidência do imposto (que somente ocorrerá após a alienação do bem, possivelmente para quitar o empréstimo). Todavia, pensamos que não há, a rigor, a aquisição de *renda disponível*.

4.1.2. A aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e proventos de qualquer natureza. Teorias e relevância da distinção

São muitas as teorias que buscam atribuir significado à aparente distinção feita pelo art. 43 do Código Tributário Nacional entre as espécies de disponibilidade.

Talvez a teoria mais difundida na doutrina seja aquela que vincula a disponibilidade econômica à efetiva percepção de rendimentos, ao passo que a disponibilidade jurídica corresponde ao nascimento do direito de receber o rendimento. Henry Tilbery é um dos expoentes desta corrente, que associa a distinção aos conceitos de “realização” e “separação” da renda. Segundo Tilbery, a disponibilidade econômica corresponde, na terminologia tributária inglesa e norte-americana, à expressão *cash basis*, ao passo que a disponibilidade jurídica corresponde à expressão *accrual basis*³⁸.

Um pouco distinta é a posição de Gilberto de Ulhôa Canto, para quem a disponibilidade jurídica não se configura apenas com o nascimento do direito à percepção da renda. Para o autor, “é necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a simples tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado”³⁹. O autor compartilha do entendimento de que a disponibilidade econômica corresponde à percepção efetiva da renda, ressaltando, ainda, que certos

³⁶ Cf. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal...*, *op. cit.*, p. 83.

³⁷ Cf. “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: RÓCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 7º Volume*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 323.

³⁸ Cf. “Comentários aos artigos 43 a 45 do Código Tributário Nacional, atualizados por José Ruben Marone”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional: Volume 1*. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 328-329.

³⁹ “A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda”. *Op. cit.*, pp. 38-40.

proventos, como os decorrentes de práticas ilícitas, jamais comportarão a aquisição de disponibilidade jurídica.

Ricardo Mariz de Oliveira justifica a distinção entre a aquisição de disponibilidade econômica e a jurídica a partir do art. 116 do Código Tributário Nacional. Para o autor, se a lei instituir o fato gerador do imposto de renda sobre acréscimo patrimonial decorrente de apropriação ilícita de objeto alheio, ou sobre acréscimos patrimoniais oriundos de jogos de azar, teremos a aquisição da disponibilidade econômica de renda, mas não jurídica. Por outro lado, se a lei instituir o fato gerador sobre um ganho, ou produto, da aplicação de capital ou da prestação de serviços, tem-se a aquisição de disponibilidade jurídica⁴⁰.

O autor trata ainda da disponibilidade financeira, que se refere às entradas e às saídas de recursos financeiros, que não necessariamente indicam a existência de disponibilidade econômica ou jurídica de renda. A disponibilidade financeira associa-se ao denominado regime de caixa, método contábil em que as receitas ou despesas e custos são reconhecidos na medida em que há o correspondente fluxo financeiro⁴¹. Diferentemente de Henry Tilbery, que vincula a disponibilidade econômica ao regime de caixa, Ricardo Mariz de Oliveira distingue a disponibilidade econômica da disponibilidade financeira, salientando que a utilização da última pelo legislador tributário deve sempre pressupor a correspondente aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica.

Luciano Amaro entende que realizam a hipótese legal tanto a aquisição de renda economicamente disponível como a de renda juridicamente disponível. Ensina o tributarista que a distinção nasceu do questionamento sobre a sujeição da renda apenas produzida, mas ainda não recebida, à tributação. Assim, a doutrina batizou a situação em que a renda já havia sido percebida de disponibilidade econômica, ao passo que a disponibilidade jurídica servia para designar a renda produzida mas ainda não recebida⁴².

O autor critica a nomenclatura, que se presta a confusões. Para ilustrar sua assertiva, demonstra que Rubens Gomes de Sousa, num de seus trabalhos, identificou a disponibilidade econômica como dinheiro em caixa e disponibilidade jurídica como renda ainda não recebida. Porém, em outro parecer, o festejado mestre assevera que disponibilidade econômica corresponderia à produção do rendimento, enquanto a disponibilidade jurídica representaria a separação deste. Ou seja, “na primeira acepção, a disponibilidade jurídica antepõe-se à econômica; na segunda, postpõe-se a ela”⁴³.

