

O Tempo no Direito em Geral, e em Especial no Tributário

Time in Law in General, and Especially in Tax Law

Ricardo Mariz de Oliveira

Bacharel em Direito e Ciências Sociais pela Faculdade de Direito da USP.
Especialista em Direito Civil pela mesma Faculdade. Presidente do IBDT até abril
de 2025 e Conselheiro Vitalício. Advogado. *E-mail*: rmo@marizadvogados.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.62.19.2026.3056>

Resumo

O tempo limita a existência das pessoas, e mesmo das coisas em geral. Mas ele atua também no direito. As inflexões do fator tempo no regramento jurídico são determinantes algumas vezes do tempo de vida de um direito, e outras afetam fortemente as relações jurídicas durante sua própria existência. Tendo isto em vista, sempre é tempo de examinar a influência do tempo no direito tributário, mas também no direito em geral.

Palavras-chave: aquisição de direito, extinção de direito, renda tributável, despesa dedutível, situações pendentes.

Abstract

Time limits the existence of people, and even of things in general. But it also operates in law. The inflections of the time factor in legal regulation sometimes determine the lifespan of a right, and at other times strongly affect legal relationships during their very existence. With this in mind, it is always time to examine the influence of time in tax law, but also in law in general.

Keywords: acquisition of a right, extinction of a right, taxable income, deductible expense, pending situations.

I. Pensamentos e considerações iniciais

O tempo passa inexoravelmente na vida das pessoas, às vezes até causando angústias, outras alegrias, muitas vezes sem ser percebido. Assim, não se nota o escoamento da vida na maior parte da existência da pessoa, mas o tempo restante começa a ser contado quando a velhice chega. Por vezes se quer que ele ande rapidamente, quando um acontecimento desejado é esperado, outras vezes se gostaria que ele fosse mais lento, quando se está perante algo indesejado que está prestes a ocorrer.

No mundo jurídico a atuação e os efeitos do tempo são similares: direitos nascem e existem por certos períodos de tempo, e direitos perecem após determinado prazo. Espera-se a possibilidade de adquirir um direito ou de exercê-lo, mas

constata-se a sua perda após o decurso de algum prazo legal. O mesmo se dá com obrigações em vias de serem contraídas ou com obrigações ainda pendentes.

Isto é assim porque todas as relações jurídicas sofrem a injução da continuidade do tempo, que de algum modo as influencia no seu nascimento, na sua duração e no seu término.

Adquire-se o direito de propriedade por usucapião após o tempo legal, cujo término foi aguardado com expectativa, e o direito de ação termina após o prazo legal, cujo término se gostaria que ainda não tivesse ocorrido. No primeiro caso, a chegada do termo legal é motivo de festa, no segundo é causa de contrariedade.

O direito tributário não é infenso ao decurso do tempo, dado que gira em torno de relações jurídicas entre um sujeito tributário ativo e um sujeito tributário passivo. Nele há regras próprias, parcialmente distintas das vigentes em outros setores da vida humana e social (na maior parte das vezes sujeitos ao direito privado), mas nelas o tempo sempre está presente.

Realmente, alguém passa a ser contribuinte de determinado tributo no exato momento do tempo em que se completa a situação jurídica ou de fato que constitui o fato imponible, e alguém deixa de ser devedor desse mesmo tributo no momento em que extingue sua obrigação pelo pagamento, ou no momento em que a obtém por outro modo legal de extinção, até mesmo pelo advento do termo final do prazo de decadência do direito do fisco de lançar, ou de prescrição do seu direito de cobrar.

A relevância do elemento tempo na obrigação tributária pode ser medida por ser ele um dos cinco elementos ou aspectos da norma de incidência da obrigação tributária, propostos por Paulo de Barros Carvalho¹ na sua teoria da regra-matriz, muito embora antes de ele fazer a decomposição analítica da hipótese de incidência a doutrina já apontasse o tempo e os outros aspectos necessários para a completude da existência do fato gerador, sem os quais a respectiva obrigação tributária não existe.

Mas o fator temporal não é relevante apenas para o nascimento e a extinção da obrigação tributária, ou de qualquer outra obrigação jurídica, pois ele também atua durante a existência da obrigação, como veremos no prosseguimento deste rápido² estudo, que será dividido nos dois tópicos seguintes, um dedicado a elementos formadores das obrigações em geral, outro aos elementos específicos de alguma obrigação tributária particular.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Sua teoria está espalhada na sua extensa obra, motivo pelo qual vale a referência apenas a: *Curso de direito tributário*. São Paulo: Noeses.

² A rapidez também pode ser associada ao tempo, como também à velocidade, mas aqui está referida à extensão e à profundidade do que se apresenta ao leitor.

II. O elemento temporal na formação das obrigações em geral, inclusive das tributárias

O tempo é uma sucessão de momentos da existência do universo e de qualquer pessoa ou coisa, ou seja, uma sucessão de segmentos que convencionamos formarem (medirmos ou segregarmos como) anos, meses, dias, horas, minutos, segundos ou outros átimos, bem como seus multiplicadores mais longos, como séculos e milênios.

Tais momentos são cortes na sucessão de momentos do imparável e infindável decurso do tempo, mas para o direito eles sempre têm alguma influência, como, por exemplo, o contrato ser a prazo certo ou indeterminado, o empregado ser remunerado como diarista ou mensalista, os juros de uma dívida serem diários, mensais ou semestrais, o termo de pagamento ser à vista ou a prazo etc., tudo segundo a norma jurídica, legal ou contratual, que disciplina a respectiva relação jurídica.

No direito tributário esses cortes são igualmente considerados, algumas vezes para que surja a obrigação tributária, outros para que seja quantificada ou receba qualquer outra influência.

