

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito
Tributário e Finanças Públicas

ALINE ARAÚJO PORTELA MONTENEGRO

DISPONIBILIDADE JURÍDICA DO IMPOSTO SOBRE A
RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

BRASÍLIA

2009

ALINE ARAÚJO PORTELA MONTENEGRO

**DISPONIBILIDADE JURÍDICA DO IMPOSTO SOBRE A
RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* de Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Professor Rubim Lemos

Brasília-DF

2009

ALINE ARAÚJO PORTELA MONTENEGRO

**DISPONIBILIDADE JURÍDICA DO IMPOSTO SOBRE A
RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado em __/__/__,
com menção ____ (_____).

RESUMO

Análise da extensão do conceito de disponibilidade jurídica e seus desdobramentos para incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza. Conceitos e princípios fundamentais do tributo, com enfoque para o artigo 43 do Código Tributário Nacional, que prevê como fato gerador do imposto a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Análise dos conceitos de disponibilidade jurídica e de disponibilidade econômica. Necessidade de verificação da efetiva capacidade contributiva do contribuinte como balizador para a incidência tributária, em detrimento de meros lançamentos contábeis, que não tenham repercussão no campo econômico. Disponibilidade jurídica e a necessidade de identificação de um acréscimo patrimonial. Precedentes jurisprudenciais e análise de legislação. Real proveito econômico do contribuinte deveria ser o verdadeiro alvo do imposto de renda, pois é o fator que reflete a capacidade contributiva individual, ou seja, pagamento do tributo na medida da riqueza.

Palavras-chave: Disponibilidade jurídica, capacidade contributiva, acréscimo patrimonial.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
1. IMPOSTO DE RENDA	
<i>Noções fundamentais.....</i>	8
1.2 Princípios	11
1.2.1 <i>Legalidade.....</i>	11
1.2.2 <i>Anterioridade</i>	12
1.2.3 <i>Irretroatividade</i>	13
1.2.4 <i>Igualdade</i>	14
1.2.5 <i>Impossibilidade de Confisco</i>	15
1.2.6 <i>Periodização Anual</i>	15
1.2.7 <i>Pessoalidade</i>	16
1.3 Critérios do Imposto de Renda.....	17
2. DISPONIBILIDADE JURÍDICA	
2.1 <i>Conceito.....</i>	19
2.2 <i>Disponibilidade Jurídica x Disponibilidade Econômica.....</i>	21
2.3 <i>Disponibilidade Jurídica da Pessoa Física e da Pessoa Jurídica.....</i>	24
3. EM QUE MEDIDA A AQUISIÇÃO DE DISPONIBILIDADE JURÍDICA DEVE ENSEJAR A TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO DE RENDA?	
3.1 <i>Capacidade Contributiva</i>	28
3.2 <i>Análise do problema... ..</i>	34
CONCLUSÃO	44
BIBLIOGRAFIA	45

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal atribui à União a competência privativa para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, competindo ao Código Tributário Nacional a caracterização dos elementos da norma-matriz de incidência do imposto.

Um aspecto que muito se discute, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, é a caracterização da hipótese de incidência do imposto de renda. Vale dizer, qual é o fato ou circunstância que, ocorrida, autoriza, nos termos da lei competente, a incidência do imposto. O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), no seu artigo 43, prevê as situações que autorizam a cobrança do tributo, dizendo: *“O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”*

Ao se referir à aquisição da disponibilidade jurídica e aquisição de disponibilidade econômica, o Código Tributário Nacional pretende que haja incidência do imposto de renda não só quando haja o efetivo auferimento de renda ou proventos de qualquer natureza, mas, sobretudo, nas situações em que há o efetivo acréscimo patrimonial, que é o verdadeiro balizador da incidência tributária. Não há maiores controvérsias acerca da tributação incidente sobre a efetiva aquisição da disponibilidade econômica; dúvida, portanto, surge quando a tributação do imposto de renda visa a alcançar situação em que o sujeito passivo tem a mera aquisição da disponibilidade jurídica, sem que tenha havido repercussão patrimonial positiva.

Em sendo assim, referindo-se o Código Tributário Nacional à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. Daí a análise do tema, qual seja, se há incidência do imposto de renda em situações em que o sujeito passivo detém a disponibilidade jurídica sem que haja conjugação com um acréscimo patrimonial. Do mesmo modo, há de se entender que o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial mais a respectiva disponibilidade jurídica ou econômica (CTN, art. 43).

Neste sentido, a idéia do presente trabalho é analisar o momento para incidência do imposto de renda, seu fato gerador, quando há a aquisição da disponibilidade jurídica.

Tal tema é fruto de debates e reflexões jurisprudenciais e legais, com estudos de casos concretos que ensejaram controvérsia acerca da incidência tributária. O estudo proposto tem absoluta relevância, eis que delimita o campo de incidência do imposto de renda, sendo, portanto, de grande interesse para a sociedade em geral, especialmente para aqueles sujeitos que visam sua descaracterização como contribuinte do tributo.

O tema é tão complexo que o anteprojeto do Código Tributário Nacional não usou as expressões “aquisição da disponibilidade jurídica” e “aquisição da disponibilidade econômica”, mas só falou em “aquisição de riqueza nova”, focalizando assim a característica essencial do imposto, que é a imposição sobre a capacidade contributiva, manifestada pelo ingresso de novos elementos de poder econômico provenientes da exploração da fonte produtora.

Todavia, contrariando o anteprojeto, o Código Tributário Nacional achou por bem distinguir tais expressões, distinção esta que perdura até hoje.

Não parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou proventos sem que haja acréscimo patrimonial, que é ingresso ou auferimento de algo, a título oneroso. Portanto, em regra, o Código Tributário Nacional previu como hipótese de incidência do imposto de renda a aquisição

da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, considerando que essa aquisição de disponibilidade traga um acréscimo patrimonial, isto é, riqueza nova, que é o valor excedente às despesas, legalmente dedutíveis, necessárias para auferir os rendimentos.

Portanto, na prática, a incidência tributária objetiva atingir a efetiva aquisição de riqueza pelo contribuinte, ou melhor, o acréscimo patrimonial, de sorte a respeitar a capacidade contributiva e os princípios e critérios balizadores do tributo.

Noutras palavras, a disponibilidade econômica ou jurídica da renda só ocorre quando houver real acréscimo patrimonial, não cabendo a tributação sobre mera expectativa de ganho futuro e em potencial.

1. IMPOSTO DE RENDA

1.1 Noções Fundamentais

A Constituição Federal não criou tributos, mas, apenas, discriminou competência para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo. Poderia, é certo, tê-lo feito, já que o poder constituinte é soberano. Preferiu, todavia, permitir que cada pessoa política, querendo, institua os tributos de sua competência.¹

O imposto de renda, como tributo federal (Art.153, III, da Constituição Federal), tem como fato gerador, conforme o Código Tributário Nacional, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. A Renda pode ser entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e os proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais do contribuinte, o qual pode ser pessoa física ou jurídica. Aliás, há ainda um grupo particular de contribuintes, os equiparados a pessoas jurídicas, ou seja, pessoas físicas que, para o direito tributário, são tributados como pessoas jurídicas. Como exemplo, cite-se as firmas individuais, atualmente chamadas de empresários individuais.

A base de cálculo do imposto de renda, ou renda tributada, é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis (Código Tributário Nacional, artigo 44). Sendo o contribuinte pessoa física, a base de cálculo são os rendimentos - tudo o que foi auferido em dado período, sendo que alguns tipos de despesas são possíveis de serem abatidos, como os

¹ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 1999, p.334.

com saúde e, para os profissionais liberais, os gastos necessários à sua atividade registrados em livro caixa. Já no caso das pessoas jurídicas, a base de cálculo é o lucro - a receita menos a despesa. Na prática, somente as grandes empresas realizam essa conta, o chamado regime de apuração do lucro real. As empresas menores quase todas apuram o imposto pelo montante de lucro presumido - um percentual aplicado sobre o total da receita, conforme o ramo de atividade.

A função do imposto de renda é nitidamente fiscal, tendo enorme importância no orçamento da União, sendo a principal fonte de receita tributária. Além da função fiscal, o imposto de renda, inegavelmente, atua como instrumento de intervenção do poder público no domínio econômico (função extrafiscal), sendo fundamental seu papel na redistribuição das riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares, daí promover o desenvolvimento econômico regional e setorial.

