

# Disponibilidade Econômica da Renda

Cesar Henrique Shogi Abe

*Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da USP. Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Mestrando do Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Advogado em São Paulo.*

## *Resumo*

A definição de “disponibilidade econômica da renda” já foi objeto de diversos estudos, que concluíram pela sua unicidade ou pela sua dicotomia com a disponibilidade jurídica. Não obstante, a doutrina analisada que defende a diferença entre as formas de disponibilidade não conclui pela existência de uma forma de aquisição da renda alinhada com a Economia, em um conceito amplo. Assim, destaca-se que as doutrinas econômicas não determinam que a autonomia da riqueza em relação ao capital, isto é, que a renda esteja fisicamente separada do capital, seja essencial para a aquisição de renda, nem que a renda esteja convertida em moeda ou em bens mensuráveis em moeda.

Dessa forma, a disponibilidade econômica existente na hipótese de incidência do imposto sobre a renda pode receber uma interpretação que independe de realização ou separação da riqueza. Há que se lembrar que o Código Tributário Nacional teve como fonte de sua concepção o primado pela essência econômica como forma de interpretação dos fatos jurídicos. Assim, a renda pode ser entendida como o acréscimo de poder econômico de um indivíduo, mensurada em um espaço de tempo, independentemente da disponibilidade jurídica.

## *Abstract*

The definition of “economic availability of income” has been the object of several studies which have concluded for the unity or for the dichotomy with the legal availability. Notwithstanding, the analyzed doctrine which support the difference between the forms of income availability does not conclude for the existence of an income acquisition form aligned with the Economy, in broad sense. Thus, it is pointed out that economic doctrine does not require that the wealth autonomy from the capital, i.e., that the income is physically separated from the capital, is essential for the income acquisition, nor the conversion of income in currency or in currency measurable goods.

Therefore, the economic availability determined for income tax purposes may be construed separately from the wealth’s realization or separation. It should be noted that Brazilian Tax Code had in its conception the primacy of economic essence for juridical fact’s interpretation as a source. Therefore, income might be understood as an increase in the individual economic power, measured in a time frame, independently of the legal availability.

## 1. Introdução

A definição de “disponibilidade econômica da renda”, constante da hipótese de incidência do imposto sobre a renda<sup>1</sup>, já foi objeto de diversos estudos, nos quais os autores apresentaram diferentes conclusões a respeito do conteúdo encerrado na expressão<sup>2</sup>. Pretende-se com este artigo sistematizar as diferentes opiniões elaboradas pela doutrina e alinhar o conceito com o fenômeno econômico, isto é, enfatizando o seu sentido sob o ponto de vista da economia.

A sistematização não terá o cunho de ser definitiva sobre o assunto, mas serve tão-somente como suporte metodológico de estudo, demonstrando a diversidade de opiniões e permitindo introduzir a análise sob o ângulo econômico.

Como pano de fundo, será utilizado, de forma parcial, uma classificação elaborada em trabalho de dissertação, quando se analisou o Imposto de Renda - os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. Para Gisele Lemke, a doutrina pode ser dividida em três correntes: unificadora, dicotômica atenuada e dicotômica radical<sup>3</sup>.

Para a primeira corrente, não há distinção entre disponibilidade econômica ou jurídica. No segundo caso, há uma diferença entre disponibilidade econômica e jurídica, mas que a primeira sempre estará precedida da segunda. A terceira é uma corrente que efetivamente separa uma modalidade de disponibilidade de outra, sendo que a autora dividiu esta última em quatro subcorrentes<sup>4</sup>.

Entretanto, neste artigo, em que pese a autoridade de Gisele Lemke, a doutrina foi subdividida em apenas duas correntes principais: unitária ou dicotômica. Para a corrente unificadora, realmente, não haveria que se falar em distinção entre a disponibilidade econômica e a jurídica. Por outro lado, para a corrente dicotômica, na medida em que haja distinção entre as disponibilidades (jurídica ou econômica), e diversos autores com diferentes entendimentos, preferiu-se abrigar todos esses conceitos dentro da corrente dicotômica de forma ampla, sem a separação entre dicotômica atenuada e dicotômica radical<sup>5</sup>.

Após analisar a doutrina nacional sobre a disponibilidade econômica e jurídica, tenta-se apresentar uma definição de disponibilidade econômica que se coa-

<sup>1</sup> Afinal, de acordo com o art. 43, *caput*, do Código Tributário Nacional, este imposto “tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”.

<sup>2</sup> As XI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario do ILADT, ocorridas no Rio de Janeiro em 1983, tiveram como tema principal “Adquisición de la disponibilidad jurídica y económica como hecho generador. Límites de su incidencia”. As conclusões destas Jornadas estão disponíveis em <[http://www.iladt.org/documentos/detalle\\_doc.asp?id=365](http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=365)>. Acesso em: 26/06/2007. *O Caderno de Pesquisas Tributárias* nº 11 teve como uma das perguntas a ser respondida pelos colaboradores: *Que se entende por aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza?* Cf. 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 e Resenha Tributária, 1986.

<sup>3</sup> Cf. LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda - os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 96 a 109.

<sup>4</sup> Cf. LEMKE, Gisele. *Op. cit.* (nota 3), p. 110.

<sup>5</sup> Para Gisele Lemke (*op. cit.* (nota 3), p. 99), a característica principal desta corrente (dicotômica atenuada) é que somente a disponibilidade jurídica importa e a disponibilidade econômica, por si só, não permite a tributação, ou seja, é irrelevante e sem importância. Desta forma, seria desnecessária a qualificação das disponibilidades. Assim, na verdade, a corrente dicotômica atenuada está mais próxima da corrente unitária.

dune com as novas exigências do campo econômico. De um lado, tem-se a economia de forma ampla, mais notadamente aquela vinculada ao mercado de capitais, exercendo uma forte pressão para que o verdadeiro e real valor dos componentes patrimoniais de uma sociedade sejam apurados e reconhecidos, principalmente por meio da contabilidade societária<sup>6</sup>.

Por outro lado, essa pressão acaba por alimentar o próprio fenômeno tributário, pois essa necessidade que a contabilidade reconheça o verdadeiro e real valor dos componentes patrimoniais traz conseqüências diretas para o Direito Tributário, mais notadamente, no campo do imposto sobre a renda. É certo que este tributo tem como fato gerador acréscimos patrimoniais, assim, a captura do aumento de valor pela contabilidade poderá levar à imposição do tributo sobre uma riqueza ainda não realizada, isto é, sobre um fato - manutenção do direito de propriedade - que resulta em aumento de patrimônio por fatores extrínsecos. E este fato poderá ou não corresponder a uma efetiva aferição de renda, sob o ponto de vista econômico.

## 2. Disponibilidade

Antes de se analisar as correntes classificatórias de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica, faz-se necessário apresentar a definição de *disponibilidade*. Inicialmente pode-se destacar que a disponibilidade implica a qualidade de estar livre, desimpedido ou desembaraçado, isto é, de passível de pronta transferência<sup>7</sup>. Já sob a ótica da ciência da Contabilidade, o elemento essencial para o conceito de disponibilidade é que não haja elementos que possam impedir o uso imediato daquilo que esteja sendo qualificado<sup>8</sup>.

Em análise jurídica, o conceito de “dispor” refere-se ao direito que o proprietário tem de usar, gozar e dispor de seus bens, ou seja, que ele pode consumir, alienar, gravar, enfim, dar qualquer destinação, a seu bel-prazer, ao seu direito - objeto da qualificação como disponível - podendo, inclusive, reaver aquilo que seja seu, sob a proteção das regras jurídicas<sup>9</sup>.