Dependendo das normas jurídicas aplicáveis, um mesmo corte temporal pode atuar (ser relevante) tanto para a obrigação de direito privado quanto para a obrigação de direito tributário.

Com razão, num contrato de compra e venda mercantil, o vendedor se torna credor do preço no exato momento do tempo em que entrega a mercadoria, salvo alguma disposição especial em contrário a esta regra geral. Mas, nesse mesmo exato momento, o vendedor se torna devedor das obrigações tributárias que incidem sobre os efeitos do negócio jurídico praticado.

Outras vezes, não há coincidência entre os momentos relevantes para os dois campos do direito, por exemplo, quando a lei tributária determina o protraimento do nascimento da obrigação tributária, como ocorre quando ela condiciona a existência desta ao recebimento do preço da venda. É o que se dá, por exemplo, com o imposto de renda das pessoas jurídicas sobre o ganho de capital na venda de seus ativos não circulantes. Também o imposto de renda das pessoas naturais é calculado pelo chamado “regime de caixa”, no qual o imposto somente incide a partir do momento do tempo em que a renda é recebida.

Estas observações não são meramente teóricas, pois são hauridas do próprio Código Tributário Nacional (CTN), notadamente quando seu art. 116 prescreve que “salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”.

Nesta norma da lei complementar verifica-se que a palavra “momento” (o tempo) está presente nas duas modalidades de fato gerador possíveis: a que seja uma situação jurídica e a que seja uma situação de fato. Mas também se conclui, com o inciso II, que geralmente há coincidência entre momentos de formação de uma situação jurídica de direito privado e o momento em que se completa a situação jurídica de direito tributário dela dependente.

Além disso, pela parte inicial da cabeça do artigo, nota-se que pode haver disposição de lei em contrário ao estabelecido nos incisos, de tal arte que não é mandatória a simultaneidade dos momentos de nascimento das obrigações privadas e tributárias, embora aquelas sejam indispensáveis quando a incidência deva ocorrer sobre um ato ou negócio jurídico, ou sobre seus efeitos.

Porém, a regra geral, que privilegia o momento (átimo de tempo) relevante para fins do direito privado como sendo o relevante para o nascimento da obrigação tributária, está completada pelo disposto no art. 117 da mesma codificação, segundo o qual, “salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio”.

Novamente sendo notável a existência do vocábulo “momento” no art. 117, também se observa que a regra geral de simultaneidade do momento relevante para os dois ramos do direito pode ser excepcionada por norma especial em contrário. Em geral, contudo, nas hipóteses sujeitas à norma do art. 117, a regra é a coincidência de momentos relevantes para o direito civil e o direito tributário.

Seja como for, é o tempo atuando na existência das relações jurídicas em geral, inclusive nas tributárias. E não há como afastar o fator temporal, porque toda relação jurídica tem um momento em que passa a existir e outro em que desaparece ou se extinguem seus efeitos.

Esta é uma verdade mesmo quando o fator tempo não esteja explícito em determinada norma jurídica, como se pode notar nas definições de fatos geradores de obrigações tributárias principais e de obrigações tributárias acessórias, dadas pelos arts. 114 e 115 do CTN.

Com razão, quando o art. 114 preceitua que “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, não alude expressamente a tempo, mas o faz implicitamente porque a situação necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador envolve necessariamente o seu aspecto temporal, assim como o seu aspecto material, o seu aspecto pessoal, o seu aspecto espacial e o seu aspecto quantitativo. Tal situação necessária e suficiente somente se completa num determinado momento do transcurso do tempo.

O mesmo se dá com o art. 115 – “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a absten-

ção de ato que não configure obrigação principal” –, dado que a situação a que ele se refere existe (ou não) em determinado momento da sucessão temporal.

Outrossim, não se pode olvidar a influência do tempo na própria existência das normas jurídicas que regem as relações jurídicas entre as pessoas, inclusive entre pessoas de direito privado e pessoas de direito público.

Já nossa Constituição Federal protege direitos adquiridos, atos jurídicos perfeitos e coisas julgadas existentes antes (tempo antecedente) do advento de leis que as alterem (art. 5º, inciso XXXVI), e no âmbito tributário garante a irretroatividade de novas obrigações ou obrigações mais onerosas, bem como visa assegurar estabilidade e a não surpresa com o princípio da anterioridade anual ou nagesimal (art. 150, inciso III, e outras disposições).

As balizas constitucionais são completadas pelas disposições da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (arts. 2º e 6º) e as da Lei Complementar n. 95 (arts. 12 e 14), mas também com algumas diretrizes próprias do direito tributário estatuídas no CTN, as quais merecem algumas considerações neste trabalho.

Refiro-me aos arts. 101, 103 e 104 do CTN, e ainda ao seu art. 178.

A norma do primeiro estabelece que a vigência, no tempo (além de no espaço) da legislação tributária se rege pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, salvo o que for estabelecido no próprio código. A segunda fixa o início de vigência dos atos administrativos, dos efeitos normativos das decisões que os produzam e dos convênios entre os Poderes tributantes. E a terceira tratou do prazo de anterioridade segundo a norma constitucional então vigente, daí aludindo apenas aos impostos sobre o patrimônio ou a renda, mas especificando a sua aplicação da maneira a mais abrangente possível, e terminando com a ressalva da irrevogabilidade das isenções por prazo certo e sob condições, tal como estabelecido pelo art. 178.

Além disso, tendo em vista situações razoáveis de retroatividade (volta a tempo passado), quando benigna, isto é, não violadora de direitos dos sujeitos tributários passivos, o art. 106 arrola as situações em que ela pode ocorrer, enquanto o art. 105 trata do início da aplicação da legislação tributária para estabelecer que ela “aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”.