A alíquota utilizada depende do contribuinte, e do valor de sua renda. Até um determinado valor de renda anual, o contribuinte pessoa física é isento. Relativamente ao imposto de renda do ano de 2009, a isenção foi até R\$ 1.372,81 mensais. A partir daí, e de forma crescente, incide imposto às alíquotas de 15% e de 27,5% sobre a parcela da renda que exceder determinados limites.

Quanto aos contribuintes, estão obrigados a apresentar a declaração Anual de Ajuste (dados relativos ao imposto de renda declarado no ano de 2009):

a) contribuinte que recebeu rendimentos tributáveis superiores ao piso tributável, sendo que para o ano de 2009, isto correspondeu a R\$16.473,72;

b) contribuinte que recebeu rendimentos isentos, não-tributáveis – como indenização trabalhista ou FGTS - ou tributados exclusivamente na fonte, cuja soma foi superior a R\$ 40.000,00;

c) quem tinha posse ou propriedade em 31 de dezembro com valor superior a R\$ 80.000,00;

d) contribuinte que adquiriu receita bruta com atividade rural acima de R\$ 82.368,60;

e) contribuinte que fez operações em Bolsa de Valores;

f) quem participou do quadro societário de pessoa jurídica;

g) contribuinte que alienou bens em que foi apurado ganho de capital com incidência do imposto.

Em relação às pessoas jurídicas, a alíquota é de 15%, aplicada sobre o lucro real ou sobre o lucro presumido. Há um adicional de 10% sobre o montante que ultrapassa R\$ 20.000,00 ao mês - o que resulta em um máximo de 25%.

Segundo dicção do § 1º do artigo 43 do CTN, a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte de origem e da forma de percepção, sendo que, a teor do § 2º do mesmo dispositivo, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a disponibilidade da receita ou rendimento oriundos do exterior, para fins de incidência do imposto.

Há isenções e reduções para empresas que se instalam em certas regiões, calculadas com base no lucro da exploração, aproveitamento de prejuízos fiscais de exercícios anteriores, incentivo fiscal para investimentos em cultura, entre outros. As empresas também podem usar a figura do pagamento de juros sobre capital próprio para distribuir parcela do lucro a sócios pessoas físicas com a retenção na fonte de 15% e sem nenhuma outra incidência. Pessoas físicas assalariadas, no entanto, sofrem retenção na fonte à alíquota de até 27,5%.

As microempresas têm um tratamento tributário privilegiado, por meio do Simples Nacional, que abrange os mais importantes tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IPI), além de tributos estaduais e municipais, e é pago também sobre uma porcentagem das receitas, crescente conforme o tamanho da empresa. A principal vantagem do SIMPLES é para as empresas com atividade intensiva em mão-de-obra, pois, nesta modalidade, elas não sofrem a

incidência da cota patronal da contribuição previdenciária (20% sobre os salários).

1.2 Princípios

Como relação jurídica que é, a relação de tributação comporta a existência de inúmeros princípios, que são normas de maior hierarquia e orientam a aplicação das demais, cujo principal objetivo é proteger o contribuinte contra os abusos do poder.

Especialmente no tocante aos princípios constitucionais-tributários, eles *“traduzem no imo e em suas expansões projeções de direitos fundamentais, ou melhor, no miolo, são garantias de direitos fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade, além de valores republicanos, federalistas e solidaristas”*.²

Dentre os princípios aplicáveis ao imposto de renda, os principais são:

1.2.1 Legalidade

Por tal princípio, o cidadão tem a garantia de que nenhum tributo será instituído ou aumentado a não ser por meio de lei, conforme disposto no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal. Sendo a lei manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes no parlamento, entende-se que o tributo instituído em lei significa tributo consentido, ou seja, há a concordância para que o Estado invada a esfera patrimonial de cada um para satisfazer as necessidades coletivas. Isto é, a tributação deve ser decidida não pelo chefe de governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras. Presta-se, ainda, o princípio a garantir a segurança nas relações do particular-contribuinte com o Estado-fisco, sendo que a lei estabelece o

² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 198.

regramento de tal relação jurídica, com os direitos e obrigações de cada sujeito.

A criação do imposto de renda por lei significa, ainda, estabelecer todos os elementos que particularizam o tributo, definindo sua natureza jurídica e tornando-o único dentre as várias possibilidades de aquisição de receita tributária. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter a descrição do fato tributável, a definição da base de cálculo e alíquota, o critério para identificação do sujeito passivo e, se diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade, o sujeito ativo da relação tributária.

Discorrendo acerca do princípio da legalidade, MACHADO³ leciona:

“a rigor, o que a lei deve prever não é apenas a hipótese de incidência, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a hipótese de incidência e o consequente mandamento. A descrição do fato temporal e da correspondente prestação, com todos os seus elementos essenciais, e ainda a sanção, para o caso de não prestação.”

Como a criação de todo tributo deve obedecer ao princípio da legalidade, não seria diferente com o imposto de renda, cujos elementos da norma-matriz de incidência devem estar previstos em lei, legitimando, assim, a cobrança tributária.

1.2.2 Anterioridade

Segundo alínea “b” do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, é vedado a cobrança de tributos *“no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”*.

Tal princípio, conforme leciona COELHO, *“expressa a idéia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de*

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 64.

gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo, dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades".⁴

Portanto, no caso do imposto de renda, pelo princípio da anterioridade, a criação ou aumento do tributo deve ocorrer antes do início do exercício no qual é cobrado. Tal princípio evita o efeito surpresa do tributo, eis que evita que a lei agrave os efeitos tributários às vésperas do novo exercício financeiro, o que, por conseguinte, geraria um ônus inesperado pelo contribuinte.

Embora sujeito à anterioridade de exercício estabelecida pelo artigo 150, III, b, da Constituição Federal, o imposto de renda foi excepcionado da necessidade de observância da anterioridade nonagesimal de que cuida a alínea "c" do inciso III, do artigo 150, conforme dispõe o § 1º do mesmo artigo, de modo que a majoração ocorrida no final do exercício pode produzir efeitos a partir de 1º de janeiro, mesmo que a publicação tenha ocorrido no dia 31 do mês anterior.

1.2.3 Irretroatividade

Tal princípio deflui da necessidade de assegurar ao contribuinte segurança e certeza quanto a atos pretéritos em face da lei. Em sendo assim, é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado.

Neste diapasão, preceitua o artigo 150, III, a, da Constituição Federal de 1988, respeitando assim o princípio de que "*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito a coisa julgada*", expresso no artigo 5º, inciso XXXVI, da Carta Política. Apenas a lei mais benéfica é que pode retroagir.

Examinando a matéria no campo tributário, CARRAZA⁵ lembra que:

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 214.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 243.

O Estado-de-Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade e que nele impera a lei, e mais do que isto, a certeza de que, da conduta das pessoas não derivarão outras conseqüências jurídicas além das previstas, em cada caso e momento, pela lei vigente. Sendo assim, quando o Poder Legislativo baixa leis retroativas, altera as condições básicas do Estado-de-Direito, quebrando, irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, elas já não têm segurança, pois ficam à mercê, não só do direito vigente (o que é normal), mas também, de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se isto acontece, o Estado-de-Direito soçobra.

Portanto, o princípio da irretroatividade não permite que a criação de tributos seja retroativa à data da promulgação ou então, no mesmo exercício financeiro da publicação da lei, por ferir um princípio do direito adquirido, entretanto, se for para beneficiar os indivíduos, sua aplicação pode retroagir, desde que não atinja direitos de terceiro.

1.2.4 Igualdade

Tal princípio apresenta-se como uma garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Isto não quer dizer que todos serão tributados na mesma medida, e sim, que aqueles com maior capacidade contributiva deverão pagar imposto maior. Eis o raciocínio do imposto progressivo, cuja igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva.

Portanto, o imposto de renda deve ser pago por todos de forma uniforme e proporcional a riqueza gerada decorrente de rendas ou proventos, isentando-se apenas os contribuintes que não possuem capacidade econômica, evitando o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

1.2.5 Impossibilidade de Confisco

Prescreve o artigo 150, IV, da Constituição Federal, que é vedado utilizar tributo com efeito de confisco. Ou seja, há limitação ao direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim, os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho.