Esta qualidade é reforçada pelo fato de não haver restrições para o exercício de faculdades jurídicas, isto é, o titular de um direito pode usar ou transferir a coisa sob sua propriedade segundo a sua única e exclusiva vontade. O titular pode, não obstante, renunciar ao seu direito<sup>10</sup>.

Assim, verifica-se que o conceito de disponibilidade é extremamente amplo, ou seja, o simples fato de se ter a propriedade de um bem é um requisito suficiente para que este bem esteja disponível, pois por meio da propriedade, tem-se garantido o direito de usar, gozar e dispor do bem.

<sup>6</sup> Esta pressão é exercida sobre um campo de conhecimento utilizado para reconhecer, mensurar, aglutinar e reportar situações econômicas: a Contabilidade.

<sup>7</sup> Cf. MELLO, Gustavo Miguez de. 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 e Resenha Tributária, 1986, p. 178.

<sup>8</sup> Cf. IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; e GELBKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. São Paulo: Atlas, 1985, p. 73.

<sup>9</sup> Cf. MELLO, *op. cit.* (nota 7), p. 180.

<sup>10</sup> Cf. GONÇALEZ, Antônio Manoel. 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 e Resenha Tributária, 1986, p. 46.

Dessa forma, pode-se deduzir que a simples propriedade implica a disponibilidade. E como a riqueza representada pelo bem é algo subjacente ao objeto do direito, a renda também, portanto, está disponível, independentemente de uma transação.

### 3. Corrente Unitária

Para a corrente unitária, a expressão “disponibilidade econômica ou jurídica” não exerce nenhuma função de definição. Inicialmente, pode-se destacar que o anteprojeto do Código Tributário Nacional estabelecia que o fato gerador do imposto sobre a renda fosse a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, sem que houvesse alguma referência aos fatores econômicos ou jurídicos da disponibilidade. Pois, o autor do anteprojeto considerava o aspecto econômico como o elemento mais importante para definir o fato gerador<sup>11</sup>.

Entretanto, a redação que prevaleceu (aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica) foi alterada na versão do projeto final de lei que foi submetida à votação, determinando, assim, com elementos diferentes daquele imaginado pelo espírito do elaborador do anteprojeto, a incidência estivesse nos moldes do Código Tributário Nacional<sup>12</sup>.

Sendo assim, a distinção entre disponibilidade econômica ou jurídica poderia ser retirada do fato gerador do imposto sobre a renda, sem o prejuízo de sua inteligência, tendo em vista, principalmente, que a intenção era a aquisição de disponibilidade de riqueza nova. Além disso, uma vez que o patrimônio é composto por elementos representativos de direitos reais e direitos pessoais, mas não de bens, objetos do direito, o acréscimo a que o CTN se refere é de direitos somente. Nessa linha de argumentação, seria difícil de aceitar uma disponibilidade econômica de acréscimo de direitos<sup>13</sup>.

Assim, poder-se-ia concluir sobre a disponibilidade econômica que a expressão é desnecessária, e teria como justificativa apenas a sistemática que o anteprojeto possuía, de inspiração no Direito Tributário alemão. Pois, nesse ordenamento jurídico há uma maior relevância do aspecto econômico frente ao jurídico, tanto para se verificar a aplicação da norma tributária quanto para se criar a obrigação tributária<sup>14</sup>.

Uma segunda linha de argumentação defendida para a inadequação da expressão “disponibilidade econômica” é que a renda se trata de um direito do contribuinte e que somente pode ser objeto do imposto sobre a renda quando ocorre um acréscimo de direitos destacado do patrimônio original. Pois o acréscimo constituído de forma destacada é que gera a disponibilidade; caso contrário tratar-se-ia de mera expectativa de direito.

Assim, uma vez que o direito é o objeto do imposto, o fato gerador somente pode ser a aquisição da disponibilidade jurídica. Por outro lado, a disponibilidade

<sup>11</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. “Anteprojeto do Código Tributário Nacional”. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 127.

<sup>12</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit.* (nota 11), p. 127.

<sup>13</sup> Cf. MACHADO, Brandão. “Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de Renda. Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 101.

<sup>14</sup> Cf. MACHADO, Brandão. *Op. cit.* (nota 13), p. 101.

econômica é uma expressão infeliz, na medida em que os direitos somente podem ser disponíveis de maneira jurídica, e não econômica<sup>15</sup>.

Ao contrário da argumentação anteriormente exposta, uma terceira linha de raciocínio defende que disponibilidade econômica e jurídica não são gêneros distintos, mas espécies do mesmo gênero econômico, pois teriam os mesmos efeitos. Se a disponibilidade jurídica ocorre pela passagem da titularidade de um rendimento ou provento para outra pessoa, este mesmo rendimento ou provento não está mais juridicamente disponível para aquele (fonte pagadora), levando à disponibilidade econômica<sup>16</sup>.

Dessa forma, as disponibilidades econômica e a jurídica são um fenômeno que ocorre em pessoas distintas, dentro de uma mesma relação obrigacional que liga um credor a um devedor; isto é, de um lado, ocorre a perda da disponibilidade jurídica e, do outro, há a aquisição da disponibilidade econômica.

Uma quarta linha de argumentação separa a disponibilidade econômica da jurídica, na medida em que aquela corresponde ao acréscimo de bens ou valores e que esta corresponde ao *direito* a bens provisoriamente indisponíveis<sup>17</sup>. Mas, no final, ambos seriam apenas reflexos diferentes do mesmo fenômeno, representando apenas elementos diferentes: o direito e o bem em si.

Finalmente, Luciano Amaro comenta que, como se pode notar de alguns doutrinadores retromencionados, e de outros (que ainda terão sua forma de pensar apresentada)<sup>18</sup>, a definição do termo jurídico e econômico se confunde e, em algumas situações, pode até levar à substituição de um sentido pelo outro e vice-versa por doutrinadores diferentes. Além disso, a norma legal resta por tornar o fenômeno econômico em jurídico, o que leva à impossibilidade de se separar algo meramente econômico do fato apenas jurídico. Sempre há uma produção de riqueza nova e uma atribuição de conseqüências jurídicas a este fato.

Assim, conclui Luciano Amaro que, ao final, o que deveria ser analisado é a possibilidade de tributação de uma renda já percebida ou apenas produzida e ainda não entregue ao titular. Esta distinção seria apenas terminológica e não conceitual, pois as expressões seriam impróprias para explicitar que a renda pode ser tributada desde o momento em que é produzida, uma vez que já nesse momento se incorpora ao patrimônio do titular<sup>19</sup>.

A corrente unitária pode ser criticada, pois efetivamente há diferença entre as expressões (econômica e jurídica), e, considerando-se que o legislador não usa

<sup>15</sup> Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. "O Princípio da Realização da Renda". In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 311.

<sup>16</sup> Cf. GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. 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 e Resenha Tributária, 1986, p. 556.

<sup>17</sup> Cf. 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 e Resenha Tributária, 1986, p. 272.

<sup>18</sup> Cf. AMARO, Luciano da Silva. 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 e Resenha Tributária, 1986, pp. 388-391. O autor faz citação expressa de Tilbery, Reis, Gomes de Sousa, Bulhões Pedreira.

