

A HIPÓTESE DE IMPOSIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Reza o artigo 43 do Código Tributário Nacional que: “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”.

Muito se discutiu sobre o que seria o fato gerador do imposto sobre a renda, à luz da definição da lei com eficácia de complementar, que é o CTN (1).

Pela descrição do legislador de normas gerais, a hipótese de imposição é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (2).

O vocábulo “aquisição” fala por si só. Exterioriza o ingresso de algo no patrimônio anterior de quem o recebe, implicando, tal ingresso, uma efetiva “disponibilidade”. É um fluxo, portanto, de um bem com densidade econômica, de outrem, mesmo que sem intuito traslatício, para alguém que o percebe. E tal fluxo deve consubstanciar uma “disponibilidade”, isto é, quem “adquire” deve adquirir algo “disponível”.

Tem causado discussões na doutrina a expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”, entendendo alguns que se trata de suas espécies de disponibilidade, a primeira exteriorizando recebimento real de bem econômico “disponível” e a segunda não perfilando tal ingresso, mas apenas de “direito presente” a eventual “disponibilidade econômica futura” (3).

Argumentam aqueles, que pretendem a distinção, que os artigos 116 e 117 do CTN, ao diferenciarem as duas facetas do fato gerador, distinguem a disponibilidade econômica da disponibilidade futura, estando ambos os artigos assim redigidos:

“Art. 116 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 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”;

“Art. 117 Para os efeitos do inc. II do artigo anterior e 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”.

Não creio tenham razão os que hospedam esta tese (4).

O inciso I do artigo 116 é claro ao determinar que os efeitos do fato gerador ocorrido — efeitos e fato são duas realidades distintas, visto que os efeitos decorrem da ocorrência do fato gerador, sendo, necessariamente, consequência deste — no que diz respeito à situação fática, vincula-se à materialidade de sua detecção fenomênica e, no que concerne à situação jurídica, à determinação de direito aplicável.

Em outras palavras, na configuração do fato gerador de uma obrigação, que o artigo 114 declara ser: — “*Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”, o fato de densidade econômica exterioriza o elemento gerador da obrigação tributária, o qual deflagra a incidência do direito de captação de recursos por parte do Estado, que pode, inclusive, decorrer de um ato, podendo tal situação ter tratamento jurídico impositivo — nos efeitos, que configurem realidade complementar definitiva como se verá adiante —, sem nunca, todavia, estar *desvinculada* da realidade fática.

O que o artigo 116 determina é, por consequência, que tanto a conformação de uma situação jurídica, quanto fática, exterioriza aspecto material de densidade econômica capaz de deflagrar a geração da obrigação tributária (5).

E tal compreensão é perceptível no artigo 117, que explicita a locução do artigo 116.

Ora, o artigo 117 cuida da denominada situação jurídica e a transforma em situação fática. Com efeito, a situação jurídica que implica direito presente à ocorrência de fato futuro não gera obrigação tributária por exteriorizar atos ou negócios jurídicos condicionais, os quais apenas serão perfeitos e acabados se, sujeitos a condição suspensiva, esta desaparecer ou sujeitos a condição

resolutória, quando o ato for praticado. É de se lembrar que a expressão “prática do ato ou da celebração de negócio” está sempre vinculada a uma realidade concreta e não a uma abstração, visto que qualquer celebração de negócio exterioriza a prática de um ato (6).

Destarte, se tanto a situação jurídica quanto a situação fática conformam uma materialidade com densidade econômica, de rigor, não há ocorrência de fato gerador de obrigação tributária em abstrato, mas a partir de atos ou fatos concretos.

Esta é a razão porque a maioria da doutrina sempre entendeu que a distinção racional entre situação de fato e a situação jurídica reside em que a primeira parte do fato como gerador do tributo, e a segunda, do ato, lembrando, por exemplo, o IPTU, que incide sobre o *fato* de se deter um imóvel ou o imposto de renda sobre o *ato* produtor da renda.