Para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisá-lo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, deve ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação, verificando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade, etc.

1.2.6 Periodização Anual

A Constituição Federal adotou, implicitamente, o período anual, para a apuração do imposto sobre a renda, pois é a anualidade que conduz o país. A lei orçamentária determina que as receitas e despesas sejam estimadas para o prazo de um ano. É de um ano, também, o período a ser considerado para a prestação de contas dos administradores, via de regra, o mesmo ano em que as previsões orçamentárias serão implementadas. O fator tempo é determinante na verificação da ocorrência da hipótese tributária do imposto de renda e na apuração de sua base de cálculo. Essa periodicidade é inafastável e decorre, necessariamente, do princípio da capacidade contributiva e, por consequência, também do princípio da igualdade. Por conta do princípio da anterioridade, a periodicidade da renda, segundo o que se depreende do texto constitucional, não deve ser inferior a um ano.

Assim, em que pese a exigência de antecipações, o imposto sobre a renda, na sistemática do lucro real anual, que é a regra geral, deve ser apurado entre o dia primeiro de janeiro e o dia trinta e um de dezembro, período que

corresponde a um exercício financeiro. As antecipações do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas são feitas através do imposto retido na fonte e dos recolhimentos mensais, calculados em bases estimadas, ou mediante o levantamento de balancetes mensais acumulados, para fins de redução ou suspensão do imposto. Porém, em trinta e um de dezembro, deve ser levantado o balanço geral, para apurar o valor do imposto devido, que, ajustado às antecipações realizadas, demonstra se o saldo final será devedor (imposto a pagar) ou credor (imposto pago indevidamente ou maior que o devido).

1.2.7 Pessoaalidade

O caráter pessoal que deve ser revestido o imposto refere-se à aptidão de poder relacionar-se à pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária, considerando a sua condição econômica e levando em conta indícios que possam sugerir a existência de riqueza tributável. É uma técnica adotada para aferir a capacidade econômica.

Ressalte-se que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e graduados segundo a capacidade econômica (contributiva) dos contribuintes.

Portanto, o caráter pessoal referido pela Constituição Federal significa que a pessoa tributada tenha o imposto incidente nas suas características pessoais, que não possa ele, pessoa, transferir ou repassar a terceiros.

1.3 Critérios do Imposto de Renda: Generalidade, Universalidade e Progressividade⁶

Segundo o disposto no artigo 153, § 2º, da CF, o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da

⁶ (Baseado no texto de) Peixoto, Marcelo Magalhães. "O surgimento mundial do imposto de renda – breve histórico no Brasil". Disponível no sítio www.jusvi.com/artigos/1091, acessado em 13/10/2009.

progressividade, na forma da lei. Isto quer dizer que o imposto de renda deverá incidir sobre todas as espécies de rendas e proventos (universalidade), auferidas por quaisquer pessoas (generalidade) e quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicável (progressividade).

Comentando cada critério, a generalidade (art.153, §2º, I) decorre do princípio da igualdade e diz respeito ao campo subjetivo. Significa que o imposto de renda deve incidir e ser cobrado, tanto quanto possível, de todas as pessoas, daí sua identificação com o elemento pessoal da Regra-Matriz de incidência tributária, respeitado o princípio da capacidade contributiva.

OLIVEIRA⁷ conceitua a generalidade nos seguintes moldes:

Entenda generalidade como a submissão de todos os gêneros e espécies de rendas e proventos à incidência do imposto, preceito este que se espraia por outros dispositivos constitucionais, assim como o da universalidade, que significa a abrangência do universo das pessoas adquirentes de rendas e proventos no campo da tributação.

Em sendo assim, o critério generalidade significa que o imposto de renda deve abranger todos os contribuintes que praticam o ato ou estejam em igual relação com o fato material descrito na hipótese de incidência.

Pelo critério da universalidade, o imposto de renda deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelos contribuintes no período-base e relaciona-se com a extensão da base de cálculo. Entrelaça-se com o elemento material do imposto, pois abrange quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, respeitado o princípio da capacidade contributiva e excetuados os casos de isenção, os quais devem ser devidamente justificados em face dos princípios constitucionais, já que o princípio geral é o da universalidade.

Neste sentido, a universalidade impede a exclusão apriorística de determinada categoria de rendimentos do rol dos fatos tributáveis.

Já o critério da progressividade (art.153, §2º, I) também decorre do princípio da isonomia. Relaciona-se, da mesma forma, com os princípios da

⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Caderno de Pesquisas Tributárias 14/177, São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, 1989.

capacidade contributiva e da pessoalidade. Determina o constituinte que a tributação do imposto sobre a renda se faça de forma progressiva, ou seja, quanto maior a renda, maior a alíquota do imposto. Este critério determina a existência de diversas alíquotas para o imposto de renda, de acordo com a faixa de renda do contribuinte. Assim, o valor a ser pago a título de imposto variará não somente com a variação da base de cálculo, mas também com a variação da alíquota. Identifica-se, então, com o critério quantitativo da Regra-Matriz de incidência, ou seja, quanto maior a renda do contribuinte, maior será a base de cálculo do tributo e, igualmente, maior será a alíquota sobre ela incidente.

O objetivo da progressividade é distribuir riquezas e, assim, reduzir as desigualdades sociais, em busca da justiça social. Sobre isso, afirma Carrazza⁸:

Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade (...). Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributárias (bases de cálculo in concreto) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.

Portanto, a progressividade é a única técnica que permite a personalização dos impostos, como expresso no art. 145, § 1º, da Carta Magna.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 20ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 83.

2. DISPONIBILIDADE JURÍDICA

2.1 Conceito

O Código Tributário Nacional, ao tratar sobre a hipótese de incidência do Imposto de Renda, refere-se à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, a teor do artigo 43.

Muitas dúvidas surgem, tanto para as pessoas jurídicas quanto para as pessoas físicas, quanto ao momento e forma de caracterização de tal disponibilidade econômica ou jurídica.

Conceituando, sabe-se que disponibilidade é a qualidade ou estado do que é disponível, do que se pode usar livremente, é a “*qualidade dos valores e títulos integrantes do ativo dum comerciante, que podem ser prontamente convertidos em numerário*”⁹. Ou ainda, é “*liberdade necessária à normalidade dos negócios, caracterizando-se como a situação que possibilita ao titular poder dar destinação livre e imediata à renda ou provento percebido, não alcançando a disponibilidade apenas potencial. A disponibilidade poderá ser visualizada sob os aspectos econômico, jurídico e financeiro*”¹⁰.

A disponibilidade jurídica, por sua vez, corresponde ao rendimento (ou provento) adquirido, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro. Existe, pois, disponibilidade jurídica quando o adquirente tem a titularidade jurídica da renda ou dos

⁹ Aurélio Ferreira, apud PAULSE, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 54.

¹⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. São Paulo: Manole, p. 72.

proventos que aumentem o seu patrimônio, trazendo, como consequência, a disponibilidade econômica¹¹.

Portanto, a disponibilidade jurídica *“diz respeito à aquisição de um título jurídico que confere direito de percepção de um valor definido, ingresso de forma legal, no patrimônio. É a aquisição por meio de uma das formas legítimas e legais, de acordo com o Direito. Pressupõe disponibilidade econômica.”*¹² Ou ainda, *“o nascimento do direito de receber o rendimento”*¹³.

Sobre a disponibilidade jurídica apta à incidência tributária, SOUSA apud BALEEIRO¹⁴ afirma:

... os rendimentos decorrentes de um título, juridicamente sujeito a condição resolutiva, são tributáveis desde o momento em que se incorporam ao patrimônio do titular, ainda que sob ressalva de restituição ou abatimento do imposto quando do implemento da condição. De todo o exposto decorre, portanto, que a tributação das mais-valias não configura a imposição de um rendimento não realizado, mas, quando muito, de um rendimento não separado, sendo que a realização, e não a separação, é significativa para definir o fato gerador do imposto.