<sup>19</sup> Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Op cit.* (nota 18), p. 392.

palavras supérfluas, elas possuem significados distintos. Assim, não é suficiente definir apenas o conceito de disponibilidade, pois caso houvesse uma referência apenas à aquisição da disponibilidade, sem a devida qualificação, seria possível interpretar essa expressão em seu significado estritamente jurídico, deixando de lado o sentido econômico<sup>20</sup>. Na medida em que a qualificação do termo leva a dois universos distintos, faz-se necessário entender cada elemento definidor.

#### 4. Corrente Dicotômica

Segundo a corrente dicotômica, os autores apresentados possuem definições distintas para a disponibilidade econômica e para a disponibilidade jurídica. Assim, ao contrário dos autores classificados na corrente unitária, estes autores entendem que a separação da disponibilidade em dois gêneros pelo Código Tributário Nacional decorre de uma motivação específica e buscam explicar, com base em diferentes elementos, qual seria o significado de cada um deles.

##### 4.1. *Posse e propriedade*

Inicialmente, parte-se do conceito de que a disponibilidade econômica significa o poder de dispor de forma efetiva e atual, por quem tem a posse direta da renda, entendida tanto em relação aos meios monetários quanto aos bens econômicos ou à utilização de serviços. Por outro lado, a disponibilidade jurídica seria presumida pela lei, decorrendo de uma aquisição virtual e não efetiva do poder de dispor da renda.

A expressão disponibilidade jurídica teria surgido para designar uma modalidade de “percepção” do rendimento construída pela jurisprudência administrativa. Esta modalidade não se caracterizava pela posse efetiva e atual do rendimento, mas pelo poder de adquirir a posse, a partir do momento em que a fonte pagadora do rendimento o colocava à disposição do beneficiário.

Em suma, a disponibilidade econômica é a posse efetiva e atual do rendimento, enquanto a disponibilidade jurídica é a propriedade, ainda que o titular do direito não tenha adquirido a posse do rendimento<sup>21</sup>.

A inteligência da lição de Bulhões Pedreira anteriormente exposta levou outros autores a adotar a mesma linha de raciocínio. Uma vez que a disponibilidade econômica se caracteriza pelo gozo da posse de direito e de fato da renda, já a partir de seu recebimento, e que a disponibilidade jurídica decorre da posse do direito apenas, conformado através da existência de um crédito líquido e certo, chega-se à conclusão de que deve haver a possibilidade de dispor da renda, por meio da existência de um título de crédito, que não se confunde com o direito à percepção<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> Cf. LEMKE, Gisele. *Op. cit.* (nota 3), p. 98.

<sup>21</sup> Cf. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas*. Vol. 1, Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 196.

<sup>22</sup> Cf. MACHADO, Hugo de Brito. 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 e Resenha Tributária, 1986, p. 249. Cabe ressaltar, contudo, que Hugo de Brito Machado já teve um entendimento diferente. Em seu *Curso de Direito Tributário* (Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 193), separava as expressões conforme a corrente dicotômica da separação e realização. Neste novo artigo, o autor, influenciado por Bulhões Pedreira e por julgados, passou a diferenciar pela posse e propriedade.

Ou seja, para o elemento jurídico bastaria a propriedade, enquanto para o elemento econômico, seria necessário que se estivesse, além da propriedade, na posse.

Entretanto, há algumas nuances a serem observadas na disponibilidade jurídica de forma a compreender o exato momento da aquisição (juridicidade da fonte produtora da renda ou provento e o aperfeiçoamento de todas as obrigações contratuais), mas que não impedem de se corroborar com o entendimento anteriormente exposto. Mas o momento da aquisição da disponibilidade jurídica deve ser restringido para uma situação que dependa apenas do titular do rendimento, identificado como a origem da disponibilidade jurídica<sup>23</sup>, isto é, a partir daquele momento em que o titular já pode exercer o seu direito.

De forma expressa, já se argumentou que a disponibilidade econômica pode ser entendida como a detenção física (posse do bem), pois, por meio desta, pode-se efetivamente exercer os direitos sobre o bem para se tirar proveito do domínio decorrente de lei ou contrato, e que a disponibilidade jurídica pode ser entendida como a propriedade, mesmo que não haja a detenção material<sup>24</sup>.

Ainda nesta linha de raciocínio, foi apresentado outro argumento para defender que a disponibilidade econômica teria como equivalente a aquisição da posse. Quando se complementou a Constituição Federal na definição do fato gerador do imposto sobre a renda, intuiu que tanto o proprietário (titular jurídico) quanto o mero possuidor (titular econômico a qualquer título) estão sujeitos à tributação.

Para chegar a esta conclusão, é utilizado o conceito existente no art. 45 do Código Tributário Nacional de que o possuidor também pode ser contribuinte do imposto sobre a renda. Assim, mesmo no caso de posse condenada pela lei, o detentor pode ser considerado sujeito passivo do imposto sobre a renda que venha a auferir, bem como a renda proveniente de atos ilícitos também é tributável<sup>25</sup>.

O ponto comum destes autores examinados é a caracterização da disponibilidade econômica como a posse do rendimento, isto é, a não-necessidade de obtenção do direito de propriedade para se reconhecer, imediatamente, a renda tributável. Bastaria, em um primeiro momento, que o titular tenha a possibilidade de dispor do rendimento para que seja imponible o imposto.

Em um segundo momento, com a efetivação da propriedade, a disponibilidade que era meramente econômica, tornar-se-ia jurídica, enquanto aqueles rendimentos que já possuem a disponibilidade jurídica, também, desde logo teriam a disponibilidade econômica.

<sup>23</sup> Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. "A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de Renda. Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 38. O autor vai além e cita a seguinte ementa de um acórdão: 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.

<sup>24</sup> Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; e SOUZA, Antônio Carlos Garcia. 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 e Resenha Tributária, 1986, p. 5.

<sup>25</sup> Cf. GUIMARÃES, Carlos da Rocha. 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 e Resenha Tributária, 1986, p. 82.

#### 4.2. Separação e realização

Um segundo grupo de autores apresenta uma outra diferenciação para os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, apoiados numa noção financeira da renda.

Inicialmente, Modesto Carvalhosa entende que a aquisição da disponibilidade decorre de acréscimo efetivo ao patrimônio de titular de determinada renda, sendo que é tributável somente quando efetivamente verificável e disponível pelo seu titular. Este autor vai além e conceitua que a disponibilidade econômica corresponde ao efetivo recebimento e a disponibilidade jurídica à outorga de direitos, isto é, à existência de um direito creditório<sup>26</sup>.

Já Henry Tilbery, ao tratar da redação definitiva do CTN, descreve que houve distinção entre a disponibilidade econômica (percepção efetiva) e a disponibilidade jurídica (nascimento do direito de receber). O autor entende que esta diferença está em linha com aquilo que Garcia Belsunce separa em “recurso percebido” e “recurso devengado”; está intimamente ligada aos conceitos de Seligman de “realização” e “separação”; está paralela às lições de Rubens Gomes de Sousa; e corresponde às expressões “cash basis” e “accrual basis”, traduzidos por Bulhões Pedreira como “regime financeiro de determinação” e “regime econômico de determinação”<sup>27</sup>.

Além disso, ao apresentar a conclusão do Plenário do XI Simpósio Nacional de Direito Tributário, entende que este simpósio também adota a mesma linha de raciocínio na medida em que a disponibilidade jurídica deriva de direitos de créditos não sujeitos a condição suspensiva e a econômica da obtenção da faculdade de dispor de coisas que se somaram ao patrimônio por ato ou fato jurídico<sup>28</sup>.

Diversos outros autores também possuem este entendimento, isto é, que a disponibilidade econômica se coaduna com o conceito de realização e a disponibilidade jurídica com o de separação.