A norma do art. 105 motivou críticas doutrinárias em virtude de que o fato gerador jamais seria pendente, ou seja, não haveria fato gerador iniciado e ainda não completado. Isto é verdade, porque qualquer fato gerador somente existe e produz efeito quando todos os seus elementos formadores já tenham ocorrido, à luz mesmo do disposto no art. 114.

Todavia, a noção subjacente à regra do art. 105 é a de que pode haver hipóteses de incidência formadas por fatos e circunstâncias que ocorrem sucessiva-

mente no tempo, e não num só momento, tal como a renda periódica para incidência do imposto de renda, valendo recordar que, à época da promulgação do CTN, havia o entendimento de que o fato gerador desse imposto ocorria em 1º de janeiro do exercício em que se tornava devido, e apenas tomava o período-base encerrado antes dessa data como base para cálculo do *quantum debeat* do imposto.

De qualquer modo, o art. 105 não se mostra sem sentido porque um fato gerador cujo período de tempo tenha sido iniciado após a nova legislação, mas não tenha terminado, também fica abrangido pela nova legislação, desde que o término desse período venha a ocorrer depois desta, uma vez que antes do término do tempo desse período a situação tributável não está completa. Adicionalmente, também é requerida a observância do princípio da anterioridade, pois a norma em questão vigora no contexto de todo o ordenamento.

Em suma, já temos a percepção da influência e da relevância do tempo perante o direito relacionado à tributação, e também o direito no seu todo.

Porém, não é só, pois, como já apontado, o tempo se manifesta em inúmeras situações particulares previstas no direito tributário, por um modo ou por outro, para um fim ou para outro, não só para o nascimento e o perecimento de direitos e obrigações, mas também durante a sua existência.

Vejamos.

III. O tempo em situações particulares do direito tributário

Não há espaço para apresentar todas as situações particulares. Sendo assim, vou expor apenas algumas a título exemplificativo, mesmo porque seria praticamente inviável relacionar todas as possíveis.

Primeira situação particular exemplificativa: período de tempo necessário para a incidência tributária

Um sinal particular da relevância do elemento temporal para os fatos geradores de obrigações tributárias, e para estas próprias, está contido no (deriva do) inciso I do § 2º do art. 153 da Constituição de 1988, o qual, como se sabe, tornou obrigatório que o imposto de renda seja informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

Essa diretriz constitucional deu uma nova feição ao imposto de renda no Brasil, pois antes da sua vigência nunca houvera outra igual nas Constituições anteriores. De fato, embora os estudiosos do imposto de renda sustentassem que o fato gerador deve ser o acréscimo patrimonial ocorrido entre dois momentos do tempo, a rigor não havia tal exigência nos arcabouços constitucionais anteriores a 1988, e nem o CTN o exigia segundo a definição que deu para o fato gerador desse imposto no art. 43.

Pois bem, aqueles critérios (verdadeiros princípios do subsistema constitucional pertinente ao imposto de renda), por serem novidades constitucionais, de-

ram uma nova feição ao imposto, diferente da que tinha até então, pois o da universalidade requer que a incidência do imposto seja feita por períodos de tempo, para ser medido o aumento patrimonial ocorrido dentro dele através da consideração, no fato gerador e na sua base de cálculo, da universalidade de fatores positivos e negativos de mutação patrimonial ocorridos dentro desse lapso temporal, de modo a se poder verificar se, pela comparação entre a universalidade patrimonial que existia no seu início e a que é apurada no seu final, houve ou não acréscimo patrimonial.

Periodicidade é segregação da existência do contribuinte e das suas atividades por divisões do tempo que, não estando fixadas no mandamento constitucional, devem, como ele próprio diz, ser estabelecidas pela lei.

Destarte, sob o prisma constitucional o imposto de renda incide num momento do tempo em que se constata a existência de aumento patrimonial produzido por rendas ou proventos de qualquer natureza, o que, inevitavelmente, depende de haver a fixação legal de um período temporal no qual possa ou não haver acréscimo no patrimônio.

Também o critério da progressividade requer, para sua pureza relacionada à materialidade do fato gerador (aumento patrimonial derivado de rendas ou proventos de qualquer natureza), que haja a determinação, pela lei, dos períodos de incidência e de mensuração das mudanças no patrimônio do contribuinte. Com efeito, pode haver progressividade numa incidência sobre uma renda isolada, mas ela é falsa quando se lida com imposto que incide sobre acréscimo patrimonial, que somente pode ocorrer se for levada em conta a totalidade dos fatos positivos e negativos que impactam o patrimônio do contribuinte num específico lapso de tempo, após o qual começa um novo período que termina num novo fato gerador, cuja base de cálculo é determinada por uma nova aplicação das alíquotas progressivas.

Por outro lado, como o orçamento público cobre determinado período de tempo, e como o princípio da anterioridade anual guia-se pelos exercícios financeiros, ou seja, os anos-calendário, no sentido de que em cada exercício a União Federal pode cobrar um novo imposto de renda de cada contribuinte, a evolução ou involução patrimonial deste precisa igualmente ser feita periodicamente.

Por fim, se para a generalidade, ou seja, a vedação da seletividade de alíquotas, a incidência periódica não é tão relevante quanto para os outros dois princípios, também não deixa de contribuir para uma tributação mais igual das diversas espécies de rendas adquiridas no mesmo decurso do tempo.