Luciano Amaro vai além em suas justificativas. Demonstra que a disponibilidade jurídica pode corresponder ao *accrual basis*, denominado por Bulhões Pedreira de “regime econômico de determinação”, e se oporia à disponibilidade econômica, relativa ao *cash basis*, traduzido por Bulhões Pedreira como “regime financeiro de determinação”. Assumindo que a disponibilidade jurídica é igual ao *accrual ba-*

⁴⁰ *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: RT, 1977, pp. 40-43.

⁴¹ Cf. *op. cit.*, pp. 79-80.

⁴² “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1986, p. 388.

⁴³ *Op. cit.*, p. 389.

sis, correspondente ao “regime econômico de determinação”, e que a disponibilidade econômica é igual ao *cash basis*, correspondente ao “regime financeiro de determinação”, se compararmos tais definições ao entendimento de Rubens Gomes de Sousa supra mencionado - de que disponibilidade econômica é a produção do rendimento e disponibilidade jurídica é a separação deste -, chegaremos à conclusão de que o *accrual basis* equivaleria à produção de renda ainda não recebida, denominada por Rubens Gomes de Sousa de disponibilidade econômica, enquanto o *cash basis* se referiria à renda separada, qualificada como disponibilidade jurídica⁴⁴.

Diante disso, defende Luciano Amaro que o jurídico e o econômico se confundem e trocam de posição. Quer se trate de renda já recebida ou apenas produzida, estamos diante de um fato econômico e jurídico. Assim, conclui o autor que as expressões utilizadas pelo Código Tributário Nacional são impróprias, interessando, para fins de incidência do imposto, que o fato social configure aquisição de riqueza nova, integrada ao patrimônio do titular⁴⁵.

Quer nos parecer que assiste razão ao autor quando afirma que as expressões utilizadas pelo Código Tributário Nacional são impróprias. Com efeito, são inúmeros os posicionamentos acerca do que vem a ser a disponibilidade econômica ou jurídica, quando mais importante é definir quando surge a disponibilidade para efeitos da incidência do imposto. Independente de a disponibilidade ser econômica ou jurídica, e de qual destas surge antes, a *renda disponível* é tributável. E, como vimos, a disponibilidade surge com a realização.

Oportuna é a lição de Brandão Machado, cujo exame do art. 43 do Código Tributário Nacional é referência para qualquer estudo sobre o tema. Para Brandão Machado, a expressão “disponibilidade econômica ou jurídica” pode ser retirada do art. 43 do Código Tributário Nacional sem prejuízo para sua inteligênci⁴⁶.

Considerando que o imposto incide sobre acréscimos patrimoniais e que o patrimônio é composto não de bens, mas dos direitos sobre eles, além dos direitos pessoais, não há como explicar uma disponibilidade *econômica* de direitos. “Se o acréscimo é sempre de direitos, não há como conceber que possam estar economicamente disponíveis. Todo acréscimo de direitos (reais ou pessoais e, portanto, patrimoniais) estará necessariamente disponível, pelo fato singular de que os direitos acrescem ao patrimônio.”⁴⁷

O autor alude à inspiração sobre o Código Tributário Nacional de juristas italianos e do Direito Tributário alemão, que sobreleva o aspecto econômico ao jurídico na definição da aplicabilidade da norma tributária e do vínculo entre a hipó-

⁴⁴ *Op. cit.*, pp. 389-390.

⁴⁵ *Op. cit.*, pp. 390-392.

⁴⁶ Diverge desse posicionamento Ricardo Mariz de Oliveira. Para o autor, a expressão “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” exerce papel importante para completar a definição contida no art. 43 do CTN, sob três aspectos: a “preceituação do instante a partir do qual pode ser estabelecido pela lei o elemento temporal da hipótese de incidência do imposto de renda”, “o fato gerador pode ocorrer quando o acréscimo patrimonial estiver adquirido e também disponível para seu titular” e a distinção entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica elaborada pelo autor (cf. “Princípios Fundamentais do Imposto de Renda”. *Op. cit.*, pp. 203-211).