O Primeiro Conselho de Contribuintes da União examinou situação em que se discutia se havia incidência ou não do imposto de renda de pessoa física, a qual foi auçada em virtude de supostos rendimentos recebidos de pessoa jurídica e não declarados na sua declaração de ajuste. O contribuinte alegou que os valores considerados como omitidos referiam-se a remuneração que lhe fora paga indevidamente e que estava sendo devolvida à fonte pagadora. Diante desses fatos, restou reconhecido que a mera posse, legítima ou ilegítima, de bens de terceiros, não pode gerar, por si só, disponibilidade jurídica ou econômica e, dessa forma, não se constitui em hipótese de

¹¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 408.770/SC, Segunda Turma, Ministra Eliana Calmon, julgado em 23/08/2005, DJ 19/09/2005.

¹² CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. IRPJ – teoria e prática jurídica. São Paulo: Dialética, 1999, p. 29.

¹³ MARTINS, op. cit., p. 360.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.304.

incidência do imposto de renda, cancelando, assim, a exigência inicial. Importante destacar excertos do voto¹⁵:

O fato gerador do imposto de renda somente se aperfeiçoa ao adquirir o sujeito passivo a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43, e RIR/99, art. 2º).

O conceito de disponibilidade remete ao direito de propriedade, enunciado no Código Civil a partir das prerrogativas do proprietário de usar, gozar e dispor de seus bens (art. 524). Ao lado do jus utendi e do jus fruendi, surge o jus abutendi como a prerrogativa de alienar ou transferir o bem a terceiros, bem assim, de dividi-lo ou gravá-lo. Na linguagem corrente, pode-se traduzir o conceito jurídico de dispor, como o faz o Dicionário Aurélio, pelas expressões usar livremente ou fazer o que se quer.

Por conseguinte, se alguém está impedido de utilizar-se de dinheiro, de que tem aparentemente a posse, como melhor lhe aprouver, de fazer dele o que quiser, esse alguém carece da liberdade própria ao verdadeiro titular de disponibilidade econômica.

(...)

A posse, seja legítima ou ilegítima, de bens de terceiros não gera, por si só, disponibilidade econômica e, em conseqüência, não se constitui em fato gerador de imposto de renda. Quando o CTN (art. 45) admite seja alcançado pelo imposto de renda ou possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou de proventos tributáveis, o faz tão-só, como elucida o art. 2º, § 1º, do RIR/99, para tributar as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor. Por conseguinte, tributáveis seriam, por exemplo, os rendimentos de aplicações financeiras feitas com as quantias indevidamente recebidas da Universidade, por representarem um plus com relação a estas, mas nunca as próprias quantias.

Pelo visto, a disponibilidade jurídica mantém estreita relação com a disponibilidade econômica, mas com ela não se confunde. Enquanto esta decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte, aquela decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos¹⁶.

¹⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Acórdão nº 102-44.977, Relator Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 271.

2.2 Disponibilidade Jurídica x Disponibilidade Econômica

Para Hugo de Brito Machado¹⁷, a disponibilidade econômica pode ser conceituada nos seguintes moldes:

Entende-se como disponibilidade econômica a possibilidade de dispor, possibilidade de fato, material, direta, da riqueza. Possibilidade de direito e de fato, que se caracteriza pela posse livre e desembaraçada da riqueza. Configura-se pelo efetivo recebimento da renda ou dos proventos.

O mesmo doutrinador ainda completa o conceito de disponibilidade econômica¹⁸:

a percepção efetiva da renda ou provento. A aquisição se dá pelo fato material, independentemente da legalidade, ou não, do modo de obtenção. Portanto, a disponibilidade pode ocorrer de forma não acolhida pela ordem jurídica. A interpretação doutrinária e jurisprudencial que vem sendo dada à matéria é a de que a disponibilidade e a respectiva tributação alcançam, inclusive, os ganhos decorrentes de contravenções penais, como rendimentos percebidos de atividades de jogo de bicho, prostituição, corrupção, desvios de recursos etc.

É, ainda, “a percepção efetiva de rendimentos em dinheiro ou valores suscetíveis de avaliação em dinheiro”¹⁹.

Isto quer dizer que a disponibilidade econômica pressupõe efetiva realização em dinheiro, sendo absolutamente tangível a riqueza pelo contribuinte. Demonstra, assim, o acréscimo patrimonial realizável, independentemente de evento futuro. Portanto, o contribuinte tem a riqueza à sua disposição, e não meramente um título que garanta futura repercussão patrimonial, como é o caso da disponibilidade jurídica, em que o adquirente tem a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que aumentem o seu patrimônio, mas não necessariamente a riqueza disponível.

Em outras palavras, a doutrina pátria mais consolidada considera que ocorre disponibilidade econômica quando sucede a efetiva percepção ou em dinheiro ou outros valores, ou seja, algum benefício ou auferimento de alguma

¹⁷ Idem. Comentários ao Código Tributário Nacional – Volume I. São Paulo: Jurídico Atlas, 2003, p. 434.

¹⁸ Idem, p. 72.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2008, p.360.

vantagem econômica; por outro lado, verifica-se a disponibilidade jurídica, quando este recebimento só dependa da manifestação de vontade única do próprio titular contribuinte.

Neste sentido, a disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor. A aquisição de disponibilidade jurídica corresponde ao que os economistas chamam de realização da renda: é o caso em que, embora o rendimento ainda não esteja economicamente disponível (isto é efetivamente percebida), o beneficiário já tem título hábil para percebê-la (RIR, art. 95, §1º). Já a aquisição de disponibilidade econômica corresponde ao que os economistas chamam separação de renda: é sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores (RIR, art. 498).

Neste sentido, o abalizado magistério de Hugo de Brito MACHADO ensina:

Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa juridicamente dispor, embora este não esteja ainda nas mãos.”
... “*Recorde-se que a disponibilidade econômica é adquirida com o efetivo recebimento da renda. É a disponibilidade de fato, efetiva. Já a disponibilidade jurídica ocorre com o crédito, à disposição do contribuinte, sem qualquer obstáculo.*”²⁰

Exemplificando a diferenciação entre a disponibilidade econômica e a jurídica, transcreve-se a ementa de um julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região²¹, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ART. 12 DA LEI 7.713/88. VALORES RECEBIDOS ACUMULADAMENTE POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL. INCIDÊNCIA NAS ÉPOCAS PRÓPRIAS.

1. A sentença é o título que habilita o beneficiário a perceber o

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 26ª, São Paulo: Malheiros Editores, 2005, pp. 315 e 316.

²¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Embargos Infringentes na Apelação Cível nº 2001.72.05.007192-0/SC, Rel. Dirceu de Almeida Soares, 1ª Seção, DJ 26.04.2006.

acréscimo patrimonial; os efeitos retroativos da declaração, por outro lado, implicam a disponibilidade jurídica desse acréscimo nas épocas próprias. Assim, a disponibilidade econômica atual - recebimento acumulado das parcelas - resultante da eficácia condenatória, não se sobrepõe à disponibilidade jurídica pretérita decorrente da eficácia declaratória da sentença. Desse modo, os créditos de revisão de aposentadoria, recebidos por força de decisão judicial, devem sofrer a tributação nos termos em que incidiria o tributo se percebidos à época própria.

2. Precedentes desta Primeira Seção e do e. STJ.

Outro exemplo é o precatório. Enquanto título que é contra a Fazenda Pública, o contribuinte detentor do precatório, ao aguardar o momento do efetivo pagamento pelo poder público, detém apenas a disponibilidade jurídica da renda. No momento em que o contribuinte negociar o título com terceiros ou ter a sua disposição o pagamento feito pela Fazenda devedora, há que se reconhecer que o contribuinte terá, a partir de então, a disponibilidade econômica da renda, eis que caracterizada a possibilidade de dispor materialmente da riqueza.

Sobre o tema, dispõe o artigo 13 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 26/96 que “*O imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário*”.

2.3 Disponibilidade Jurídica da Pessoa Física e da Pessoa Jurídica

Em nossa legislação, há dois sistemas distintos de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda conforme se trate de contribuinte pessoa física, ou pessoa jurídica.