A exposição das situações particulares de importância do elemento temporal foi iniciada por esta, e frente ao imposto de renda, em virtude das referidas diretrizes constitucionais, mas obviamente também pode ser relacionada a outros tributos que tenham incidência e base de cálculo por períodos, inclusive aqueles que sejam quantificados no sistema de não cumulatividade (ICMS, PIS, Cofins e

quaisquer outros), porque, respeitadas suas distinções, a completude dos respectivos fatos geradores pede a periodicidade.

É claro que o período poderia ser de apenas um dia, e não há barreira jurídica para isto, apenas a barreira e a conveniência da praticidade, além de que períodos muito curtos tenderiam a permitir resultados incongruentes e irrazoáveis.

Por isso mesmo, o imposto de renda das pessoas jurídicas já foi baseado no exercício social da entidade contribuinte, depois no semestre calendário e, no tempo da hiperinflação, em cada mês do ano civil, sendo atualmente incidente por trimestre civil com a opção pelo período anual. Tudo isso foi possível, e atualmente tem base no inciso I do § 2º do art. 153, que estabelece que os três critérios a que alude sejam aplicados “na forma da lei”.

Se passarmos a considerar outros tributos, vamos encontrar ingerências semelhantes do fator tempo, mesmo que seus fatos geradores não congreguem mais de uma ocorrência econômica.

É o caso dos impostos sobre a propriedade de bens, que, diferentemente dos tributos anteriormente referidos, incidem sobre o fato isolado da propriedade e têm base de cálculo sobre o valor dela, isto é, sobre o valor isolado de cada propriedade, e não sobre o conjunto das alterações no valor de todo o patrimônio do contribuinte, ou dos fatos econômicos que ele pratica, cujo conjunto num determinado tempo, como vimos, é relevante para o imposto de renda.

Ora, qualquer imposto sobre a propriedade de um bem precisa de uma norma legal que estabeleça o momento do tempo em que se constata a ocorrência do fato gerador e quem é seu contribuinte, já que o direito de propriedade se prolonga dia após dia e pode ser alienado ou ser extinto a qualquer momento. Assim, é possível que a lei competente estabeleça que o fato gerador ocorra, por exemplo, em 1º de janeiro de cada ano, e que o contribuinte é o titular do direito de propriedade nesse dia, mas ela poderia determinar que, na data da alienação, ocorreria um fato gerador tendo como contribuinte o alienante, e como base de cálculo o valor do bem proporcionalmente aos meses decorridos desde o fato gerador imediatamente anterior.

Mas há outras obrigações tributárias que também não demandam reunião de elementos fáticos ou elementos que se prolongam no tempo, como, por exemplo, o imposto de importação, que incide isoladamente sobre cada entrada de mercadoria estrangeira no território nacional. Para este, o momento de ocorrência do fato gerador é simplificado por se tratar de incidência sobre fato isolado, mas, mesmo assim, o tempo de ocorrência do fato gerador deve necessariamente ser estabelecido por norma legal a fim de que a situação necessária e suficiente para a existência da obrigação tributária possa ser constatada como definitivamente completada. Evidentemente que a fixação do aspecto temporal dessa hipótese de incidência também repercute na lei que vai regê-la. Por tudo isso, quanto

ao imposto de importação, seu fato gerador pode ser considerado ocorrido no momento do registro da respectiva declaração, ainda que a entrada efetiva no território nacional tenha ocorrido em outro momento, e tal determinação legal encontra amparo na alocação “salvo disposição em contrário” da parte inicial do art. 116 do CTN.

Portanto, com características distintas conforme a natureza de cada tributo, o tempo sempre exerce sua influência, e algumas vezes mais de um momento temporal pode ser influente.

Segunda situação particular exemplificativa: mais de um momento do tempo necessário para a inclusão de um fator positivo de mutação patrimonial na incidência tributária

Um segundo sinal da relevância de momentos do tempo, pertinente ao imposto de renda, pode ser encontrado na hipótese de incidência desse tributo definida pelo art. 43 do CTN como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de provento de qualquer natureza (fatores positivos de aumento patrimonial).

A disponibilidade, vale dizer, a possibilidade de usar, ou empregar, ou consumir, ou investir a renda, ou fazer qualquer uso dela, corresponde ao que a doutrina denomina “realização da renda”, e espelha, no fato gerador do imposto de renda, o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Por isso, José Luiz Bulhões Pedreira já alertava, décadas atrás, que não basta ter direito à renda, pois também é preciso poder dispor dela³.

Isto significa que pode haver um momento do tempo em que se adquire o direito à renda e outro momento posterior em que, somente a partir dele, a renda pode passar a ser usufruída. Em geral, esses elementos formadores do fato gerador ocorrem simultaneamente, mesmo quando o direito à renda tenha um termo de recebimento, mas há situações em que o direito à renda, já adquirido, não traz qualquer serventia imediata para o contribuinte.

Neste último caso, enquanto a renda não estiver realizada, isto é, disponível, não há fato gerador, mas fique certo que serventia não significa efetivo emprego

³ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro: Adcoas/Justec, 1979. v. I, n. 120 e 199). Sua doutrina foi acolhida por Gilberto de Ulhôa Canto (CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no Imposto sobre a Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)*, cabendo registrar que a doutrina de Bulhões foi transcrita nos Acórdãos n. 101-93.103 e n. 101-93.525, de 12 de julho de 2000 e 25 de julho de 2001, e repercutiu na decisão do Superior Tribunal de Justiça, conforme se lê no Recurso Especial n. 181.912/PR, decidido em 1º de outubro de 1998, sendo relator o Ministro Ari Pargendler e em outros julgados. Também Hugo de Brito Machado explica que renda não se confunde com disponibilidade, que pode haver renda, mas não estar disponível, e que não basta auferir renda, pois é preciso adquirir nova disponibilidade (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, p. 263), cuja lição foi transcrita pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n. 983.134/RS (Ministro Castro Meira, julgamento em 3.4.2008).

da renda para alguma finalidade, mas sim a simples possibilidade de empregá-la porque já há alguma maneira de utilizá-la.