⁴⁷ “Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN”. *Op. cit.*, pp. 100-101.

tese e o sujeito passivo⁴⁸. Nesse passo, o autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Sousa,

“adotou as idéias dos doutrinadores italianos, sobretudo de Jarach, construindo uma definição de fato gerador de imposto de renda em que se constata a presença da chamada *propriedade econômica*, concebida por Enno Becker. Resumindo seu trabalho, Rubens Gomes de Sousa deu a seguinte definição: *fato gerador do imposto de renda... é a aquisição da disponibilidade econômica de um elemento de riqueza que corresponda à definição legal positiva de rendimento*. O autor faz a distinção entre *disponibilidade econômica* e *disponibilidade jurídica*, apoiando-se na lição de Jarach, cujas palavras reproduz quase sem alterações. O conceito de disponibilidade econômica confunde-se com o conceito de realização do rendimento, na concepção do autor, de onde se pode concluir que, exatamente como se explica a doutrina da propriedade econômica, a disponibilidade econômica vem a ser a posse do rendimento. O fato gerador do imposto de renda, segundo o entendimento de Rubens Gomes de Sousa em 1948, era a aquisição da posse do rendimento.

Anos depois, quando elaborou o anteprojeto do Código Tributário, o autor modificou seu entendimento: o fato gerador do imposto de renda passou a ser a *disponibilidade de riqueza nova, em dinheiro ou suscetível de avaliação em dinheiro, proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (...)* 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. Disponibilidade econômica foi a expressão que o autor tomou dos doutrinadores italianos, sobretudo Jarach, que traduzia, com ela, a simples posse como o fato imputável a seu adquirente para qualificá-lo como devedor do imposto.”⁴⁹

Para encerrar este item, ressaltamos o pensamento de Luís Eduardo Schoueri, para quem a referência feita pelo legislador à disponibilidade econômica ou jurídica esgota as espécies do gênero “disponibilidade”, tal qual outros textos legais, que tratam de bens “móveis ou imóveis”, “corpóreos ou incorpóreos” etc. A disponibilidade será sempre econômica ou jurídica, não havendo uma terceira espécie. Assim, em vez de se investigar a diferença entre disponibilidade econômica ou jurídica, mais útil é a reflexão sobre o que é disponibilidade⁵⁰.

4.2. Aspecto temporal do fato gerador do imposto de renda

4.2.1. Fatos geradores complexos, instantâneos e continuados. Princípios da anterioridade e da irretroatividade. Súmula n. 584 do STF

Interessa-nos nesta parte definir a partir de qual momento considera-se ocorrido o fato gerador do imposto de renda, o que trará conseqüências relevantes para a determinação da legislação aplicável à obrigação tributária, diante dos princípios da anterioridade e da irretroatividade, previstos no art. 150, III, “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal.

⁴⁸ *Op. cit.*, p. 103.

⁴⁹ *Op. cit.*, pp. 104-106.

⁵⁰ Cf. “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. *Op. cit.*, p. 319.

Lembra Sacha Calmon Navarro Coêlho a discussão sobre a data de ocorrência do fato gerador do imposto: 1º de janeiro ou 31 de dezembro⁵¹.

A partir da leitura dos arts. 87 e 221 do Decreto n. 76.186/75, segundo os quais as bases de cálculo do imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica referiam-se aos rendimentos brutos e ao lucro correspondentes ao *ano civil ou social imediatamente anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido*, entende Ricardo Mariz de Oliveira que, embora a lei não diga textualmente, o fato gerador do imposto de cada exercício ocorre em 1º de janeiro, e tem por base o ano civil ou social anterior⁵².

O entendimento acima parece não mais subsistir diante da legislação vigente.

Deveras, preceitua o art. 8º da Lei n. 9.250/95, com relação ao imposto de renda da pessoa física, que a *base de cálculo do imposto devido no ano-calendário* será a *diferença entre os rendimentos tributáveis percebidos durante o ano-calendário e as despesas dedutíveis*. Já o art. 1º da Lei n. 9.430/96 determina que, a partir de 1997, o imposto de renda da pessoa jurídica será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por *períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente*. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real pode optar pela *apuração anual do imposto, em 31 de dezembro*, com pagamentos mensais por estimativa (art. 2º da Lei n. 9.430/96).

Nesse diapasão, de acordo com a Súmula n. 584 do Supremo Tribunal Federal, “ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”. Ou seja, consignou a Corte Suprema que pode ser aplicada ao imposto de renda a lei vigente no exercício da entrega da declaração, ocasião em que será efetuado o pagamento do imposto relativo à diferença entre o que for devido e as antecipações realizadas.