Continua-se a análise com Waldir Silveira Mello que se espelha na lição de Rubens Gomes de Sousa<sup>29</sup> e também caracteriza a disponibilidade econômica como a realização, e a disponibilidade jurídica como a separação, sem entrar em mais detalhes<sup>30</sup>.

Wagner Balera também se espelha na lição de Rubens Gomes de Sousa<sup>31</sup>, mas argumenta que conceitualmente o fato gerador do imposto sobre a renda é um fato jurídico, pois só teria sentido para o Direito quando produzisse consequências jurídicas. Assim, tanto a disponibilidade econômica quanto a jurídica são realidades jurídicas e se diferenciam no atributo que recebem da ordem jurídica. Ao citar Be-

<sup>26</sup> Cf. CARVALHOSA, Modesto. “Imposto de Renda. Conceituação no Sistema Tributário da Carta Constitucional”. *Revista de Direito Público* vol. 1, São Paulo, ano 1, julho-setembro de 1967, p. 193.

<sup>27</sup> Cf. TILBERY, Henry. “IR - arts. 43 a 45”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 328.

<sup>28</sup> Cf. TILBERY, Henry. *Op. cit.* (nota 27), p. 333.

<sup>29</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. “A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável”. *Revista de Direito Público* vol. 14, São Paulo, ano 4, outubro-dezembro de 1970, pp. 339-346.

<sup>30</sup> Cf. MELLO, Waldir Silveira. 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 e Resenha Tributária, 1986, pp. 513 e 539.

<sup>31</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit.* (nota 29).



cker; Wagner Balera entende que a disponibilidade jurídica deve ser um pressuposto da existência de renda. Por outro lado, a disponibilidade econômica seria um mero dado do mundo dos fatos que só adquire relevância a partir do momento em que é qualificada pelo ordenamento jurídico.

O autor entende que ambas as aquisições são jurídicas, havendo, na verdade, dois momentos que podem ser diversos cronologicamente, embora correspondam a um único plano lógico-formal. A distinção seria apenas que “a disponibilidade econômica corresponde, no plano jurídico, ao ‘modus acquirendi’. A disponibilidade jurídica se traduz por um ‘titulus acquirendi’.” Ou seja, a disponibilidade econômica se traduz no momento do ingresso físico e a jurídica quando o ingresso ocorre de maneira formal<sup>32</sup>.

Já Mairo Caldeira Andrade afirma que os conceitos são muito pouco controvertidos na doutrina brasileira, que tem aceitado as idéias de Henry Tilbery<sup>33</sup> (na mesma linha retro comentada), ou seja, no sentido que a disponibilidade econômica corresponde à percepção efetiva; e a disponibilidade jurídica ao nascimento do direito de perceber. Contudo, o autor identifica que tais expressões são inadequadas à identificação de categorias jurídicas, pois, na lição de Becker não teria lógica tratar de forma independente disponibilidade econômica de jurídica, uma vez que esta pressupõe para a própria existência da renda<sup>34</sup>.

No mesmo sentido, Antonio Manoel Gonzalez também entende que as expressões estão consagradas no Direito Tributário pátrio ao expressar que elas correspondem a receita recebida (econômica) ou ao crédito (jurídica). Para este autor, “a disponibilidade econômica é a percepção efetiva do rendimento em dinheiro (receita realizada), e a disponibilidade jurídica é o nascimento do direito a receber um crédito (receita a realizar)”. O autor cita expressamente a primeira lição de Hugo de Brito Machado em seu *Curso de Direito Tributário*<sup>35</sup> para defender a consagração do significado das expressões. Contudo, como o seu trabalho está presente no mesmo *Caderno de Pesquisas Tributárias*, não pode rever a sua posição em virtude da alteração de entendimento do autor referido<sup>36</sup>.

Já Sebastião Reis ao tratar da distinção entre disponibilidade econômica e jurídica entende que esta “já se mostra nítida na doutrina brasileira”. Entretanto, este autor, ao fazer referência a diversos doutrinadores apresenta diversas acepções, sem se definir por uma. Ele inicia seu artigo citando Rubens Gomes de Sousa<sup>37</sup>, com o conceito de rendimento realizado - dinheiro em caixa (econômica) e rendimen-

<sup>32</sup> Cf. BALERA, Wagner. 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 e Resenha Tributária, 1986, p. 459.

<sup>33</sup> Cf. TILBERY, Henry. *Op. cit.* (nota 27).

<sup>34</sup> Cf. ANDRADE, Mairo Caldeira. “Imposto sobre a Renda - a Aquisição de Disponibilidade Jurídica ou Econômica - Limite de sua Incidência”. *Revista de Direito Tributário* n. 43, São Paulo, ano 12, janeiro-março de 1988, p. 159.

<sup>35</sup> Vide explicação na nota 22.

<sup>36</sup> Cf. GONÇALEZ, Antonio Manoel. 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 e Resenha Tributária, 1986, p. 47.

<sup>37</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit.* (nota 29).

to adquirido - com título jurídico (jurídica), mas com a conclusão de que a econômica inclui a jurídica<sup>38</sup>.

Este autor também cita Bulhões Pedreira com o conceito de posse (econômica) e propriedade (jurídica)<sup>39</sup>; Henry Tilbery<sup>40</sup> e Modesto Carvalhosa<sup>41</sup> com o conceito de percepção efetiva em dinheiro (econômica) e direito de receber (jurídica). Finalmente, Sebastião Reis fecha sua exposição sobre a diferença citando Ricardo Mariz de Oliveira que apresenta a distinção entre renda originada de ganhos não protegidos juridicamente ou ilícitos (econômica) e a originada em causas jurídicas (jurídica)<sup>42</sup>.

Desta forma, em que pese Sebastião Reis afirmar que a distinção “já se mostra nítida na doutrina brasileira”, ele apresenta diversas correntes e opiniões e não adota, de maneira expressa, nenhuma das correntes<sup>43</sup>.

#### 4.3. Realização e separação

Em virtude da posição confusa adotada por Rubens Gomes de Sousa<sup>44</sup>, Alcides Jorge Costa tomou o sentido inverso do anteriormente apresentado para a definição de disponibilidade econômica ou jurídica<sup>45</sup>.

Este autor, ao citar trecho de Rubens Gomes de Sousa<sup>46</sup>, entende que a disponibilidade econômica surge na obtenção da renda e a disponibilidade jurídica pelo fluxo de dinheiro que acresce ao patrimônio.

Alcides Jorge Costa, enquanto relator-geral das XI Jornadas do Instituto Latino-americano de Direito Tributário, realizadas no Rio de Janeiro, em 1983, entende, no final, ser mais adequado ater-se ao estudo da questão da disponibilidade do que da sua qualificação (econômica ou jurídica). Pois, define que a aquisição da disponibilidade da renda ocorre quando essa pode ser empregada, aproveitada ou utilizada. Sendo assim, estaria afastada a tributação de renda ainda não realizada, isto é, somente pode ocorrer o fato gerador a partir do momento em que a renda se torna efetiva<sup>47</sup>.

Discorda-se, *data venia*, dessa posição do douto jurista, pois, assim como Gisele Lemke, verifica-se que essa posição está contrária àquilo que a maioria dos

<sup>38</sup> Cf. REIS, Sebastião. “Conceito Constitucional de Renda e Proventos de Qualquer Natureza na Jurisprudência”. *Revista de Direito Tributário* n. 39, São Paulo, ano 11, janeiro-março de 1987, p. 150.

<sup>39</sup> Cf. PEDREIRA, Bulhões. *Op. cit.* (nota 21).