Agora, se tivermos uma visão macroscópica do fato gerador do imposto de renda, sabendo que ele é submetido ao princípio da universalidade e que, por isso, se completa no momento do tempo que finaliza o período-base, vamos constatar que a aquisição da disponibilidade da renda não é o elemento definitivo do fato gerador (é parte, mas não a completude, da situação necessária e suficiente a que alude o art. 114), pois marca o momento em que, numa visão microscópica do fato gerador, aquela renda individualmente considerada vai integrar a universalidade de fatores positivos que, juntamente com os negativos, constituem o fato gerador a ocorrer no final do período de tempo legalmente eleito como período de apuração.

Por outro lado, quando há incidência do imposto de renda na fonte sobre a aquisição de uma renda isolada⁴, a realização desta, pela aquisição da sua disponibilidade, se dá no exato momento do tempo em que nasce a obrigação tributária, estabelecido pela lei e independentemente de período e reunião com outras rendas.

Isto é assim porque, antes desse momento, o titular do direito de receber a renda ainda não tem como dela dispor por qualquer modo, uma vez que ela ainda está na posse do devedor da renda (a fonte pagadora). É por isso que a lei estabelece com precisão que o momento do nascimento da obrigação tributária pertinente ao imposto de renda na fonte é aquele em que o devedor paga, credita, emprega, entrega ou remete a renda em benefício do seu credor, já que, quando ocorre um desses eventos (o primeiro que houver), o titular a renda pode usá-la por uma ou outra maneira (no caso de emprego, este já é um modo de aproveitamento).

Mesmo quando se trata de crédito na contabilidade do devedor, em conta a pagar a favor do credor titular da renda, este tem a disponibilidade por dois motivos: pode ir recebê-la em qualquer momento, já que o devedor reconheceu seu dever de entregá-la, motivo pelo qual o credor receber o que lhe cabe depende apenas dele, e, mesmo que não o receba, já pode fazer uso do seu crédito, por exemplo, através de uma cessão ou de outro ato. Assim, mesmo que não utilize o crédito e não o receba, ele já o tem à sua disposição, cabendo dizer novamente que a disponibilidade significa a possibilidade de usufruir a renda, e não necessariamente o seu uso, do mesmo modo que o fato gerador já existe mesmo que o contribuinte tenha a posse da renda, mas não a empregue ou lhe dê qualquer destino, conservando o dinheiro em caixa.

No cenário visto, pode-se notar que o tempo pode aparecer (ser considerado) em múltiplos momentos: um o da aquisição do direito à renda, outro o da aquisi-

⁴ Não é o momento para tratar dos aspectos constitucionais em torno da tributação isolada de renda. Independentemente deles, ela depende da disponibilidade da renda.

ção da sua disponibilidade, e outro o do encerramento do período de incidência do imposto periódico, sendo que no segundo momento pode ou não haver incidência na fonte e no terceiro sempre ocorre a incidência periódica do imposto.

Outrossim, há situações de acréscimo patrimonial oriundo de uma situação econômica, até mesmo contrária ao direito, mas o fenômeno do nascimento da obrigação tributária se dá pela percepção da disponibilidade econômica da renda, tal como naquela que advém de um jogo de azar ou da prática de um ato ilícito, casos em que a regra geral, de aquisição do direito seguida da aquisição da disponibilidade, é invertida, porque primeiro o contribuinte dispõe da renda e depois passa a ter direito sobre ela segundo a norma aplicável em cada caso.

O que se percebe, portanto, é que o momento do tempo em que a disponibilidade da renda é adquirida passa a ser um fator inafastável para o nascimento da obrigação de recolher imposto de renda. Sem ele não é possível haver tributação, com ele, e a partir dele, pode haver incidência, ainda que, se se tratar de imposto sobre a renda periódica, também seja preciso que haja o encerramento do período⁵.

O mesmo pode ocorrer com outros tributos que tenham regime de incidência semelhante, inclusive quando prevejam retenção na fonte.

Terceira situação particular exemplificativa: momento do tempo necessário para a inclusão de um fator negativo de mutação patrimonial na incidência tributária

O terceiro sinal particular exemplificativo da importância do fator tempo tem a ver com os fatores negativos de mutação patrimonial, os quais devem ser considerados no fato gerador e na base de cálculo em respeito ao princípio da universalidade, também conhecido como princípio da renda líquida. Isto é, o fato gerador se forma e sua base de cálculo se quantifica unindo todos os fatores positivos e todos os negativos que alteraram o patrimônio para mais ou para menos num certo lapso de tempo, sendo aqueles as rendas, os proventos, os ganhos de capital, os rendimentos, e estes os custos e as despesas.

Do mesmo modo que os fatores positivos são submetidos à verificação temporal da ocorrência da disponibilidade deles, os negativos devem ser considerados nos momentos em que surgiram, ou seja, em que passaram a existir, momentos estes em que se diz que os custos e as despesas foram incorridos.

Tanto quanto os fatores positivos integram o fato gerador e a base de cálculo quando suas disponibilidades tenham sido adquiridas, independentemente de recebimento em caixa, os negativos integram o fato imponible e a base de cálculo

⁵ Na linguagem jurídica e contábil, se diz que o período competente para a tributação de uma renda é aquele no qual, em um dos momentos de tempo dentro dele, ocorre a disponibilidade da renda. Do mesmo modo, o exercício competente para a dedução de uma despesa é aquele em que ela é incorrida, para cuja compreensão veja-se o conteúdo do próximo item, relativo à terceira situação particular exemplificativa.

no momento em que forem incorridos, ainda que seus pagamentos estejam pendentes.