Contra a Súmula n. 584 do Supremo Tribunal Federal insurgiu-se Luciano Amaro. Para o autor, o fato gerador do imposto de renda não ocorre em 1º de janeiro ou 31 de dezembro, mas sim coloca-se num período (e não num momento). O fato gerador do imposto só se consuma ou se aperfeiçoa com o término do período de sua formação. Por conseguinte, sustenta o autor que deve ser aplicada à obrigação tributária a lei vigente ao final do ano-base, ocasião em que o fato gerador do imposto de renda se aperfeiçoaria, o que não implicaria aplicação retroativa da lei tributária, já que apenas no término do exercício é que o fato gerador se consumaria⁵³.

Com relação à aplicação do princípio da anterioridade, entende Luciano Amaro que interessa identificar, no tempo, os fatos geradores que estarão submetidos à lei nova. Nesse diapasão, a anterioridade só pode ser entendida como pre-

⁵¹ Cf. Mesa de Debates. “Periodicidade do Imposto de Renda”. *Revista de Direito Tributário* vol. 63, São Paulo, p. 50, 1993.

⁵² Cf. *Fundamentos do Imposto de Renda*, *op. cit.*, pp. 65-67.

⁵³ Cf. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, *op. cit.*, pp. 348-352.

cedência ao exercício de ocorrência dos fatos que dão suporte à incidência do imposto⁵⁴.

Frana Elizabeth Mendes também critica o conteúdo da Súmula n. 584. Para a autora, os princípios da irretroatividade e da anterioridade impedem que as leis que criam ou majoram tributos se apliquem a fatos anteriores à sua vigência e exigem que a lei seja publicada em exercício anterior à sua cobrança. O fato gerador do imposto de renda, para a autora, não ocorre em 1º de janeiro ou em 31 de dezembro, mas no período estabelecido pelo sistema, de forma implícita ou explícita, como hábil à mensuração do acréscimo patrimonial. A tributarista entende que deflui do texto constitucional que o período-base para a incidência do imposto é anual, e vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano⁵⁵.

Digno de nota que o Supremo Tribunal Federal continua aplicando a Súmula n. 584 após a promulgação da Constituição de 1988.

Com efeito, no RE n. 194.612-1/SC, a Primeira Turma deu provimento a apelo da União contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que havia negado provimento à apelação em mandado de segurança interposta contra sentença de primeiro grau que julgou inconstitucional a aplicação da majoração da alíquota do imposto prevista na Lei n. 7.899, de 29 de dezembro de 1989, para o resultado obtido no exercício social de 1989, exercício financeiro de 1990, por ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade⁵⁶.

De acordo com o voto do Ministro Sydney Sanches, o acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região está em desacordo com o entendimento da Suprema Corte, consolidado na aludida Súmula, sendo que o fato gerador somente se completa e se caracteriza ao final do período, isto é, em 31 de dezembro. Assim, estando a lei em vigor antes de 1º de janeiro do exercício financeiro subsequente, que é o da declaração, não haveria óbices para a aplicação da alíquota majorada para o resultado apurado em 1989.

Em primeiro lugar, não concordamos com a classificação dos fatos geradores em complexos, instantâneos e continuados. Paulo de Barros Carvalho⁵⁷ assim resume a classificação:

“Os fatos geradores seriam instantâneos, quando se verificassem e se esgotassem em determinada unidade de tempo, dando origem, cada ocorrência, a uma obrigação tributária autônoma. Os continuados abrangeriam todos os que configurassem situações duradouras, que se desdobrassem no tempo, por intervalos maiores ou menores. Por fim, os complexivos nominariam aqueles cujo processo de formação tivesse implemento com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, de maneira que, pela integração dos vários fatores, surgiria o fato final.”

Seriam exemplos de fatos geradores instantâneos o IPI, o ICMS e o Imposto de Importação; de fatos geradores continuados o IPTU e o ITR; e de fatos geradores complexos ou complexivos o imposto de renda⁵⁸. Paulo de Barros Carvalho

⁵⁴ Cf. *op. cit.*, pp. 370-371.

⁵⁵ Cf. *Imposto sobre a Renda - Súmula 584*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 185.

⁵⁶ STF. RE n. 194.612-1/SC, Relator Ministro Sydney Sanches, Primeira Turma, DJU de 08/05/1998.

⁵⁷ *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 265.

⁵⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 265.

demonstra que o adjetivo “complexivo” sequer existe em português, resultado de tradução apressada do vocábulo italiano “complessivo”, que vem de “compleso” (integral, inteiro, total). Todavia, permaneceu na doutrina brasileira sua tradução como sinônimo de “complexo”, colaborando na difusão da classificação.