Tais considerações trazidas para a análise do artigo 43 do CTN, que continuo a comentar, levam a compreender que a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica está necessariamente vinculada a decorrer — do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; ou — de acréscimos patrimoniais de qualquer natureza não enquadráveis na hipótese anterior, o que vale dizer, está relacionada a realidades materiais e não abstratas, e a atos jurídicos que impliquem fluxo gerador de aquisição de disponibilidade material econômica, a qual se acrescenta ao patrimônio anterior de quem sofre ou sofrerá a incidência do imposto de renda (7).

E aqui chego ao ponto fulcral da questão.

Toda a aquisição de disponibilidade econômica é, necessariamente, jurídica. Se não o fosse, estaria fora da legalidade. Não há aquisição de disponibilidade injurídica. E toda a aquisição de disponibilidade jurídica é necessariamente econômica, vale dizer, sua materialidade deve decorrer do produto do capital, do trabalho, de ambos ou de acréscimos patrimoniais não decorrentes de trabalho ou do capital (8).

Desta forma, a inteligência do que seja fato gerador do imposto de renda, bosquejado no Código Tributário Nacional, é muito clara e implica, obrigatoriamente “acréscimo patrimonial” decorrente do capital, do trabalho, da conjugação de ambos ou de outras fontes que não as três mencionadas. É, pois, sempre um “acréscimo” e nunca um “decréscimo” (9).

Por acréscimo, portanto, sinaliza o Código Tributário Nacional, com nitidez, que esta “aquisição” de disponibilidade só pode ocorrer a partir do que efetivamente acresça, adquira-se, passe a integrar a patrimonialidade anterior, o que vale dizer, apenas o que implicar ingresso efetivo pode constituir renda suscetível de gerar a incidência fiscal. À luz deste único raciocínio

possível, tal ingresso será necessariamente a diferença entre o acréscimo bruto e o custo para obtê-lo, pois só o acréscimo líquido é que se agrega à “patrimonialidade” anterior.

Não há acréscimo patrimonial se o custo para obtê-lo não for considerado no que concerne a seu valor, visto que o custo não constitui acréscimo. Não integra a patrimonialidade anterior. É despesa, gasto, dispêndio, ônus para obtenção do acréscimo, não constituindo renda (10).

Não oferta, pois, o legislador complementar, questões exegéticas de grande indagação sobre o perfil da hipótese de imposição do imposto sobre a renda, sendo compreensível que, após quase 30 anos de discussão sobre este único dispositivo, não tenha a doutrina divergido muito — nem a jurisprudência — sobre o conteúdo do artigo 43.

Ora, sempre que despesas necessárias para obtenção da renda não forem consideradas dedutíveis, viola-se o artigo 43 do CTN e se institui um novo tributo sem hospedagem na Constituição.

NOTAS

(1) O Centro de Extensão Universitária realizou o XI Simpósio Nacional de Direito Tributário exclusivamente dedicado ao tema “O fato gerador do imposto de renda” com publicação do Caderno nº 11 de Pesquisas Tributárias (Ed. Resenha Tributária, 1986), com colaboração minha e dos seguintes autores: Antonio Carlos Garcia de Souza, Antonio Manoel Gonzalez, Carlos da Rocha Guimarães, Gilberto de Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ian de Porto Alegre Muniz, José Eduardo Soares de Mello, Luciano da Silva Amaro, Ricardo Mariz de Oliveira, Wagner Balera, Waldir Silveira Melo e Ylves José de Miranda Guimarães.

(2) Gilberto de Ulhôa Canto ensina: “Como se lê, o Código não define patrimônio pela referência aos seus elementos integrantes necessárias; apenas o configura como uma coletividade, salientando que os elementos que o compõem, com ele não se confundem. Falta esclarecer que ao se aludir a patrimônio de uma pessoa o que se tem em vista é o conjunto de todos os seus ativos e passivos, sendo patrimônio líquido a medida da diferença positiva dos primeiros sobre os últimos.