O momento do tempo em que um fator negativo é incorrido é aquele em que se torna definitiva e incondicionalmente devido, o que via de regra se dá quando uma obrigação jurídica é contraída, mas também pode se dar por fatos da natureza, como a perda de um bem do patrimônio em decorrência de uma enchente, ou por um fato juridicamente disciplinado, como um crédito a receber para o qual o devedor esteja inadimplente, ou ainda por um ato ilícito, como a subtração ilegal de um bem patrimonial.

Outros tributos, cujas bases de cálculo também contemplam deduções, guiam-se pela mesma regra, ainda que com atenção às suas particularidades distintas do imposto de renda, pertinentes a cada um.

Mas há exceções ao que já foi exposto até aqui, tanto quanto aos fatores positivos quanto aos negativos de mutação patrimonial, como será exposto na parte seguinte deste estudo.

Quarta situação particular exemplificativa: momento do tempo, em hipóteses excepcionais, a ser considerado na computação de um fator positivo ou de um fator negativo na incidência tributária

A rigor, este quarto sinal da influência do tempo sobre as obrigações tributárias é uma continuidade dos anteriores. Ou melhor, embora até certo ponto possa ser vislumbrado num dos anteriores, há considerações adicionais em certas situações.

O que se observa, principalmente quanto ao imposto de renda das pessoas jurídicas baseado no lucro real, é a possibilidade de haver a aquisição definitiva e incondicional de um direito à renda, e também estar na disponibilidade do credor (do contribuinte), mas ela ainda não integrar a base de cálculo do imposto devido no período de tempo em que ocorreu a disponibilização da renda. Ou, ao contrário, pode haver o incorrimento num custo ou numa despesa, mas ela ainda não integrar a base de cálculo.

Neste campo, temos situações mais simples e outras mais complexas, mas todas derivadas de normas excepcionais.

Entre os fatores positivos para a mutação patrimonial pode ocorrer ter havido o recebimento de uma renda, portanto, com aparência de renda disponível, mas ainda não haver fato gerador porque sequer há direito à renda e muito menos sua disponibilidade.

O caso mais comum é o de antecipação de pagamento pelo devedor do preço de uma compra de bem ou serviço, fato este que a rigor sequer é pagamento no sentido jurídico de que pagamento é espécie de extinção de obrigação, enquanto para o credor uma antecipação do recebimento, em relação ao momento de entrega do objeto da compra ou serviço, é fato de mera detenção de disponi-

bilidade financeira (inconfundível com a disponibilidade econômica ou jurídica a que alude o art. 43 do CTN) do valor a ele entregue pelo devedor, o qual a rigor nem é devedor nesse momento.

Realmente, no momento da aquisição da disponibilidade financeira pelo recebedor do dinheiro, não há fato gerador do imposto de renda, porque ainda não houve a aquisição de direito à renda, mas, pelo contrário, face à *exceptio non adimpleti contractus*, há uma obrigação do recebedor, de devolver o que recebeu, caso venha a não cumprir sua obrigação de entregar o que vendeu.

Há, pois, um momento de neutralidade tributária no fato do recebimento, ao menos quanto ao imposto de renda e outros tributos que incidam sobre receitas adquiridas, embora, se estivesse vigente, poderia incidir a CPMF.

Outro exemplo dessa situação é o recebimento adiantado do aluguel de um bem a ser usufruído futuramente pelo locatário.

No lado inverso, dos fatores negativos, também para o devedor não há despesa incorrida no momento em que faz a antecipação do pagamento, pois ele fica credor da devolução se não receber o que adquiriu.

Portanto, é fenômeno semelhante em qualquer outra situação na qual uma despesa seja paga, mas antecipadamente ao gozo do direito do qual é contrapartida.

É o que se dá quando o empregador antecipa um vale ao empregado, ou um locatário paga antecipadamente aluguéis de meses futuros, situações que recebem o mesmo tratamento devido quando o comprador de um bem faz o pagamento antes de receber o que comprou.

Outro detalhe relacionado ao fator tempo, relativamente à inclusão de fatores negativos no fato gerador e na sua base de cálculo do imposto de renda, diz respeito à distinção entre custo e despesa. Como o nome diz, custo é o valor devido pela aquisição de um bem, embora também possa ser de um serviço, e despesas são outros dispêndios necessários à realização das atividades da empresa ou à manutenção da sua fonte produtora. Este conceito está manifestado expressamente na definição de despesa operacional necessária, contida no art. 47 da Lei n. 4.506, que começa dizendo que são operacionais as despesas não incluídas nos custos.

Esta distinção tem explicação lógica no fato de que as despesas existem no momento do tempo em que forem incorridas e consumidas (utilizadas), enquanto os custos são inversões de recursos para a aquisição de bens que permanecem no ativo patrimonial, portanto, não sendo consumidos imediatamente. Pode ser o custo de um bem a ser revendido, ou de um bem a ser empregado na produção de outro, custo este que fica como custo de estoque ou custo de bem do ativo não circulante, enquanto o bem permanecer na titularidade do contribuinte.

Por esta razão, o momento do tempo em que os custos de um desses bens passam a integrar o fato gerador e a base de cálculo do imposto de renda é aque-

le em que o bem sai do patrimônio por alienação ou perda, ou, no caso de bens não destinados à venda, mas a emprego nas atividades, nos momentos em que, durante sua permanência no patrimônio, vão perdendo valor pelo desgaste físico (depreciação), ou perda imaterial pelo decurso do tempo (amortização), ou por exaurimento (exaustão de recursos minerais ou florestais).