O tributarista ensina que nenhum dos componentes fáticos dos fatos geradores complexos tem o condão de, isoladamente, fazer nascer a obrigação tributária. O fato social só adquire tal atributo quando todos os fatores que o compõem estiverem concretizados, e isso só acontece num momento preciso. Mesmo os fatos geradores tidos por complexos são fatos instantâneos, na medida em que a obrigação tributária somente surge quando todos os componentes do fato sejam realizados⁵⁹.

Portanto, o imposto de renda, assim como os demais impostos, tem fato gerador instantâneo, que ocorre no momento designado pela lei, desde que em conformidade com os preceitos constitucionais e com o art. 43 do Código Tributário Nacional.

De acordo com o princípio da irretroatividade, as pessoas políticas não podem cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou majorado. Trata-se, sem dúvida, de importante garantia conferida aos contribuintes, na medida em que poderão planejar suas atividades em face da carga tributária que deverão suportar.

Isso não quer dizer que o imposto de renda devido em determinado exercício não possa ter como base de cálculo a renda auferida no exercício imediatamente anterior. Não vemos objeção quanto a isso. No entanto, na medida em que a legislação em vigor prevê que o imposto devido no ano-calendário (ou no trimestre) pelas pessoas físicas e jurídicas será apurado com base na renda ou lucro verificados no mesmo ano civil ou social (ou no mesmo trimestre), nos parece que a solução está clara no ordenamento.

Vale dizer, se a lei estiver em vigor no exercício de apuração da renda ou lucro, poderá ser aplicada, respeitado o princípio da anterioridade, pelo qual o tributo só poderá ser cobrado se a lei que o instituiu ou aumentou tiver sido publicada em exercício anterior.

A nosso ver, não está correto o entendimento do Supremo Tribunal Federal, de que é possível aplicar a lei vigente no exercício da declaração para traçar os contornos da obrigação tributária verificada no exercício anterior. A lei a ser aplicada é a lei vigente quando da ocorrência do fato gerador, que não se confunde com o momento da entrega da declaração.

Todavia, não coadunamos com o entendimento de que o fato gerador do imposto de renda refere-se a um período. O fato gerador do imposto de renda também é instantâneo. O período a que se refere a doutrina é o lapso temporal para se verificar a base de cálculo - no caso, o acréscimo patrimonial, que pressupõe a comparação de um patrimônio inicial e um final, dentro de um período - e não para ocorrência do fato gerador⁶⁰.

⁵⁹ Cf. *Curso de Direito Tributário. Op. cit.*, pp. 266-269.

⁶⁰ Cf. PACHECO, Angela Maria da Motta. “Compensação de Prejuízos no Regime do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de Renda: Questões Atuais e Emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 25.

4.2.2. Periodicidade do imposto de renda e compensação de prejuízos acumulados

A doutrina é praticamente unânime ao reconhecer a periodicidade como fator determinante na incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Com efeito, o fato de o imposto onerar os acréscimos patrimoniais tem como pressuposto que tais acréscimos sejam verificados dentro de um período de tempo. A idéia de decurso de tempo é intrínseca à de acréscimo patrimonial. Assim, de forma bastante singela, o imposto onerará a mutação positiva auferida após o confronto do patrimônio do contribuinte numa situação inicial e final.

Não se quer com isso dizer que o imposto não pode incidir num lapso inferior, sobre situações isoladas. A definição de renda e proventos de qualquer natureza prevista no art. 43 do Código Tributário Nacional permite que o imposto incida sobre situações isoladas, assim como sobre situações tratadas em conjunto⁶¹. Pode ser onerado, de um lado, o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos e, de outro, os acréscimos patrimoniais não compreendidos neste conceito.

Com relação à tributação na fonte - como a tributação dos rendimentos do trabalho assalariado -, tem entendido a doutrina e a jurisprudência se tratar de mera antecipação do imposto devido ao final do exercício, quando ocorrerá o fato gerador e se determinará a matéria tributável. Vemos com restrições tal entendimento, posto que pressupõe o pagamento de tributo sem que haja a respectiva obrigação tributária. No entanto, é de se reconhecer que o art. 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal, acrescentado pela EC n. 03/93, inseriu no sistema a possibilidade de tributação presumida, assegurando a “imediate e preferencial” restituição caso o fato gerador, de fato, não se verifique.