Para as pessoas físicas prevalece em princípio o critério da percepção efetiva, ou regime de caixa, enquanto para as pessoas jurídicas prevalece o regime de competência, ou seja, regime pelo qual o rendimento, como fato

econômico, é considerado no momento em que é produzido, e não no momento em que é recebido, mostrando-se adequado com a prática contábil.²²

Voltemos às lições de MACHADO²³:

O creditamento é um ato do devedor que, em sua escrituração contábil, escritura o valor devido em conta à disposição do credor. É uma manifestação de vontade do devedor no sentido de satisfazer sua obrigação para com o credor, colocando à disposição deste, escrituralmente, o valor do rendimento respectivo. O crédito é, pois, como resultado dessa manifestação, a disponibilidade potencial da riqueza auferida, renda ou provento.

Esse crédito pode estar representado por um título que permita a sua transferência a terceiros, vale dizer, sua circulação no mercado, situação na qual se estará mais próximo da idéia de disponibilidade econômica, ou disponibilidade de fato. Mesmo assim, porém, tem-se de admitir a hipótese de inadimplemento por parte do devedor que, com ou sem título viabilizando a circulação do crédito, não efetua o pagamento do credor correspondente na forma e no prazo estabelecidos, criando, assim, um conflito que atinge o próprio conceito de disponibilidade.

O autor continua por analisar detidamente a diferenciação entre a tributação da pessoa física e da pessoa jurídica, conforme abaixo:

Em relação às pessoas físicas, em princípio só é tributável a renda efetivamente recebida. Entretanto, também é tributável a renda que seja objeto de um crédito em conta à disposição do contribuinte, em poder de uma pessoa jurídica. Pode-se, pois, colocar a questão de saber como se deve proceder na hipótese de esse crédito não se mostrar efetivamente disponível. Penso que se antes da tributação ocorre o inadimplemento da obrigação por parte da pessoa jurídica perante o qual o contribuinte tem o crédito, pode o contribuinte deixar de considerar o respectivo valor em sua declaração de rendimentos. Se, todavia, esse inadimplemento ocorre depois da tributação, a questão não encontra solução satisfatória em nossa legislação.

Em relação às pessoas jurídicas, porém, a solução para casos de inadimplemento do devedor, vale dizer, para casos de não-recebimento de créditos já considerados na formação da base de cálculo do imposto, consiste em contabilizar a perda correspondente e, assim, reduzir a base de cálculo do imposto em período posterior. Tal providência exige, porém, que sejam observadas as cautelas que a legislação impõe com o objetivo de evitar deduções fraudulentas,

²² TILBERY, Henry. Comentários ao Código Tributário Nacional, coord. de Ives Gandra da Silva Martins, 3ª Ed., Saraiva, 2002, v. 1, p. 332.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. Ibidem, p.434-435.

*algumas das quais em certas situações podem ser absurdas e, assim, de validade jurídica duvidosa.*²⁴

A tributação da pessoa jurídica leva em consideração o lucro tributável, que corresponde ao acréscimo patrimonial do sócio, disponível em função de sua participação societária. É, pois, o acréscimo, em cada exercício social, do patrimônio líquido da sociedade, além do capital social.

Existem basicamente três sistemas de apuração do lucro sobre o qual incide o imposto de renda cobrado das pessoas jurídicas, quais sejam, o lucro real, o lucro arbitrado e o lucro presumido.

Pelo sistema do lucro real, apura-se o lucro operacional da pessoa jurídica acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações acessórias. Decorre do balanço social e da conta de lucros e perdas, refletindo contabilidade que deve ser comprovada por meio de adequada escrituração, na forma da legislação comercial e fiscal. As empresas que operam segundo este sistema adotam as normas disciplinadas pela Lei nº 6.404, de 15/12/1976, com as adaptações ditadas pelo Decreto nº 1.598/77, bem como o Regulamento do Imposto de Renda de 1994 (Decreto nº 1.041/94) e de 1999 (Decreto nº 3.000/99). A escrituração inadequada, salvo possibilidade de saneamento da irregularidade, impede a comprovação do lucro real, logo, impede a tributação com base neste sistema. Ressalte-se que o lucro real goza de prioridade para o imposto de renda, devendo prevalecer sempre a escrita contábil que o apurar, constituindo, portanto, a verdadeira base para a tributação (princípio do balanço).

Já o sistema do lucro arbitrado refere-se a um método alternativo de lançamento, quando não se puder apurar o lucro real da pessoa jurídica. É, pois, método indireto, menos preciso e mais simples, mas cuja finalidade é sempre a de atingir uma aproximação tão exata quanto possível do lucro real.

²⁴ Id.Ibidem, p. 435-436.

Por fim, há o lucro presumido, que constitui regime presuntivo, simplificado, ancorado em massa da lei, atribuído a determinadas pessoas jurídicas por opção delas.

Portanto, as pessoas jurídicas poderão apurar o imposto de renda com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, determinado por períodos de apuração trimestrais encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (RIR/1999, art. 220).

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá, opcionalmente, pagar o imposto de renda mensalmente, determinado sobre base de cálculo estimada. Nesta hipótese, deverá fazer a apuração anual do lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário (RIR/1999, arts. 221 e 222).

3. EM QUE MEDIDA A AQUISIÇÃO DE DISPONIBILIDADE JURÍDICA DEVE ENSEJAR A TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO DE RENDA?

3.1 Capacidade Contributiva

O Direito Tributário Brasileiro, desde a Carta Política imperial de 1824, menciona o princípio da capacidade contributiva, conforme artigo 179, §15, *verbis*:

Art. 179. (...)

...

§ 15 – Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção a seus haveres.

Porém, apenas na Constituição de 1946 é que tal princípio restou expresso no texto normativo, com caráter programático, servindo como norteador da atividade legislativa. Todavia, o referido dispositivo foi suprimido na Constituição de 1967. Mesmo assim, há quem defenda a existência implícita deste princípio, numa interpretação sistemática das normas constitucionais.

Com o fim da ditadura, a Comissão Constituinte que seria responsável pela elaboração do texto constitucional da Carta Política de 05 de Outubro de 1988 (Comissão Afonso Arinos) fez constar no anteprojeto o Princípio da Capacidade Contributiva, referindo-se a todos os tributos em geral:

Art. 149 – Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte segundo os critérios fixados em lei complementar.

Com as devidas alterações, o texto constitucional promulgado restringiu a aplicação do princípio em questão, impondo a sua observância

apenas com relação aos impostos, não mais com relação a todas as espécies de tributos, como no texto original. Eis o que dispõe o § 1º do art. 145 do atual texto constitucional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ricardo Lobo Torres²⁵, ao analisar o histórico do princípio da capacidade contributiva, apresentou os seguintes ensinamentos:

No Brasil as vicissitudes da idéia de capacidade contributiva acompanharam as do pensamento universal. Ingressou com a constituição do nosso Estado Fiscal no início do século passado, cabendo ao Visconde de Cairu captar os princípios lançados na obra de Adam Smith. Hibernou longamente ao depois, pela nossa vocação para o positivismo. Ressurgiu explicitamente na Constituição de 1946 e mereceu considerações judiciosas por parte da doutrina liberal, especialmente através da obra de Aliomar Baleeiro. Desapareceu da letra das Cartas outorgadas pelo regime autoritário (1967/1969) e, também, do discurso da doutrina sua contemporânea, que retornou ao positivismo normativista. Reapareceu, vigorosamente, no texto do art. 145, 1º, da CF 88, o que já está provocando a ressurgência da meditação sobre o tema.

Em relação ao conceito, completou²⁶:

A capacidade contributiva se subordina à idéia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vestuto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (suum cuique tribuere) e que se tornou uma das "regras de ouro" para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro Tributário. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 77.

²⁶ Op.Cit., página 78.

desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais. Capacidade contributiva é capacidade econômica do contribuinte, como, aliás, prefere a CF/88, mantendo a tradição da CF/46 e coincidindo, também, com a da Espanha. É capacidade de pagar (ability to pay) como dizem os povos de língua inglesa. Significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

Neste sentido, a capacidade contributiva - que constou, inclusive, da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, na França - a rigor, funciona como um princípio de justiça fiscal, sendo ditame moral e preceito orientador do Direito Tributário Brasileiro moderno, que surgiu na Constituição de 1824, e permaneceu até os dias atuais, dada a sua importância para alcançar a igualdade entre os contribuintes. Orienta a instituição de tributos impondo a observância da capacidade do contribuinte de recolher aos cofres públicos.