Como já dito, a disponibilidade financeira em regra é neutra para o fato gerador do imposto de renda e sua base de cálculo.

Porém, outras vezes o momento do tempo relevante para inclusão de uma renda na base de cálculo é exatamente o da obtenção da disponibilidade financeira pelo pagamento, após ter havido a disponibilidade jurídica.

Isto se dá quando a norma jurídica estabelece que a tributação deve ou pode ocorrer proporcionalmente ao recebimento do preço de um negócio, como no caso, já aludido, de ganho de capital pela venda de bem do ativo não circulante da pessoa jurídica. E também no caso de imposto devido na fonte e o do lucro presumido.

Como dito acima, há situações mais complexas, como, por exemplo, a venda de bens e serviços para serem produzidos a longo prazo, e a construção civil. Independentemente da apreciação de aspectos constitucionais, para essas situações há regimes especiais de apuração da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, os quais a grosso modo fixam os momentos de inclusão dos custos e das receitas paralelamente à evolução das obras, abandonando-se a regra geral de tributação conforme a aquisição da disponibilidade jurídica das respectivas rendas e o incorrimento nos custos.

Quinta situação particular exemplificativa: espera do momento do tempo para computação de um fator positivo ou de um fator negativo na incidência tributária

Esta quinta situação particular relativa ao momento do tempo em que um fator positivo ou um fator negativo integra o fato gerador e a base de cálculo do imposto de renda poderia ser apresentada como outra hipótese excepcional entre as que foram mencionadas no item anterior.

Não obstante, seu destaque em separado decorre do fato de que fatores positivos ou negativos podem estar pendentes de um evento ainda não ocorrido, para passarem a participar do fato gerador e da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica.

São situações que, juridicamente, podem estar sujeitas a uma condição suspensiva, ou pode se tratar de uma em que não haja uma condição suspensiva contratual, mas haja a sujeição a um fato cuja ocorrência seja incerta ou dependente da ação de outra pessoa.

Nestes dois casos, pode estar envolvida a aquisição ou o reconhecimento de um direito, e esse direito pode ser a uma renda, portanto, a um fator positivo de aumento patrimonial teoricamente tributável pelo imposto de renda da pessoa

jurídica. Doutro lado, a pendência pode ser relativa a uma possível despesa, ou seja, a um fator negativo de redução patrimonial, o qual pode ser dedutível da base de cálculo do referido imposto.

Na vida de um empreendimento econômico é constante a existência de situações pendentes, cuja pendência está fora do seu controle. A própria contratação de um novo negócio jurídico pode estar pendente por diversas circunstâncias, como, exemplificativamente, uma proposta enviada, que já obriga o proponente, mas que ainda está na dependência da aceitação da pessoa a quem foi feita, caso em que somente haverá contrato no momento do tempo em que houver a manifestação de vontade do destinatário da proposta, cuja manifestação seja no sentido de aceitar sem ressalvas o que lhe foi proposto.

Num caso como este, mesmo no momento do tempo em que passa a haver o contrato perfeito e acabado pela aceitação da proposta, não há mutação patrimonial, ou seja, é momento fiscalmente neutro, mas há a formação dos direitos e das obrigações espelhados na proposta, e passa a ocorrer mutação patrimonial para as duas partes apenas após o momento do tempo em que houver a concretização desses direitos e obrigações pelo cumprimento do contrato.

Existem outras situações de pendência em que há um estado de incerteza cuja conclusão pode acarretar uma renda ou uma despesa para as pessoas envolvidas. O exemplo talvez mais comum seja o de controvérsias a serem solucionadas em processos administrativos ou judiciais, ou submetidas a juízo arbitral, as quais podem girar em torno de tributos possivelmente devidos, ou de repetição de indébito tributário, ou de ganhos ou perdas de natureza civil.

Nestas situações, enquanto não houver a solução definitiva da pendência pelo órgão competente para pronunciá-la, não há renda que pode derivar do ganho da causa, se o resultado for este, assim como não há despesa se a causa for perdida. Tecnicamente falando, antes da solução definitiva não há direito adquirido, e menos ainda disponibilidade de renda, assim como não há despesa devida e incorrida⁶.

Entretanto, segundo as normas legais sobre as demonstrações financeiras, havendo uma possível despesa, dependendo do grau de possibilidade de vir a ocorrer a perda, deve-se abrir uma provisão no passivo, a qual não é dedutível do lucro real tributável exatamente porque ainda não é certa e definitivamente devida⁷. Tal procedimento contábil justifica-se como uma medida de cautela para

⁶ A decisão definitiva favorável ao contribuinte pode provir de um órgão administrativo, como o CARF ou o TIT-SP, a qual não se transfere para o Poder Judiciário, salvo situações excepcionálsimas. Também pode ser definitiva a decisão final administrativa contrária ao contribuinte, mas que seja aceita por este sem recorrer ao Poder Judiciário. Todavia, se o contribuinte não obteve sucesso na instância administrativa e pretender discutir o assunto perante o Poder Judiciário, permanece a situação pendente.

⁷ É por este motivo que em regra as provisões não são dedutíveis do lucro real, podendo a dedução

resguardar o patrimônio contra o risco de ter havido distribuição de lucros com base no valor pendente, bem como para atender ao chamado “emparelhamento de despesas e receitas”, segundo o qual devem ser levadas ao lucro líquido as receitas e as despesas que lhes sejam correspondentes, isto é, que tenham conexão com receitas do período porque dizem respeito à produção dessas receitas.