Marçal Justen Filho assevera, com precisão, que “uma definição absoluta dos resultados da renda ou do lucro somente é possível ser efetivada no instante do encerramento das atividades”⁶². A idéia nos remete aos ensinamentos de Klaus Tiplke, salientados por Henry Tilbery, de que a periodicidade é uma necessidade técnica, pois as finanças públicas precisam do ingresso periódico das receitas de impostos⁶³. Nesse raciocínio, a capacidade contributiva só poderá ser auferida, como asseverou Marçal Justen Filho, quando o contribuinte encerrar suas atividades. Porém, as necessidades estatais de recursos exigem uma mitigação dessa constatação, mediante avaliações periódicas da renda, a fim de se garantir, ao mesmo tempo, a manutenção da capacidade contributiva dos sujeitos passivos e o atendimento das despesas públicas.

Para Misabel Abreu Machado Derzi, a Constituição exige que o exercício financeiro de cobrança do imposto de renda seja anual. O entendimento da autora se baseia no ciclo anual das finanças públicas, obrigatório para todas as esferas federativas, sendo que, ainda que a lei complementar possa alterar o exercício financeiro e sua vigência, ele será sempre anual. Se assim não fosse, impostos que incidem sobre a propriedade, como IPTU, ITR e IPVA, poderiam ser cobrados em prazos temporais menores⁶⁴.

⁶¹ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. Op. cit., p. 43.

⁶² Mesa de Debates. “Periodicidade do Imposto de Renda”. Op. cit., p. 19.

⁶³ Cf. *Imposto de Renda - Pessoas Jurídicas: Integração entre Sociedade e Sócios*. São Paulo: Atlas e IBDT, 1985, p. 125.

⁶⁴ Cf. “Princípio de Cautela ou não Paridade de Tratamento entre o Lucro e o Prejuízo”, In: CARVALHO, Maria A. M. (coord.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ullhôa*

Segundo pensamos, a necessidade de periodização anual da renda não é imperativo constitucional. A anualidade do orçamento público não exige que a apuração do imposto de renda siga o mesmo trilha. Há atividades que se permitem ajustar a um período de apuração inferior, como por exemplo os prestadores de serviços profissionais, que não estão sujeitos a intempéries sazonais que demandem a periodicização anual do imposto de renda. Além disso, há atividades em que o ciclo de apuração do resultado supera um ano. A experiência prática revela, igualmente, que a tributação da pessoa jurídica é feita com base em períodos trimestrais, sem que haja prejuízos de ordem prática para os contribuintes por conta disso.

A periodicidade do imposto leva-nos à questão de saber se os períodos de apuração devem ser considerados de forma isolada ou se, diferentemente, eles podem se comunicar, mediante a compensação de prejuízos.

Para Henry Tilbery, “a compensação dos prejuízos entre os períodos representa um reconhecimento do fato de ser a vida da empresa contínua e é um procedimento que, na realidade, faz o imposto incidir sobre um resultado *nivelado* através de maior número de anos”⁶⁵. Misabel Derzi assevera que a diferença de tratamento entre pessoas jurídicas e físicas reside no risco da atividade empresarial - mais sensível às oscilações da economia - e na necessidade de se afetar um patrimônio à mesma⁶⁶.

Henry Tilbery nos traz notícias sobre o tratamento conferido aos prejuízos e a comunicação de exercícios em outros países. Ensina o autor que, para fins de compensação, podem ser adotados dois métodos: o transporte de prejuízos para exercícios anteriores (*carry back*) e exercícios posteriores (*carry forward*). Demonstra Tilbery que a escolha de um dos métodos é sopesada por questões de política fiscal e econômica. Em um período de recessão, o *carry back* seria mais favorável às empresas, dadas as dificuldades de se obter numerário para pagar o imposto de renda elevado de períodos anteriores, que foram prósperos. A compensação dos prejuízos de épocas desfavoráveis com o lucro elevado de exercícios anteriores facilitaria a transição para a recuperação econômica, ao contrário do que ocorre com o *carry forward*, em que a compensação de prejuízos só será permitida mais tarde, quando a empresa já tiver se recuperado. Noutro viés, o sacrifício das receitas públicas ocorreria justamente em período no qual a arrecadação tributária tende a diminuir, por conta da recessão, sem falar na questão da praticidade administrativa⁶⁷.

No Brasil, o art. 42 da Lei n. 8.981/95, permite a compensação de prejuízos fiscais verificados em exercícios anteriores, limitada em 30% (trinta por cento) do lucro líquido.

Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 259. A autora também defende este ponto de vista alhures, vez que ressaltou que o argumento do confisco não poderia ser utilizado para evitar a cobrança em períodos inferiores a um ano do IPTU, ITR e IPVA, pois o raciocínio da alíquota confiscatória valeria por período de apuração (cf. Mesa de Debates. “Periodicidade do Imposto de Renda”. *Op. cit.*, p. 48).

⁶⁵ *Imposto de Renda - Pessoas Jurídicas...*, *op. cit.*, pp. 125-126.

⁶⁶ “Princípio de Cautela...”, *op. cit.*, p. 257.

⁶⁷ Cf. *Imposto de Renda...*, *op. cit.*, pp. 126-129.

Muitos tributaristas se manifestaram contrariamente à validade do dispositivo. Misabel Derzi sustenta que a competência da União referente à instituição de imposto de renda não pode desvirtuar-se a ponto de se tributar o capital ou patrimônio, dada a rígida repartição de competências tributárias entre os entes da Federação. A autora retoma o tema da distinção de tratamento entre pessoas jurídicas e físicas para fundamentar seu ponto de vista e afirma que⁶⁸:

“As leis sobre imposto de renda, em vigor nos mais diversos países, estabelecem uma diferenciação básica entre a tributação das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, como já realçamos. A distinção, que resultou de uma vitória antiga das corporações comerciais e industriais, em favor de uma equiparação entre o lucro apurado pela contabilidade comercial e pela fiscal, é explicada pelos estudiosos alemães, como visto, por meio das peculiaridades da atividade empresarial, que não é possível sem a afetação de um patrimônio ao seu desenvolvimento. Por isso, esse patrimônio não pode ser atingido pelo imposto de renda ou pela contribuição social sobre o lucro, não sendo raras as leis, inclusive na ordem jurídica nacional, que o cercam de proteção especial.”

Segundo Misabel, o patrimônio afetado ao desenvolvimento da atividade empresarial não pode ser atingido pelo imposto de renda. Desdobrando seu raciocínio, aduz a autora que⁶⁹:

“Assim, por meio da comparação dos balanços do início e do fim de um determinado período, *apura-se a renda tributável como lucro real*, realizado no período, que corresponde ao aumento de patrimônio líquido gerado pela própria empresa durante o mesmo período. Determina-se o lucro pela comparação entre patrimônios líquidos da pessoa empresarial, pois pressupõe-se que o *‘patrimônio líquido é estabelecido no início e no fim do período de apuração do lucro através do balanço inicial (que coincide com o de encerramento do período anterior) e final’* (cf. Tipke. *op. cit.*, p. 225). Se, no início do exercício, no balanço de abertura, correspondente ao balanço de encerramento do ano anterior, o patrimônio líquido era de 70 (100-30, no exemplo acima), e no final do período continua sendo de 70, então não houve acréscimo de valor real, renda gerada pela pessoa, não houve lucro tributável. *O patrimônio não pode ser atingido pelo imposto de renda ou pela contribuição social sobre o lucro.*”

Difere deste entendimento Dirceu Antonio Pastorello⁷⁰, para quem:

“Dizer que a pessoa jurídica tem o direito de primeiro compensar prejuízos anteriores para depois submeter-se à tributação, sob pena de distorção do conceito de lucro e tributação direta do patrimônio, é o mesmo que dizer que o poder público é obrigado sempre a subsidiar e socorrer com o

⁶⁸ “Tributação da Renda Versus Tributação do Patrimônio”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de Renda: Questões Atuais e Emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 106.

⁶⁹ “Tributação da Renda...”, *op. cit.*, pp. 107-108, destaques do original.

⁷⁰ “A Tributação da Pessoa Jurídica pelo Imposto de Renda: Métodos de Determinação do Imposto Devido; a Compensação de Prejuízos e da Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de Renda: Questões Atuais e Emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 48.

sacrifício de imposto as empresas em situação de prejuízo, deficitárias ou insolventes. É a famosa política de socialização dos prejuízos.”

O argumento de Pastorello é refutado por Hugo de Brito Machado. Na lição do ilustre jurista, não há de se falar que o Estado participa do resultado negativo da atividade empresarial, pois nela o Estado não investe. O que ocorre é que, em caso de lucro, o Estado terá sua participação, na forma da tributação sobre o resultado positivo. Em caso de prejuízo, o Estado nada perde⁷¹. Para André Martins de Andrade, não se trata de favor ou de permissão legal, e sim de imposição decorrente da materialidade do imposto⁷².