Por outro lado, o patrimônio é essencialmente variável, em virtude de valores positivos e negativos que a ele crescem ou dele se destacam, em momentos distintos de avaliação. Há, ainda, que colocar em destaque a possibilidade de o titular de um patrimônio (universalidade de todos os seus ativos e passivos) dele separar bens e direitos destinados a um determinado empreendimento, como uma universalidade de segundo grau, constituindo o que a doutrina denomina “patrimônio afetado”. São

exemplos da figura o conjunto dos ativos que uma pessoa separa do seu patrimônio global para, com a sua entrega a uma sociedade, nela realizar capital; ou os bens que o concessionário de serviços públicos destina à sua exploração.

Sendo, como se viu, necessariamente variável no tempo, o patrimônio nem sempre pode ser fácil e prontamente retratado. No caso das pessoas jurídicas, entretanto, o respectivo patrimônio é determinável sem dificuldades. Com efeito, a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404 de 15/12/1976), cujas normas sobre escrituração e apuração de resultados aplicam-se a todas as pessoas jurídicas, indica, no art. 178, que, ao fim de cada exercício social a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, demonstrações financeiras que expressem com clareza a situação de seu patrimônio e as mutações ocorridas no período, através de levantamento de balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstrativo do resultado do exercício e demonstração das origens e aplicações dos recursos (art. 176). E a Seção III do mesmo Capítulo XV, pertinente à escrituração e às demonstrações financeiras, regula o balanço patrimonial (art. 178).

O acréscimo de patrimônio é, portanto, pressuposto legal da ocorrência da obrigação tributária, que na pessoa jurídica pode ser facilmente determinado por simples confronto das cifras referentes a dois períodos distintos” (Estudos sobre o Imposto de Renda — em memória de Henry Tilbery, ed. Resenha Tributária, 1994, pp. 36/37).

(3) Escrevi: “Por essa razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma *aquisição*. A aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-la. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente. Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria fato imponible do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquele correspondente à obtenção de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário. Os intérpretes têm, algumas vezes, tido dificuldades em esclarecer o que seria disponibilidade jurídica, mormente ao se levar em consideração que o simples fato de uma disponibilidade econômica ter tratamento legal, tal tratamento a transforma também em disponibilidade jurídica.

Temo-nos insurgido contra a impropriedade redacional, a partir da concepção de que não há objeto ajurídico no Direito. E distinguir, no Direito, situações a partir da adjetivação “jurídica” é tornar o gênero, espécie” (Cadernos de Pesquisas Tributárias, nº 11, Co-edição CEEU/Resenha Tributária, 1986, pp. 266/267).

(4) José Luiz Bulhões Pedreira ao distinguir “fluxo” de “acrécimo” identifica o “acrécimo” como “acumulação” e não como “entrada”. Em verdade, a “acumulação” (visão estática) e a “entrada” (visão dinâmica) representam, sob o aspecto temporal, isto é, no momento de sua ocorrência, um acréscimo, vocábulo inclusive utilizado pelo legislador complementar para definir o suporte fático do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Assim se expressa o eminente jurista: “O

sentido vulgar de renda é o produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão “proventos” é empregada como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro. No seu sentido vulgar, tanto a expressão “renda” quanto a “proventos” implica a idéia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida. Essa conotação justificaria, por si só, a afirmação de que as concepções doutrinárias de renda pessoal que melhor se ajustam ao nosso sistema constitucional são da renda como fluxo, e não de acréscimo (ou acumulação) de poder econômico ou de patrimônio líquido” (Imposto de Renda, ed. APEC, pp. 2/21).

(5) Brandão Machado esclarece: “Ligeira leitura do texto mostra que há nele palavras que, na verdade, não exercem nenhuma função definitiva. É a expressão *disponibilidade econômica* ou *jurídica*, que, efetivamente, está na definição, mas pode dela ser retirada sem qualquer prejuízo para a sua inteligência. Fica difícil explicar uma *disponibilidade econômica de acréscimo de direitos*. Se o acréscimo é sempre de direitos, não há como conceber que possam estar economicamente disponíveis. Todo acréscimo de direitos (reais ou pessoais, e, portanto, patrimoniais) estará necessariamente disponível, pelo fato singular de que os direitos crescem ao patrimônio. Aquela expressão é excrescente e tem uma gênese que, afinal, pode encontrar-se na sistemática que o autor do seu anteprojeto pretendia imprimir no Código Tributário, sob a inspiração do direito tributário alemão, que dá maior relevo ao aspecto econômico do que ao jurídico na conceituação da hipótese de aplicabilidade da norma tributária e do vínculo entre a hipótese e o sujeito passivo” (Estudos sobre o Imposto de Renda, ob. cit., p. 115).