<sup>40</sup> Cf. TILBERY, Henry. *Op. cit.* (nota 21).

<sup>41</sup> Cf. CARVALHOSA, Modesto. *Op. cit.* (nota 26).

<sup>42</sup> Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. 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 e Resenha Tributária, 1986, pp. 411-452. As idéias desse autor serão retomadas na corrente dicotômica que analisa o ilícito e lícito.

<sup>43</sup> Cf. REIS, Sebastião. *Op. cit.* (nota 38).

<sup>44</sup> Veja o tópico: Conceito de Rubens Gomes de Sousa.

<sup>45</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. “Conceito de Renda Tributável”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de Renda. Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 33.

<sup>46</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. “Imposto de Renda: Tratamento Tributário dos Títulos de Renda Fixa”. *Pareceres-3 Imposto de Renda*. Edição Póstuma. São Paulo: Ibet e Resenha Tributária. 1976.

<sup>47</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. “Imposto sobre a Renda. A Aquisição da Disponibilidade Jurídica ou Econômica como seu Fato Gerador. Limite de sua Incidência”, *Revista de Direito Tributário* n. 40, São Paulo, ano 11, abril-junho de 1987, p. 107.

doutrinadores entende como disponibilidade econômica e jurídica. Essa autora vai além e expõe que não faria sentido equiparar a disponibilidade jurídica com fluxo monetário e a disponibilidade econômica com a obtenção de um direito, pois, de maneira lógica, deveria ser o contrário<sup>48</sup>.

#### 4.4. *Ilícito e lícito*

Outra possível atribuição de significado aos termos econômica e jurídica, baseia-se na conformidade do título jurídico pelo qual o titular adquiriu a renda. Ricardo Mariz de Oliveira utiliza como argumento o art. 116 do CTN. Assim, na medida em que toda renda é um fato econômico, não faria sentido analisar a origem jurídica ou injurídica da renda, mas apenas que houve a renda.

Para a qualificação da disponibilidade, o que importa é a causa direta do acréscimo patrimonial, isto é, se for conforme o direito, há a disponibilidade jurídica. E se a causa não for regida pelo direito, há a disponibilidade econômica<sup>49</sup>.

Ricardo Mariz de Oliveira ressalta, de forma categórica, que o elemento distintivo é “unicamente a circunstância do fato causador do aumento patrimonial ser ou não regido pelo direito”. Assim, o que importa para este autor é se o fato que origina a renda é jurídico ou se é um fato ilícito que gerou uma renda lícita tributável<sup>50</sup>.

Na mesma linha, José Eduardo Soares de Melo também analisa a disponibilidade com relação à situação regulada ou contrária do direito ao afirmar que “a disponibilidade jurídica traduz-se num ganho decorrente de uma situação jurídica (sob a tutela da lei), a disponibilidade econômica prende-se à situação de fato irrelevante ao direito ou até ilícitos (juros usurários, ganhos no jogo do bicho)”<sup>51</sup>.

Este autor compartilha da visão de Ricardo Mariz de Oliveira ao asseverar que a disponibilidade jurídica seja sempre econômica, mas que a disponibilidade econômica nunca seja jurídica no sentido de conformidade com previsão normativa.

#### 4.5. *Renda em linha com o pensamento econômico*

Apesar de todas as definições retromencionadas parecerem esgotar as possibilidades de determinação do sentido da disponibilidade econômica da renda, há uma outra linha de argumentação capaz de apresentar o conteúdo dessa expressão mais em linha com o pensamento econômico de maneira ampla. Pois a economia não está restrita ao reconhecimento de transações apenas, tendo em vista que alguns eventos e até mesmo a expectativa podem gerar situações econômicas<sup>52</sup>.

<sup>48</sup> Cf. LEMKE, Gisele. *Op. cit.* (nota 3), p. 107.

<sup>49</sup> Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Op. cit.* (nota 42), p. 418.

<sup>50</sup> Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Princípios Fundamentais do Imposto de Renda”. In: SCHOUERI, L. E.; ZILVETI, F. A. *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 205.

<sup>51</sup> Cf. MELO, José Eduardo Soares de. 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 e Resenha Tributária, 1986, p. 304.

<sup>52</sup> Veja-se, por exemplo, a expectativa criada pela divulgação da taxa básica de mercado e as reações que o mercado adota, quando se confirma ou se refuta uma previsão. A valorização imobiliária não depende da ocorrência efetiva de transações, mas decorre da lei da oferta e da procura.

Horacio A. Garcia Belsunce<sup>53</sup> em celebrado trabalho analisou com amplitude o conceito de renda existente tanto na doutrina econômica quanto nas doutrinas tributárias. De suas conclusões, pode-se ressaltar que (i) a renda é sempre uma riqueza nova, quer material ou quer imaterial; (ii) não é essencial que a riqueza seja realizada e separada do capital. Esse segundo conceito se revela oposto ao entendimento de Rubens Gomes de Sousa<sup>54</sup>.

Assim, ao tratar da questão de realização ou separação da renda do capital, Horacio A. Garcia Belsunce<sup>55</sup> sustenta que, ao contrário das doutrinas tributárias que requerem a realização (separação da fonte produtora do rendimento), as doutrinas econômicas não determinam que a autonomia física da riqueza em relação ao capital seja essencial nem que esteja convertida em moeda ou em bens mensuráveis em moeda.

Esses requisitos não eram essenciais por não serem indispensáveis para se consolidar a aquisição de riqueza nova, que poderia ocorrer por outros meios, tendo em vista não ser o objetivo dos economistas mensurar efetivamente a riqueza nova para fins de incidência de tributação.

Ao tratar especificamente deste assunto sob o ponto de vista das doutrinas tributárias, Horacio A. Garcia Belsunce<sup>56</sup> apresenta a seguinte conclusão:

“A separação da renda enquanto riqueza autônoma e fisicamente independente do capital não é indispensável para qualificar a riqueza nova como renda imponible (seja o caso da renda por valorização do inventário, ou por crescimento natural, o exemplo do bosque assinalado por Seligman). A realização da renda, entendida como permutação efetiva do bem (tese de Vannoni), não é requisito necessário para configurar a renda, bastando que a riqueza possa ser valorada em moeda, quando esteja consolidada em forma certa e estável.”

Assim, com relação ao aspecto econômico da aquisição da renda, não há necessidade de sua realização ou separação para que ocorra o fato gerador do imposto sobre a renda. Bastaria que se verificasse, de forma efetiva ou potencial, um acréscimo patrimonial, isto é, um aumento de valor do patrimônio.

Em que pese Horacio A. Garcia Belsunce não se referir especificamente à questão da disponibilidade, ao se analisar ambos os termos em conjunto, seria possível aplicar este conceito econômico para o fato definido como gerador do imposto sobre a renda no ordenamento jurídico nacional.

Pois, ao se analisar o histórico da elaboração do Código Tributário Nacional, percebe-se que a análise do conceito econômico de renda se fez presente. Os trabalhos da comissão, ao receberem influência do Código Tributário alemão e do Código Fiscal da Província de Buenos Aires, tiveram o primado da interpretação econômica e, assim, sofreram a influência de fontes que defendem a prevalência

<sup>53</sup> Cf. BELSUNCE, Horacio A. Garcia. *El Concepto de Crédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1967.

<sup>54</sup> Será exposto a seguir - vide tópico Conceito de Rubens Gomes de Sousa.

<sup>55</sup> Cf. BELSUNCE, Horacio A. Garcia. *Op. cit.* (nota 53), p. 79.