Embora o atual texto constitucional do artigo 145, §2º, tenha utilizado a expressão capacidade econômica, para Yves Gandra²⁷, o constituinte incorreu em um equívoco:

À luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição.

Por mais que ambas as expressões constituam a dimensão da capacidade de pagar tributos do contribuinte, as mesmas não se confundem.

A capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição do ônus tributário. É a dimensão econômica particular da vinculação do contribuinte ao poder tributante. Portanto, pressupõe uma relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco, em que este impõe ao primeiro o dever de arrecadar aos cofres públicos, nas medidas de suas possibilidades, ou seja, no limite de sua capacidade contributiva. Existe uma obrigação jurídica de prestação de natureza tributária. Somente terá capacidade contributiva

²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de Pesquisas Tributárias, Volume 14 – Capacidade Contributiva. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 34.

aquele indivíduo que tem legitimidade para figurar no pólo passivo da relação tributária firmada em decorrência da exigência de determinado tributo.

Por outro lado, a capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de uma pessoa em razão de seus rendimentos, independente de sua vinculação ao referido poder. É a aptidão dos indivíduos em obter riquezas, sendo que estas expressar-se-ão através de sua renda, do consumo ou do seu patrimônio. Portanto, tem capacidade econômica todo aquele indivíduo que disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la, de uma forma geral.

Desta sorte, entende-se que a capacidade contributiva constitui uma capacidade econômica específica, referindo-se apenas a aptidão do contribuinte de arcar com determinada imposição tributária. Assim, admite-se a possibilidade de uma pessoa ter capacidade econômica mas não ter condições de contribuir com o Fisco.²⁸

Entretanto, a Constituição não reconhece tal distinção, tendo o constituinte, no artigo 145, §1º, utilizado a expressão capacidade econômica como sinônimo de capacidade contributiva.

Feitas as devidas diferenciações de conceitos, voltemos à noção de capacidade contributiva.

Para o tradicional doutrinador Ruy Barbosa Nogueira²⁹, *“O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária”*. Ou ainda, *“é a potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir com os gastos públicos”*.³⁰

Trata-se, portanto, de um desdobramento do Princípio da Igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade

²⁸ PAOLIELLO, Patrícia Brandão. Artigo “O Princípio da Capacidade Contributiva”, disponível no sítio www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp, elaborado em abril de 2003 e acessado em 01/10/2009.

²⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 12.

³⁰ GRIZIOTTI apud COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p.21.

mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza.

Bernardo Ribeiro de Moraes³¹ assim conceitua o referido princípio:

O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.

Ricardo Mariz de Oliveira³², por sua vez, ensina:

Capacidade contributiva é o atributo do contribuinte que emana e provém do conteúdo econômico necessariamente existente em todo e qualquer pressuposto de fato da obrigação tributária, isto é, no fato gerador ou fato imponível, significando dizer que todos os fatos geradores devem ter um conteúdo econômico do qual se subtrai uma parcela destinada ao erário público. Este, portanto, é o conteúdo material da capacidade contributiva.

Cumpra salientar que o princípio da capacidade contributiva tem por destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas políticas. É ele que deve imprimir, aos impostos que cria *in abstracto*, um caráter pessoal, graduando-os conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

De mais a mais, o princípio da capacidade contributiva deve ser analisado também sob a perspectiva da razoabilidade ou não-confisco. Vale dizer, estes dois representam subprincípios que integrados à dogmática da capacidade contributiva, limitam a cominação e aplicação das sanções por descumprimento de obrigações tributárias definidas na legislação de regência.

De toda sorte, a capacidade contributiva a ser aferida é a capacidade subjetiva do contribuinte, a real aptidão de determinada pessoa para recolher

³¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 118.

³² OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia*. SCHOUERI, Luiz Eduardo (coord). *Direito Tributário*. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 520.

ao Fisco. Assim, observa o ilustre mestre Aliomar Baleeiro³³, na sua obra clássica *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, *verbis*:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição.

Trata-se de uma verdadeira limitação ao poder do Estado de instituir tributos, já que é de aplicação imperativa a referida norma constitucional. Assim, sempre que for possível, os impostos deverão ser graduados de forma progressiva em nome da justiça e da igualdade, sob pena de ser instituído imposto juridicamente inválido. Configura-se, enfim, como uma proteção ao contribuinte.

Observe que a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco.

Portanto, quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza, ou seja, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública.

No caso específico do Imposto de Renda da pessoa física, relativo ao exercício de 2008, ano-calendário 2009, até o valor de R\$ 1.372,81 o rendimento foi isento de tributação. Desta quantia até R\$ 2.743,25, a alíquota foi de 15%, e, por fim, aos rendimentos que ultrapassarem tal valor aplicou-se a alíquota de 27,5%.

³³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 693.

Com base nestes dados, houve, na verdade, efeito oposto à redistribuição de renda. Da maneira como fez, o legislador pátrio considerou a existência de apenas duas qualidades de contribuintes em um país de dimensões tão grandes e de conhecida disparidade social, violando assim, sobremaneira, o princípio da capacidade contributiva.

3.2 Análise do problema

Dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda e proventos, nos seguintes termos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Contudo, o acréscimo patrimonial, ou seja, o real proveito percebido, deve ser o real balizador da incidência tributária, pois é o aspecto que espelha de fato a capacidade contributiva do contribuinte.

É a partir do real acréscimo patrimonial que se admite a incidência tributária, porquanto meros lançamentos contábeis, desde que dissociados de repercussão patrimonial, não devem configurar fato gerador do imposto de renda.

Das lições de Amílcar Falcão³⁴ extrai-se:

O legislador, ao instituir um tributo, indica um fato, uma circunstância, ou um acontecimento como capazes de, pelo seu surgimento, ou ocorrência, darem lugar ao nascimento daquele. Estes fatos, ou

³⁴ FALCÃO, Amílcar. Introdução do Direito Tributário. São Paulo: Forense, 1999, p.78.

situações, já se disse, são sempre considerados pelo seu conteúdo econômico e representam índices de capacidade contributiva. Dessa forma, o fato gerador se conceitua objetivamente, de acordo com o critério estabelecido na lei. Para a sua configuração, a vontade do contribuinte pode ser mero pressuposto, mas nunca elemento criador ou integrante. Por isso mesmo, aquilo em direito privado é um ato jurídico, produto da vontade do indivíduo, em direito tributário é um mero fato – fato gerador impositivo.

Daí o diverso tratamento de situações jurídicas que se supõe sejam iguais, mas que, de fato, não o são. É que, enquanto nas relações civis ou comerciais, é relevante a intentio juris, interessa ao direito tributário somente a vontade empírica, ou seja, a intentio facti. Normalmente, as duas intenções coincidem e, então, o instituto, ou o conceito de direito privado é recebido mais ou menos integralmente pelo direito tributário. Mas, se alguma inequivalência ocorrer entre a forma jurídica e a realidade econômica, cumpre ao intérprete dar plena atuação ao comando legal e, assim, atendo-se àquela última, fazer incidir o tributo que lhe é inerente.(...)

Em sendo assim, deve ser o real proveito econômico do contribuinte o verdadeiro alvo do imposto de renda, pois é o fator que reflete a capacidade contributiva individual, ou seja, pagamento do tributo na medida da riqueza.

Todavia, na prática, é comum que os legisladores federais - em especial o próprio Poder Executivo, nas inúmeras vezes em que se reveste de legislador, pela utilização das Medidas Provisórias -, com fins arrecadatórios, alargue tais conceitos, culminando em situações em que é discutível a incidência do tributo, em expressa desvantagem ao contribuinte.

Nos termos do § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido no artigo.

O artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, modificou a legislação do Imposto de Renda em relação a tributação dos lucros apurados por sociedades coligadas ou controladas³⁵, conforme abaixo:

³⁵ Para o Código Civil, a coligação de sociedade é gênero e suas espécies estão citadas no artigo 1.097, cujo conteúdo expressa que são consideradas coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação. O fator que define a coligação entre sociedades é a vinculação entre si por meio da participação de uma pessoa jurídica no capital social da outra.