A nosso ver, assiste razão a estes autores. De fato, o Estado nada deixa de arrecadar quando há a compensação de prejuízos. Afora isso, o mais relevante para a solução da controvérsia diz respeito à ausência de competência tributária da União para tributar, via imposto de renda, o patrimônio ou o capital das pessoas jurídicas. Ademais, a periodicidade é apenas uma necessidade prática, de abastecer os cofres públicos enquanto a capacidade contributiva da pessoa jurídica não pode ser medida - o que só ocorrerá no encerramento das suas atividades. Assim, para que se respeite a capacidade contributiva, deve a legislação permitir a compensação de prejuízos, sendo aceitáveis as travas apenas na existência de norma indutora.

Nada obstante, resta pendente de apreciação pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal a constitucionalidade do limite à compensação de prejuízos fiscais previsto no art. 42 da Lei n. 8.981/95, havendo voto favorável aos contribuintes do Ministro Marco Aurélio e votos contrários dos Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Cezar Peluso e Gilmar Mendes. Até o momento, aguarda-se o voto da Ministra Ellen Gracie, após pedido de vista⁷³.

5. Conclusões

Diante de todo o exposto, podemos concluir em síntese que:

i) é corolário do princípio da capacidade contributiva o princípio da realização, segundo o qual é pressuposto para o pagamento do tributo que o contribuinte tenha renda disponível para concorrer às despesas públicas;

ii) a Constituição não estabelece o conceito de renda, na medida em que o constituinte se utilizou de um tipo - e não de um conceito - para atribuir à União competência para instituir o respectivo imposto. Compete à lei complementar definir o fato gerador do imposto e sua base de cálculo, respeitados os princípios informadores da tributação sobre a renda;

iii) o art. 43 do Código Tributário Nacional adotou os conceitos de renda como produto periódico de uma fonte permanente - que fundamenta a tributação exclusiva na fonte e a do não residente - e como acréscimo patrimonial;

iv) a aquisição de disponibilidade de renda e proventos de qualquer natureza ocorre somente com a realização, que se refere à alteração no patrimônio do con-

⁷¹ Cf. “A Tributação do Lucro e a Compensação de Prejuízos”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de Renda: Questões Atuais e Emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 57.

⁷² Cf. “A Ilegitimidade das Limitações à Compensação de Prejuízos Fiscais”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de Renda: Alterações Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 29.

⁷³ STF. RE n. 344.994-0/PR, Relator Ministro Marco Aurélio, www.stf.gov.br, acesso em 22 de setembro de 2007.

tribuinte com participação de terceiros. A realização não se restringe à conversão da renda em moeda ou ao recebimento de recursos financeiros;

v) a distinção entre disponibilidade econômica e jurídica não é relevante, na medida em que a tributação ocorre no momento da realização, independente se há ou não recebimento de recursos financeiros. Tratam-se de expressões impróprias, que apenas causam confusão e nada acrescentam à interpretação do momento da ocorrência do fato gerador. Mais útil é se verificar quando ocorre a disponibilidade;

vi) o fato gerador do imposto de renda é instantâneo, como o de qualquer outro imposto. Tampouco o fato gerador refere-se a um período. O período, na verdade, é o lapso temporal para se apurar a base de cálculo. Não há óbices para que a lei adote como base de cálculo a renda auferida no exercício anterior. Atualmente, como a legislação prevê que o imposto devido no período refere-se à renda ou ao lucro nele apurado, a lei poderá ser aplicada desde que vigente no exercício e se publicada no exercício imediatamente anterior. Não está correto o entendimento do Supremo Tribunal Federal, de que a lei aplicável é a lei vigente no exercício da entrega da declaração de rendimentos. Aplica-se a lei vigente na ocorrência do fato gerador, que não pode ser confundido com o da entrega da declaração;

vii) a periodicidade é necessária para se determinar o acréscimo patrimonial, mas isso não impede que haja incidência do imposto em períodos menores, referente a fatos isolados (como no caso da tributação exclusiva na fonte ou da renda produzida por fonte situada no território nacional por não residente). O sistema não pressupõe a periodicização anual da renda. A limitação à compensação de prejuízos é inconstitucional, por ultrapassar o âmbito material da competência da União para instituir imposto de renda e por ofender a capacidade contributiva.