(6) Gilberto de Ulhôa Canto lembra decisões do Judiciário em que a não realização da aquisição de disponibilidade econômica não permitiu a exigência do tributo: “Por outro lado, não me parece procedente o temor de BULHÕES PEDREIRA de que a palavra “jurídica”, no texto no CTN, possa sugerir que se trata de disponibilidade de direito, pois ali ela figura como qualificativa da disponibilidade, e não como sua equivalente.

Em despacho denegatório de recurso extraordinário interposto do acórdão proferido em Apelação Cível nº 55.389, do Rio de Janeiro, o Ministro ALDIR PASSARINHO, do Supremo Tribunal Federal, entendeu que não se configurava a aquisição de disponibilidade jurídica sobre rendimento, em hipótese na qual certa empresa financiadora da aquisição de bens de consumo durável era, contratualmente, titular do direito de receber comissões de seus financiados, mas estes deixaram de lhe pagar, muito embora as devessem. Prevaleceu a tese da inexistência de fato gerador, sequer sob a forma de aquisição de disponibilidade jurídica (Suplemento Tributário LTr nº 91.382, pp. 341 e segs.).

No acórdão proferido em 29/2/1994, na Apelação em Mandado de Segurança nº 95.104, o antigo Tribunal Federal de Recursos, tendo como relator o Ministro PEDRO ACIOLI, conclui pela inocorrência de aquisição de disponibilidade sobre rendimento

decorrente da alienação de participação societária mediante pagamento do preço em parcelas ainda não efetivamente recebidas (Revista do Tribunal Federal de Recursos nº 116, pp. 291 e segs.).

Mais recentemente, o Tribunal Federal Regional da 4ª Região teve ensejo de manifestar-se no mesmo sentido das decisões antes citadas. Numa delas, a 1ª Turma, sendo relator o Juiz ARI PARGENDLER, em acórdão de 6/8/1992, na Remessa “Ex officio” nº 90.04.05323/9/RS, repeliu a pretensão de ser considerado como disponível em determinado exercício honorário que o contribuinte não chegou a receber, porque no último dia do ano o estabelecimento bancário ao qual endereçado o alvará não funcionou (Diário da Justiça, Seção II, de 16/9/1992, p. 28.548). No segundo julgado, da 2ª Turma, relator o Juiz TEORI ALBINO ZAVASCKI, por acórdão de 9/11/1989, a ementa afirmou, com grande felicidade: “1. O pagamento de honorários advocatícios mediante endosso de notas promissórias de emissão de terceiros, não configura fato gerador do imposto de renda, mesmo que a doação tenha sido *pro soluto*.

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

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

(7) Bernardo Ribeiro de Moraes preleciona: “Nos diversos conceitos de renda, oferecidos pela doutrina encontram-se certos traços característicos, dentre os quais lembramos: “a) renda é o acréscimo de valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos, apresentando-se como resultado da diferença entre receita e despesa; b) renda é atributo quase sempre periódico de fonte permanente da qual promana, como elemento novo criado e que com ele não se confunde; c) a renda deve corresponder a um fato realizado e não a uma simples expectativa, devendo atender a um rendimento real ou efetivo, ou aquele que efetivamente se apurou, por corresponder à realidade econômica, afastada a idéia de um rendimento presumível, potencial ou putativo; d) a renda deve revelar-se independentemente da fonte que a produz. A renda de um imóvel ou o lucro de uma atividade profissional distinguem-se nitidamente do capital-imóvel e do capital-homem” (Estudos sobre o Imposto de Renda, ob. cit., p. 65).