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do [art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Por sua vez, o artigo 25 da Lei nº 9.24/95 dispõe:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Pela análise do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, para a determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros, auferidos por controlada ou coligada no exterior, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data da publicação do balanço patrimonial positivo no qual tiverem sido apurados.

Isto quer dizer que a medida provisória estabeleceu que os lucros da empresa estarão disponibilizados independentemente de sua efetiva distribuição, ou seja, cria presunção de disponibilidade, acarretando o pagamento prematuro de tributo sobre lucro meramente contabilizado, desrespeitando, desta forma, dentre outros, o princípio da capacidade contributiva.

Por sua vez, os artigos 1.098 a 1.099 do Diploma Civil disciplinam as características que definem cada espécie de coligação. Assim, são controladas (a) a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores e (b) a sociedade cujo controle, referido no item antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

Portanto, o controle de uma sociedade por outra depende da existência simultânea de dois requisitos, quais sejam, a titularidade da maioria do capital com direito a voto e o poder de eleger a maioria dos administradores da sociedade controlada.

Por outro lado, diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participe com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Em síntese, considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores; e coligada a sociedade que participa do capital social de outra, com dez por cento ou mais, sem, contudo, controlá-la.

Vê-se, portanto, a manipulação da própria base de cálculo do imposto de renda, pois o legislador determina a inclusão de lucros percebidos por entidades independentes no exterior e não disponibilizados para a inclusão como lucro de empresa nacional, alterando a materialidade dos tributos.

É conveniente salientar que o Supremo Tribunal Federal está examinando a tese de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar 104/2001, e do artigo 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001, em razão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria. Pelos votos já proferidos na ação, tem-se uma noção de como é tormentosa a questão em torno da constitucionalidade do disposto no artigo 74 da referida Medida Provisória. Há voto no sentido da inconstitucionalidade apenas quanto às empresas coligadas (Min. Ellen Gracie), votos pela total constitucionalidade do dispositivo (Ministros Nelson Jobim e Eros Grau) e votos pela sua total inconstitucionalidade (Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski).

No mesmo sentido, o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 reza:

O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.

O Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional a exigência do Imposto de Renda sobre os lucros apurados, quando o contrato social não preveja a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado na data do encerramento do período-base:

EMENTA: - DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE: SÓCIO QUOTISTA (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA). ARTIGO 35 DA LEI Nº 7.713, DE 22.12.1988. 1. No julgamento do R.E. nº 172.058, o Plenário do Supremo Tribunal Federal por unanimidade de votos, conheceu do recurso extraordinário para, "decidindo a questão prejudicial da validade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, declarar a inconstitucionalidade da alusão a "o acionista", a constitucionalidade das expressões "o titular de empresa individual" e "o sócio cotista", salvo, no tocante a esta última, quando, segundo o contrato social,

não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição. No mérito, deliberou dar provimento parcial ao recurso para devolver o caso ao Tribunal "a quo", a fim de que o decida, conforme o julgamento de prejudicial de inconstitucionalidade e os fatos relevantes do caso concreto. Vencido, em parte, o Ministro ILMAR GALVÃO, que declarava a constitucionalidade integral do dispositivo questionado".

2. Cumpre, pois, aos Juízes e Tribunais, das instâncias ordinárias, a verificação, em cada caso, sobre se o contrato social prevê a disponibilidade imediata, pelo sócio quotista, do lucro líquido apurado na data do encerramento do período-base, pois só em tal hipótese será possível conciliar-se, quanto a essa espécie de sócio, o disposto no art. 146, III, "a" da Constituição Federal, no artigo 43 do Código Tributário Nacional e no art. 35 da Lei nº 7.713, de 22.12.1988. 3. Com relação ao acionista de sociedades anônimas, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a norma do art. 35, da Lei 7.713/88, é inconstitucional, tendo em vista que, em tais sociedades, a distribuição dos lucros depende principalmente da manifestação da assembléia geral, não decorrendo sua disponibilidade jurídica, pelo acionista, da simples apuração do lucro líquido.

4. Observado o precedente, o presente R.E. é conhecido e provido, com relação às sociedades anônimas, e respectivos acionistas (TRAÇÃO - ASSESSORIA DE TRANSPORTES S/A, GESTIL S/A, LIZ EMPREENDIMENTOS INDUSTRIAIS E AGRO-PECUÁRIOS S/A, DOURO S/A, SEPI - SOCIEDADE EDITORA PUBLICIDADE E IMPRENSA S/A, SOEICON S/A - SOCIEDADE DE EMPREENDIMENTOS INDUSTRIAIS COMÉRCIO E MINERAÇÃO, ANTONIO DE S. CHAMPALIMAUD, LUIZ DE MELLO CHAMPALIMAUD E JOÃO CALDAS PINTO) para se julgar procedente a ação, ficando os respectivos acionistas eximidos do cumprimento do art. 35 da Lei nº 7.713, de 22.12.1988.

5. Com relação às sociedades por quotas de responsabilidade limitada (TAXI AÉREO SINUELO LTDA. e REAL RIO LTDA.), o R.E. é conhecido, em parte, e, nessa parte, provido, para que o Tribunal de origem, levando em conta as premissas referidas, já firmadas em Plenário pelo Supremo Tribunal Federal, julgue a apelação como de direito. (RE 233486, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Primeira Turma, julgado em 06/10/1998, DJ 09-04-1999 PP-00046 EMENT VOL-01945-15 PP-03190)

No mesmo sentido:

EMENTA: Imposto de Renda. Retenção na fonte. Sócio cotista. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 172.058, decidiu que o artigo 35 da Lei 7.713/88 é constitucional, no que diz respeito ao sócio cotista, se o contrato social encerrar, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado, cabendo fazer-se essa verificação caso a caso. Recurso extraordinário conhecido em parte, e nela provido. (RE 201932, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 22/10/1996, DJ 06-06-1997 PP-24886 EMENT VOL-01872-07 PP-01445)

Ora, a aquisição pressupõe disponibilidade e esta pressupõe um caráter econômico. Enquanto não possível à empresa dispor dele, não pode ser considerada contribuinte. Para que esteja disponível o lucro e o rendimento, estes devem estar liberados ao sujeito passivo.

Outro exemplo é a pretensão da União Federal de tributar, via imposto de renda, variações cambiais, originárias de obrigações ainda a receber pela pessoa jurídica.

O Superior Tribunal de Justiça, na análise do Recurso Especial nº 320.455-RJ³⁶, abordou a necessidade de se configurar, caso a caso, uma disponibilidade econômica ou jurídica para fins de autorizar a incidência do imposto de renda.

O voto do Relator é bastante interessante por sedimentar a tendência do Poder Judiciário em reconhecer como requisitos essenciais à incidência do imposto de renda a caracterização de real e efetiva disponibilidade econômica ou jurídica, conjugada com a identificação de um acréscimo patrimonial. De seu conteúdo, destacamos as seguintes partes:

... A controvérsia, no caso, estabeleceu-se em torno da compreensão que se tenha de disponibilidade econômica ou jurídica para definir se ocorreu o fato gerador e se incide, ou não, na espécie, o Imposto de Renda. Além disso, cumpre saber se houve, na hipótese, acréscimo patrimonial.

O Tribunal local entendeu que a hipótese concreta não traduz disponibilidade econômica ou jurídica, justificando no voto condutor o seguinte: 'Ao encerrar o balanço, a pessoa jurídica tomou como base certa cotação em dólar, naquele momento existente, mas isto não significa que tenha acontecido disponibilidade econômica ou jurídica de renda (art. 43 do C.T.N.). É verdade que o regime de competência é critério legalmente adotado para aferir o resultado, ou seja, é nestas circunscrições que se afere a existência de acréscimo patrimonial, mas mero critério contábil, necessário, não traduz renda, ausente a disponibilidade econômica ou jurídica, minimamente. Ou será que não há sentido nas expressões, "disponibilidade econômica", ou "disponibilidade jurídica"?'