<sup>56</sup> Cf. BELSUNCE, Horacio A. Garcia. *Op. cit.* (nota 53), p. 130.

do aspecto econômico dos fatos sobre o aspecto jurídico, especificamente no que tange ao tratamento do objeto do direito pela matéria tributária<sup>57</sup>.

Não se pode olvidar que um dos principais autores do Projeto também teve como influência a teoria alemã, com o intuito de se atentar mais para o conteúdo econômico do que para a forma jurídica dos fatos tributáveis.

Gisele Lemke estabelece, como condição da disponibilidade econômica, a existência de riqueza nova, em bens ou dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado. Assim, somente aqueles bens usualmente negociados poderiam sofrer acréscimos patrimoniais. Gisele Lemke estabelece que normalmente os direitos de propriedade são os que estariam aptos a gerar a riqueza nova, e que os direitos de crédito, por não serem negociados, não representariam disponibilidade econômica<sup>58</sup>.

Por outro lado, é importante mencionar os critérios existentes na interpretação dos fatos jurídicos com substância econômica para melhor entender a questão da disponibilidade econômica.

Segundo Moris Lehner, a consideração econômica dos fenômenos sujeitos à tributação foi inicialmente concebida como uma regra de interpretação com a finalidade de permitir o aumento das receitas públicas pelas normas com finalidades arrecadatórias. A esse respeito, dada a importância da obtenção de recursos pelo Estado para cumprir as suas funções, seria importante que a tributação fosse independente da forma jurídica escolhida pelas partes no negócio, e atingisse o efetivo significado econômico<sup>59</sup>.

Entretanto, esta fundamentação de finalidade arrecadatória da interpretação econômica não mais se sustenta, tendo em vista diversos princípios constitucionais de direitos e garantias individuais dos cidadãos. Assim, numa função hodierna, a consideração econômica busca, na verdade, o princípio da igualdade, para aferir as capacidades contributivas de forma horizontal. Assim, há uma coincidência do interesse do Fisco (em aumentar a arrecadação) e da tributação justa, respeitando o princípio da igualdade por meio da mensuração da capacidade contributiva efetiva<sup>60</sup>.

Assim, cria-se uma ponte entre o princípio da capacidade contributiva - mandamento de justiça - que pauta a atuação legislativa, e a consideração econômica - enquanto forma de interpretação - destinada aos aplicadores das normas jurídicas.

Por outro lado, como bem acentuado por H. Beisse, o critério econômico de interpretação das normas jurídicas situa-se numa zona cinzenta entre igualdade da tributação e o imperativo da segurança do direito, na medida em que estes princí-

<sup>57</sup> MACHADO, Hugo de Brito. "A Supremacia Constitucional e o Imposto de Renda". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de Renda. Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996.

<sup>58</sup> Cf. LEMKE, Gisele. *Op. cit.* (nota 3), p. 110.

<sup>59</sup> Cf. LEHNER, Moris. "Consideração Economia e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias". In: SCHOUERI, L. E.; ZILVETI, F. A. *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 148.

<sup>60</sup> Cf. LEHNER, Moris. *Op. cit.* (nota 59), p. 149.

pios são conflituosos na questão da determinação do alcance das normas. Dessa forma, faz-se necessário determinar o alcance e os limites deste método<sup>61</sup>.

Esse critério serve não apenas para conhecer as normas jurídicas e o seu fundamento, mas para que o seu significado busque a realidade econômica subjacente. Serve também para a apreciação e a busca do sentido dos fatos tributários sobre os quais se aplicam as normas jurídicas, pois, para se determinar a decisão sobre as questões de Direito Tributário, é decisivo, quando se utiliza o critério econômico, precisar e verificar o verdadeiro conteúdo econômico, e não a forma exterior do fato tributário.

Fernando Perez Royo, ao discorrer sobre o imposto de renda da pessoa física na Espanha, assinala que, ao se determinar o momento da incidência do imposto sobre a renda, dentre a alternativa de se escolher um momento fundamentalmente econômico, isto é, quando a renda é gerada, e outro, mais identificado com o fundamento jurídico, derivado da realização da renda, a legislação espanhola elegeu o momento da disponibilidade jurídica<sup>62</sup>.

Ou seja, o autor apresenta o entendimento que a disponibilidade econômica tem uma noção muito mais ampla do que a que vem sendo adotada na doutrina brasileira, como anteriormente exposto por meio da referência a diversos doutrinadores. Qualquer incremento patrimonial, quer seja pelo aumento do valor do imóvel (não decorrente de atualização meramente monetária), quer seja pelo nascimento de rezes ou de árvores (conforme ensinamento de Seligman), teria a capacidade de se tornar fato gerador de renda.

Esse pensamento está em linha com aquilo que Horacio A. Garcia Belsunce defendeu sobre a não-necessidade de realização ou separação da renda. Entretanto, somente em virtude de razões práticas é que se limita a inclusão das variações ocorridas de acordo com transmissões patrimoniais.

Norberto J. Godoy também apresenta esta linha de pensamento, pois entende que a valorização de um imóvel produz um benefício econômico que não significa uma disponibilidade jurídica<sup>63</sup>.

Para defender sua linha de pensamento, Norberto J. Godoy recorre a duas máximas de tributação de Adam Smith: a regra da certeza e da comodidade. De um lado está o Direito a exigir a segurança jurídica e, de outra, está a Economia a prever a tributação no tempo e maneira adequados.

<sup>61</sup> Cf. BEISSE, H. "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã". In: MACHADO, B. (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 5.

<sup>62</sup> Cf. ROYO, Fernando Perez. "Impuesto sobre la Renta Adquisición de Disponibilidad Jurídica Económica como Hecho Generador". *Revista de Direito Tributário* n. 29-30, São Paulo, ano 8, julho-dezembro de 1984, p. 8. O autor cita a exposição de motivos dessa lei: mesmo que em princípio a concepção do imposto atrairia para sua base toda variação líquida ocorrida no patrimônio do sujeito passivo, razões práticas, como já se foram indicadas, inclinam a limitar tal inclusão àquelas variações que tenham sua origem em uma variação na composição do patrimônio do sujeito passivo. Esta alteração na composição do patrimônio, geralmente provocada por uma transmissão patrimonial, permitira quantificar com exatidão a renda ou perda de capital registrado.

<sup>63</sup> Cf. GODOY, Norberto J. "Impuesto sobre la Renta. Límites de su Incidencia". *Revista de Direito Tributário* n. 40, São Paulo, ano 11, p. 108-117, abril-junho de 1987, p. 109.

Ao analisar o art. 43 do CTN pátrio, esse autor sublinha a questão de “qualquer natureza” constituir o acréscimo patrimonial para, com base no que foi anteriormente exposto, defender que, uma vez previstos de forma expressa em lei, o aumento de valor pelo nascimento de crias e árvores (na visão de Seligman), a valorização de ativos, os lucros de empresas unipessoais ou de sociedades de pessoas sejam considerados automaticamente distribuídos, ou rendas psíquicas, constituem base do fato gerador da renda.

De acordo com essa linha de pensamento, é de se ressaltar as conclusões das XI Jornadas do Instituto Latino-americano de Direito Tributário<sup>64</sup>. Deste documento, pode-se separar alguns conceitos importantes: (i) disponibilidade econômica é aquisição de riqueza ou incremento patrimonial e não significa necessariamente disponibilidade financeira ou de caixa; (ii) se o critério de percepção for “fluxo de riqueza” (que exige prática de atos com terceiros), o legislador deverá definir o conceito de realização em virtude da disponibilidade; e (iii) o legislador, em razão de comodidade financeira, pode eleger momento posterior à disponibilidade, como a percepção ou exigibilidade.