Na linguagem contábil, tais despesas são consideradas incorridas, ainda que não o sejam para efeitos tributários. Outrossim, o emparelhamento tem origem na Lei n. 6.404, na qual o art. 187, § 1º, alínea *b*, estabelece que na determinação do resultado do exercício devem ser computados “os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos”. A correspondência requerida pela norma consiste nos elementos que devem estar emparelhados, isto é, despesas, encargos e perdas correspondentes às (emparelhadas com) suas respectivas receitas.

É essa mesma norma que também justifica, como mencionado no item anterior, os custos de aquisição ou produção de bens de ativo somente serem levados ao resultado, inclusive tributável, quando tais bens forem vendidos, ou perecerem, ou à medida da sua depreciação, amortização ou exaustão.

Em relação às rendas pendentes, a sua inclusão no fato gerador e na base de cálculo do imposto de renda apresenta uma complexidade maior, porque não basta haver o reconhecimento da existência do direito à renda que estava pendente até a decisão final, pois ainda é necessário que ela esteja disponível para o vencedor da demanda.

Este ponto é objeto de intensa controvérsia nas lides tributárias, mas não deveria sê-lo, pois significa, nada mais nada menos, cumprir o requisito legal do art. 43, segundo o qual uma renda somente integra o fato gerador do imposto de renda quando estiver disponível para o contribuinte, o que penso ter deixado explicado ao tratar da segunda situação particular neste Tópico III do presente texto, quando recorri à sabedoria de Bulhões Pedreira e citei autores de escol que o seguiram, assim como decisões administrativas e judiciais.

Portanto, tanto quanto qualquer outra renda cujo direito tenha sido definitiva e incondicionalmente adquirido não pode ser tributada antes do momento do tempo em que puder ter alguma serventia para o contribuinte, outro não pode ser o tratamento para o direito que dependa de ser definitiva e incondicionalmente reconhecido em uma decisão judicial ou administrativa irreversível, vale dizer, transitada em julgado.

Se a decisão transitada em julgado for líquida e certa (independente de liquidação), e se o direito reconhecido puder ser exercido pelo contribuinte, ele já tem a disponibilidade e deve incluir o respectivo valor na sua receita e no seu lu-

haver exclusivamente nas hipóteses expressamente previstas em normas legais (Lei n. 9.249, art. 13, inciso I).

cro tributável, eis que o fato gerador está completo em todos os seus aspectos, isto no sentido de que o respectivo valor deve integrar a base de cálculo do imposto devido no final do período.

Outrossim, uma sentença ilíquida não realiza o fato gerador, porque falta ainda o aspecto quantitativo, e o momento do tempo para inclusão no lucro tributável é o do trânsito em julgado da decisão relativa à liquidação, obviamente supondo-se que a sentença, agora certa quanto ao direito e líquida quanto ao respectivo valor, possa dar ao contribuinte alguma maneira de usar a renda, tal como explicado acima.

Neste caso, curiosamente há uma nova espera de um novo acontecimento também futuro e incerto quanto ao montante do direito já reconhecido, além da espera que antes houve quanto à decisão sobre a existência ou não desse direito.

Há múltiplas variáveis possíveis, em cada uma cabendo um tratamento tributário baseado nos mesmos requisitos expostos. Por exemplo, se uma decisão judicial transitada em julgado foi no sentido de que o contribuinte tem o direito a valor certo, mas para ser aproveitado não por execução judicial, e sim por compensação na extinção de obrigações tributárias, ou seja, quando a decisão reduz a modalidade de exercício do direito à compensação, a disponibilidade somente ocorrerá quando houver um débito tributário desse contribuinte que seja passível de compensação.

Também curiosamente, nesta circunstância há uma nova espera de um acontecimento futuro e incerto, além da espera que antes houve quanto à decisão sobre a existência ou não de um direito, e da possível espera quanto à definição do valor do direito.

Não cabe qualquer estranheza quanto a se ter que percorrer trajetória tão longa e tão demorada no tempo, pois, se o fisco tiver sido o vencedor do direito de tributar, esse direito somente lhe está assegurado após a decisão final. Por outro lado, qualquer delonga no tempo, para poder exercer seu direito de lançar, ocorre legalmente, pois depende da norma legal que sujeita a ocorrência do fato gerador à existência do fato gerador que, para sua completude, exige que haja renda adquirida e disponível para o contribuinte.

Uma derradeira observação quanto à importância do tempo na obrigação tributária, consiste em que o lapso temporal para o fisco exercer seu direito de lançar o imposto tem ponto de partida na data em que o contribuinte tiver a possibilidade de usufruir a renda, em qualquer das situações acima mencionadas. Este é o ponto no tempo a ser considerado quando for aplicado o art. 150 ou o art. 173 do CTN.

Mas igualmente o contribuinte tem tempo para exercer seu direito, o qual, se for à repetição de um indébito tributário, corre o risco de prescrição ou decadência, seja pela aplicação das normas do CTN, seja pelas previsões contidas no Decreto n. 20.910, cujos prazos são contados a partir do momento do tempo em que adquiriu o direito e pôde exercê-lo.

IV. Conclusão

Em suma, observamos várias influências do tempo principalmente no direito tributário, mas também no direito em geral, constatando o tempo no qual surgem direitos e obrigações e outro tempo no qual tais direitos e obrigações deixam de existir.

Foram ideias e pensamentos muito singelos, mas serviram para destacar como o tempo atua intensamente, e em algumas situações e circunstâncias tomadas exemplificativamente, mas atua sempre, inclusive quando haja a necessidade de espera de um acontecimento futuro e incerto.

Referências

- CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no Imposto sobre a Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Noeses.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, p. 263.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro: Adcoas/Justec, 1979. v. I.