Em contraposição, a Fazenda sustenta, fundamentalmente e em relação a pretensa violação ao artigo 43 do CTN, que: 'Dessa forma, a apuração de variações cambiais positivas durante o exercício de 1994, as quais foram computadas na respectiva declaração de

³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 20/08/2001.

rendas, deveriam ter sido oferecidas à tributação por ocasião do levantamento daquele balanço, eis que verificou-se a efetiva existência de acréscimo patrimonial naquele exercício, e não no exercício seguinte, quando deu-se o pagamento da obrigação. O v. acórdão ora recorrido, ao determinar que a tributação pelo imposto de renda incida somente no momento em que a Recorrida deveria cumprir sua obrigação financeira, isto é, em 1995, violou flagrantemente os ditames do art. 43 do CTN, haja vista a ocorrência de aquisição de disponibilidade jurídica da renda durante o exercício de 1994 no caso em tela.'

Com efeito, diante da linha de entendimento que tem prevalecido no âmbito deste Tribunal, em casos que, senão idênticos, guardam certa semelhança com este, inclino-me por adotar o posicionamento sustentado no decisum hostilizado. Isso porque "o fato gerador do Imposto de Renda identifica-se com a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento" (REsp. 133.306/RS), Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, D.J. 06.12.99). Do mesmo modo, há de se entender que "o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial mais a respectiva disponibilidade jurídica ou econômica (CTN, art. 43)". REsp. 181.912/PR, Rel. Min. ARI PARGENDLER, D.J. 03.11.98.

(...)

... porquanto é certo que a disponibilidade econômica ou jurídica da renda só ocorre quando houver real acréscimo patrimonial, não cabendo a tributação sobre mera expectativa de ganho futuro e em potencial.

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

Tendo, portanto, como precedentes tais argumentos, além dos sólidos fundamentos da decisão vergastada, não diviso qualquer maltrato ao artigo 43 do CTN."

No mesmo sentido, o mesmo Superior Tribunal de Justiça entendeu que o Imposto de Renda só incide sobre os ganhos decorrentes de variações cambiais quando realizado o pagamento das obrigações financeiras relativas àquelas variações, porque é a partir daí que serão incluídos na receita e na apuração do lucro real obtido³⁷. Ou seja, somente após caracterizado o efetivo acréscimo patrimonial é que se poderia falar em incidência tributária.

Ora, é na medida em que existe o acréscimo patrimonial que se admite a tributação pelo imposto de renda, acréscimo este que *“deverá ser entendido como um plus, a riqueza nova, isto é, aquilo que não existia anteriormente e veio juntar-se ao patrimônio. Caracteriza um incremento do patrimônio, independentemente de qual tenha sido a origem da renda”*.³⁸

Neste sentido:

TRIBUTÁRIO – ART. 43 DO CTN – IMPOSTO DE RENDA – VERBAS INDENIZATÓRIAS – DANOS MORAIS – NÃO INCIDÊNCIA.

1. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN).

2. ***Não incide imposto de renda sobre as verbas recebidas a título de indenização por danos morais uma vez que inexistente acréscimo patrimonial.***

3. Recurso especial não provido.

(REsp 686.920/MS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 19/10/2009)

O acréscimo patrimonial sujeito à incidência do imposto de renda significa, portanto, riqueza nova, de modo que corresponde ao que sobeja de todos os investimentos e despesas efetuados para a obtenção do ingresso, o que tem repercussão na apuração da base de cálculo do imposto.

Assim, embora existam dois regimes utilizados na legislação tributária para a determinação da renda adquirida num determinado período, ou seja, o regime de caixa e o regime de competência, sendo que neste último caso os

³⁷ BRASIL. Recurso Especial nº 320.455/RJ. 1ª Turma. Rel. Ministro Garcia Vieira, julgado em 07/06/2001, DJ 20/08/2001.

³⁸ QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, Manole, São Paulo, p. 74.

rendimentos produzidos ou auferidos num exercício neste devem ser apropriados, ainda que para recebimento em exercício posterior, a disponibilidade jurídica só existirá se for concomitante ao acréscimo patrimonial.

Neste sentido³⁹:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido.

Atrelando-se a aquisição de disponibilidade jurídica à verificação do acréscimo patrimonial, privilegia-se princípios fundamentais constitucionais aplicáveis ao imposto de renda.

Neste ínterim, a tributação com base no acréscimo patrimonial respeita a igualdade entre os contribuintes, na medida em que garante tratamento uniforme de quantos se encontrem em condições iguais. Assim, aqueles com maior capacidade contributiva deverão pagar imposto maior. No caso, quanto maior o acréscimo patrimonial maior será a incidência tributária.

Da mesma maneira, privilegia-se também a pessoalidade, em que a situação peculiar de cada contribuinte é relevante para o fisco, pois é considerando a condição econômica do sujeito passivo que se pode sugerir a existência de riqueza tributável.

Ainda, o princípio da impossibilidade de confisco atrela o fato gerador do imposto de renda à aquisição de disponibilidade jurídica concomitante ao acréscimo patrimonial, pois somente a riqueza nova permite a ação do fisco. E

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 117887, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, DJ 23-04-1993.

o confisco restaria caracterizado exatamente nas situações em que houvesse pretensão de tributação dissociado do ganho patrimonial.

Com base nesses princípios, atrelados à proporcionalidade entre a incidência tributária e o proveito patrimonial, é que se persegue a justiça social e fiscal, de forma a não sobrecarregar o contribuinte por uma carga tributária sobremaneira incompatível com sua capacidade contributiva.

Logo, pode-se dizer que é pacífico que o acréscimo patrimonial deve estar arraigado à aquisição de disponibilidade jurídica como elementar à incidência tributária.

CONCLUSÃO

Dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda e proventos de qualquer natureza. Conquanto tal preceito busque abranger todas as hipóteses caracterizadoras da incidência tributária, é o real acréscimo patrimonial que enseja a tributação pelo imposto de renda.

Assim, a mera aquisição de disponibilidade jurídica, em que o contribuinte possui título que evidencia simples crédito futuro, sem ganho patrimonial, ou seja, sem o recebimento do valor que se vem a acrescentar ao seu patrimônio, não contempla hipótese de atuação do fisco.

Por assim dizer, a aquisição da disponibilidade jurídica deve ensejar a tributação pelo imposto de renda na medida em que há repercussão patrimonial, consagrando, assim, o princípio da capacidade contributiva.

Destarte, atrelada à capacidade contributiva, não se pode olvidar para o princípio da igualdade, importante balizador da atuação legislativa, no há que se reverendar os princípios da pessoalidade, da impossibilidade de confisco e da proporcionalidade, cujos objetivos maiores é a persecução da justiça social e fiscal.

Por assim dizer, teoricamente, aqueles com maior capacidade contributiva devem pagar imposto maior. Eis o raciocínio do imposto progressivo, cuja igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência do imposto à riqueza individual.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 20ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. Imposto sobre a Renda. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. IRPJ – teoria e prática jurídica. São Paulo: Dialética, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

FALCÃO, Amílcar. Introdução do Direito Tributário. São Paulo: Forense, 6ª ed., 1999.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: Atlas, 2006.

HIGUCHI, Hiromi. Imposto de renda das empresas: interpretação e prática. São Paulo: Atlas, 2002.

LEMKE, Gisele. Imposto de Renda – os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional – Volume I. São Paulo: Jurídico Atlas, 2003.

_____. Curso de Direito Tributário, 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de Pesquisas Tributárias Volume 14 – Capacidade Contributiva. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

_____. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo: MP, 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo (coord). Direito Tributário. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Caderno de Pesquisas Tributárias 14/177, São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, 1989.

_____. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAULSE, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. São Paulo: Manole.

SILVA, Mauro José. *Imposto de renda. Guia prático do imposto sobre a renda das pessoas físicas*. São Paulo: Bafisa, 2008.

SILVA, Sérgio Martins. Regulamento do Imposto de Renda Anotado. São Paulo: Dialética, 2000.

TILBERY, Henry. Comentários ao Código Tributário Nacional, coord. de Ives Gandra da Silva Martins, 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro Tributário. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. Artigo “O Princípio da Capacidade Contributiva”, disponível no sítio www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp, elaborado em abril de 2003.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. “O surgimento mundial do imposto de renda – breve histórico no Brasil”. Disponível no sítio www.jusvi.com/artigos/1091, acesso em: 13 out. 2009.