Assim, pela leitura do documento formal das XI Jornadas, é possível apreender que a disponibilidade econômica não corresponde a uma real percepção de uma transação, ou que ela exija a existência de transações do beneficiário da renda com o mercado.

Além disso, essa forma de determinação da disponibilidade econômica está em linha com o pensamento de Kevin Holmes sobre o conceito fundamental de renda através do modelo Schanz-Haig-Simons, que é um conceito abrangente e que pode ser utilizado como *benchmark* para a mensuração de renda do ponto de vista econômico<sup>65</sup>.

Nesse modelo, a renda decorre do acréscimo de poder econômico de um indivíduo, mensurada em um espaço de tempo. Outra forma de se mensurar o acréscimo patrimonial é a soma das despesas de consumo, o aumento líquido na riqueza e a renda imputada no período ao indivíduo em questão.

Desta forma, em uma análise de equidade horizontal, duas pessoas que tiverem o mesmo bem, nas mesmas condições, não seriam consideradas pelo imposto sobre a renda como diferentes, caso uma tenha permanecido em seu direito de propriedade e outra tenha transacionado o seu bem. Para ambas as situações, as pessoas, com poder econômico equivalente, teriam o mesmo tratamento pelo imposto sobre a renda.

Isto não significa dizer que há uma total distinção entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica. Entende-se, como acima exposto, na mesma linha de Rubens Gomes de Sousa<sup>66</sup>, que a economia está além do direito na determinação da renda sujeita ao imposto. Assim, haverá situações que sejam econômi-

<sup>64</sup> XI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, 1983, Rio de Janeiro. “Adquisición de la Disponibilidad Jurídica y Económica como Hecho Generador. Límites de su Incidencia”. *ILADT*, 1983. Disponível em <[http://www.iladt.org/documentos/detalle\\_doc.asp?id=365](http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=365)>. Acesso em: 26/06/2007.

<sup>65</sup> Cf. HOLMES, Kevin. *The Concept of Income. A Multi-disciplinary Analysis*. Amsterdam: IBFD, 2000, p. 83.

<sup>66</sup> Veja o tópico: Conceito de Rubens Gomes de Sousa.

cas de aferição de renda, mas que não terão uma disponibilidade jurídica. Por outro lado, toda aferição de renda jurídica será econômica, pois mesmo que se tenha a prevalência da essência sobre a forma, no final, será sempre o conteúdo econômico que poderá determinar ou não a aquisição da renda.

### 5. Regime de Competência e Regime de Caixa

O regime de competência e o regime de caixa tratam da determinação da renda, os quais também possuem significados distintos, conforme o autor que se estuda. A importância destes regimes decorre do momento eleito pela legislação tributária para se determinar o momento de incidência do imposto: no reconhecimento ou no efetivo recebimento da receita.

Entretanto, a determinação do regime de reconhecimento da receita não pode ser utilizada para caracterizar ou não a disponibilidade econômica ou jurídica, que têm a natureza distinta do momento de pagamento do imposto. Além disso, o acréscimo patrimonial pode ser independente do registro da receita ou do recebimento, pois ocorre quando se verifica que o patrimônio - no sentido de exercício de direitos subjetivos de cunho patrimonial - aumentou num período, isto é, que aquele patrimônio pode exercer mais direito de compra.

Assim, a valorização de um imóvel, descontado o efeito da perda de poder de compra da moeda, seria um aumento de patrimônio, ainda não reconhecido, nem recebido, por ser capaz de gerar novos direitos subjetivos de cunho patrimonial.

Ao analisar alguns dos autores que já discutiram sobre os regimes de determinação da renda, um importante aspecto observado por Mairo Caldeira Andrade é que os regimes de determinação dos rendimentos (“cash-basis” e “accrual-basis”, traduzido por Bulhões Pedreira como regime financeiro de determinação e regime econômico de determinação, respectivamente) estão fora da discussão da definição de disponibilidade econômica ou jurídica, como acima exposto<sup>67</sup>.

Para esse autor, esta discussão está fora da determinação da disponibilidade, quer econômica ou quer jurídica, mas seria apenas uma forma de determinação do rendimento, e que deveria verificar o atendimento da disponibilidade, isto é, que o indivíduo possa exercer seu poder de proprietário, dispondo da renda.

Essa também foi a constatação de Ricardo Mariz de Oliveira ao afirmar que a disponibilidade econômica não pode ser confundida com a disponibilidade financeira, correspondente à entrada de dinheiro em caixa, contrariando o entendimento de diversos doutrinadores<sup>68</sup>.

Entretanto, Alcides Jorge Costa, no papel de relator-geral das XI Jornadas do Instituto Latino-americano de Direito Tributário, realizadas no Rio de Janeiro, em 1983, resumiu os trabalhos apresentados relatando que se cuida da apuração da renda pela competência ou pelo caixa, parecendo haver uma assimilação daquele à disponibilidade econômica e deste à jurídica<sup>69</sup>.

Já José Eduardo Soares de Melo apresenta uma opinião diversa quanto aos conceitos dos regimes de determinação. Ao precisar o conceito de disponibilidade

<sup>67</sup> Cf. ANDRADE, Mairo Caldeira. *Op. cit.* (nota 34), p. 159.

<sup>68</sup> Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Op. cit.* (nota 42), p. 416.

<sup>69</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. *Op. cit.* (nota 47), p. 105.



de, dentro do contexto de caracterização da disponibilidade econômica ou jurídica, e avaliar o elemento financeiro, em que importa considerar os regimes de apuração de resultado, aduz que tanto o econômico quanto o jurídico correspondem ao regime de competência, que diz respeito às receitas ingressadas, independentes da realização (transformação em meios de pagamento - moeda) e aos custos e despesas incorridos, também independentes de realização (desembolso). Já o regime de caixa (ou financeiro) analisa apenas o fluxo monetário (entradas e saídas). Assim, o fluxo monetário é indiferente para se caracterizar a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento<sup>70</sup>.

Assim, o autor não faz uma equiparação, consagrada em diversos outros doutrinadores, na qual a disponibilidade econômica corresponde ao regime de caixa de determinação, e disponibilidade jurídica, ao regime de competência.

Em uma redução simplista, ambos os regimes de determinação estão mais alinhados com a situação financeira, isto é, com a mensuração do dinheiro que ingressou no caixa ou que está por vir a ingressar em virtude de transações realizadas (expectativa de recebimento de dinheiro). Mas, independentemente do momento que se verifique o ingresso de dinheiro, não há uma diferença, sob a ótica econômica, de um aumento de riqueza.

Com base em uma visão diferente dos autores acima citados, os regimes de determinação, por enquanto, estão em linha com a disponibilidade jurídica, pois a contabilidade ainda não sucumbiu à pressão exercida pela economia de reconhecer todos os aumentos e variações de valor de ativos ou de elementos do patrimônio. Desta forma, tanto o regime de competência quanto o regime de caixa se encontram na forma jurídica de determinação, pois a contabilidade ainda se baseia em transações e não em fatos.

A partir do momento que a contabilidade passar a registrar fatos, como por exemplo, a permanência no direito de propriedade e a conseqüente valorização de um ativo, ela poderá ter os seus regimes de determinação incluídos de acordo com o âmbito econômico.

## **6. Conceito de Disponibilidade Econômica de Rubens Gomes de Sousa**

Neste ponto será analisado o conceito de disponibilidade econômica nos textos de Rubens Gomes de Sousa, pois, tendo ele sido um dos principais autores do projeto do CTN, esta lei apresenta diversos aspectos de seu entendimento acadêmico, para confirmar a avaliação sobre o conceito da disponibilidade econômica em linha com o pensamento econômico de forma ampla.

Rubens Gomes de Sousa apóia a definição do fato gerador do imposto sobre a renda na aquisição da disponibilidade econômica de riqueza nova, em dinheiro ou suscetível de avaliação em dinheiro, proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos<sup>71</sup>. E tendo em vista que o fato gerador tem como aspecto fundamental: (i) ser um “fato” e não um “ato jurídico”; (ii) depender de conceituação legal positiva; (iii) por si só não criar a obrigação tributária; Rubens Gomes de

<sup>70</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.* (nota 51), p. 307.

<sup>71</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit.* (nota 11), p. 127.

Sousa entende que o direito tributário se interessa pela substância econômica e não pela forma jurídica<sup>72</sup>. Assim, não importa a característica jurídica da disponibilidade, mas sim o fundamento econômico subjacente.

Ao tratar da disponibilidade econômica, o autor entende que

“o conceito confunde-se com aquele (econômico) da realização do rendimento, que, como é sabido, é independente do outro conceito (igualmente econômico) da separação, sendo este último é que se confundiria com o conceito jurídico da transmissão da propriedade pela passagem do título (jurídico) de uma para outra pessoa”.

Em uma reprodução de um estudo escrito em francês em 1951, para publicação na revista *Archivi Finanziario*, que sofreu alterações com relação à numeração dos parágrafos e os acréscimos de notas elucidativas e de atualização, e das considerações sobre o papel do jurista ante o legislador<sup>73</sup>, Rubens Gomes de Sousa continua a defender a primazia do econômico sobre o jurídico na determinação do fato gerador do imposto sobre a renda<sup>74</sup>.

Para ele, o fenômeno da realização é a verificação, de forma efetiva ou potencial, de um acréscimo patrimonial enquanto a separação é a possibilidade de dispor do acréscimo de forma independente e separada do capital. A realização é a disponibilidade econômica, e a separação, a jurídica. Para se verificar o fato gerador do imposto sobre a renda, basta ocorrer a disponibilidade econômica, e o título a que se refere a disponibilidade jurídica terá o papel apenas de permitir a discriminação do rendimento conforme a forma jurídica (quando o imposto era celular).

Nessa linha, Rubens Gomes de Sousa<sup>75</sup> ao novamente tratar da diferença entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica ressalta que somente a verificação efetiva do acréscimo patrimonial seria capaz de determinar o momento de incidência do imposto sobre a renda, pois

“na linguagem de todos os autores que trataram do assunto, ‘disponibilidade econômica’ corresponde a ‘rendimento (ou provento) realizado’, isto é, dinheiro em caixa. E ‘disponibilidade jurídica’ corresponde a ‘rendimento (ou provento) adquirido’, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro (p. ex., o juro ou o dividendo creditados). Assim, a disponibilidade ‘econômica’ inclui a ‘jurídica’; a recíproca não é verdadeira, mas, pelo art. 43, qualquer das duas hipóteses basta para configurar o fato gerador do imposto.”

<sup>72</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. “O Fato Gerador do Imposto de Renda”. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 163.

<sup>73</sup> Referido estudo foi republicado na *Revista de Direito Público* vol. 14, ano 4, outubro-dezembro de 1970.

<sup>74</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit.* (nota 29), p. 344.

<sup>75</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. “Imposto de Renda: Despesas não Dedutíveis pelas Pessoas Jurídicas. Seu Tratamento Fiscal como ‘Lucros Distribuídos’ no que se refere à Própria Sociedade e a seus Sócios ou Acionistas”. *Pareceres-1 Imposto de Renda*. Edição Póstuma. São Paulo: Ibet e Resenha Tributária. 1975, p. 70.

Gisele Lemke, ao classificar as correntes que analisam “disponibilidade econômica e jurídica”, assevera que Rubens Gomes de Sousa possui posições contraditórias em relação a estes conceitos, em estudos distintos<sup>76</sup>.

Gisele Lemke<sup>77</sup> inicia sua crítica que não fica claro o conceito adotado de forma efetiva por Rubens Gomes de Sousa, pois num primeiro momento, e dois artigos, o autor equipara a disponibilidade econômica com realização da renda e disponibilidade jurídica com separação, e em outro momento posterior, troca de posição (equiparando a disponibilidade econômica com separação e jurídica com realização). Assim, como ele não faz nenhuma referência a uma mudança de posição não se pode afirmar, de forma conclusiva o que aconteceu.

Além disso, especificamente no que tange ao conceito de disponibilidade econômica, Rubens Gomes de Sousa adotou três definições distintas: (i) verificação efetiva ou potencial de acréscimo econômico; (ii) dinheiro em caixa; e (iii) efetiva percepção da renda em dinheiro ou outros valores.

Em que pese haver uma possível alteração na definição dos termos, o conceito que deve ser lembrado dos estudos de Rubens Gomes de Sousa, é que a disponibilidade econômica é mais ampla que a disponibilidade jurídica, e é aquela que tem o condão principal de determinar o momento do fato gerador do imposto sobre a renda, ou seja, a partir de quando se verifica de forma efetiva ou potencial o acréscimo patrimonial.

## 7. Conclusões

Diversas acepções da expressão “disponibilidade econômica” da renda foram apresentadas, percorrendo-se desde os primórdios da elaboração do projeto do Código Tributário Nacional, até os escritos mais recentes. Há que se destacar que estas considerações poderão contribuir para a distinção entre a disponibilidade econômica e jurídica, especialmente nos argumentos presentes na Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 2.588/01, que questiona a tributação de lucros auferidos no exterior.

Na linha de raciocínio inicial de Rubens Gomes de Sousa, toda aquisição de renda será econômica, pois este ramo do conhecimento humano é que possui os fundamentos e as características necessárias para o estudo da riqueza humana. O direito utilizará os conceitos econômicos para a determinação de seus fatos geradores, e quando, na discussão do projeto do Código Tributário Nacional, se veiculou a hipótese de subsunção do direito aos efeitos econômicos, estava se adiantando a uma discussão moderna: a prevalência da essência sobre a forma dos atos.

Além disso, é medida de igualdade de tratamento - do ponto de vista horizontal - tendo como pano de fundo o respeito à capacidade contributiva, aferir o patrimônio e a renda, entendida como acréscimo desse patrimônio, independentemente da realização de atos ou transações juridicamente protegidas.

O poder econômico de dois agentes com bens idênticos será sempre igual. Não é o fato de um deles ter transacionado o seu bem que demonstrará ter maior ou menor poder econômico, renda e capacidade contributiva.

<sup>76</sup> Cf. LEMKE, Gisele. *Op. cit.* (nota 3), p. 107.

<sup>77</sup> Cf. LEMKE, Gisele. *Op. cit.* (nota 3), p. 25.

Ressalta-se, porém, que realmente há um problema de efetividade e de mensuração objetiva desta capacidade contributiva, vista sob o ponto de vista de valoração econômica do patrimônio dos indivíduos. Como bem apontado por Kevin Holmes há dificuldades na mensuração subjetiva dos poderes econômicos individuais dos agentes. Uma possível colaboração futura para a análise da hipótese de incidência do imposto sobre a renda será um estudo que tivesse foco, de uma forma abrangente, nas formas de superar, ou pelo menos atenuar estes problemas de mensuração.