(8) Gustavo Miguez de Mello rememora lição de Rubens Gomes de Sousa: “Não há dúvida, entretanto, que sem acréscimo patrimonial não há renda: RUBENS GOMES DE SOUSA ensinava com precisão: “20. Assim, a comissão de 1964 julgou mais adequado, à função prática de definir o fato gerador do imposto dar ênfase ao requisito da aquisição da disponibilidade. Mas nem por isso, repito, o requisito de tratar-se de riqueza nova foi repudiado; pelo contrário, não só ele está implícito no conceito de disponibilidade, como já disse, mas está também expresso no art. 43, n. I, onde se diz

que a renda é um “produto” do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e no art. 43, n. II, onde se diz que os proventos de qualquer natureza são os “acréscimos patrimoniais” não compreendidos no inciso anterior. A propósito, vale sublinhar que essa redação do inciso II implica que também a renda, de que trata o inciso I, é um acréscimo patrimonial, como já está dito pela palavra “produto” constante desse inciso”, observando também que pela “...análise da definição do CTN à luz dos meus trabalhos anteriores que, como disse, a inspiraram, vê-se que a parte essencial do conceito de rendimento é a que foi acrescentada ao que já constava da legislação anterior; ou seja, o requisito de tratar-se da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de um elemento de riqueza que venha aumentar o patrimônio produtor.

Esse elemento do conceito já se achava registrado no primeiro Anteprojeto de CTN que redigi em 1953 e que serviu de base ao Projeto elaborado por uma comissão de que fui relator, encaminhado em 1954 ao Congresso Nacional onde, porém, não teve andamento. Nesse Projeto, aliás, o requisito era, em um ponto, mais preciso que o texto do atual CTN, porquanto qualificava aquisição de riqueza *nova*, e, em outro ponto, menos preciso porque deixava de qualificar aquela aquisição como sendo da “disponibilidade econômica ou jurídica” da riqueza (Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, ed. do Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954, pp. 26 e 127”.

Estabelecidas as premissas acima, elas levam à conclusão de que — nos termos da competência constitucional da União de tributar renda e proventos — compete à União instituir impostos que correspondam a um efetivo acréscimo patrimonial em termos econômicos, desde que os referidos acréscimos não consubstanciem meras transferências de capital mas sim a renda produzida ou transferida (utilizados estes termos entre suas acepções econômicas: nesta acepção, os ganhos de capital configuram transferência de renda)” (Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 11, ob. cit., pp. 229/231).

(9) Ricardo Mariz de Oliveira ensina: “Destarte, ainda que por si só seja suficiente o claro preceito contido na Magna Carta, sua norma complementar veio explicitar à sociedade que o imposto de renda somente pode ter como fato gerador um acréscimo patrimonial, seja ele oriundo do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (conceito de renda), seja ele oriundo de qualquer outra origem (conceito de proventos de qualquer natureza)” (Estudos sobre o Imposto de Renda, ob. cit., p. 157).

(10) Edvaldo Brito explica: “De logo, observe-se que o próprio legislador definiu a *renda* e os *proventos* como sendo espécies do gênero acréscimo patrimonial. A renda é o acréscimo expresso pelo produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. No plano jurídico, o signo produto tem o conteúdo semântico de bens acessórios que, ao serem retirados do principal, diminuem a quantidade desde até o esgotamento; diversamente dos frutos que não destroem o bem principal que lhes dá origem. Os juros, como é sabido, são exemplos de frutos (são frutos civis) e, assim, não estariam submetidos à incidência do tributo. Logo na linguagem técnico-jurídica, nem

todo produto dos bens nominados pelo legislador da hipótese do fato gerador do imposto de renda pode ser, assim, considerado e, portanto, não pode ser integrante do conceito renda.

Os proventos são todos os acréscimos patrimoniais que não podem ser caracterizados como renda. É a palavra do legislador.

Contudo, mesmo configuradas essas espécies de acréscimo patrimonial, elas, somente, serão alcançadas pelo tributo se houver aquisição de disponibilidade econômica que corresponde a dinheiro em caixa, isto é, rendimento realizado ou disponibilidade jurídica se o sujeito tiver um título jurídico que lhe permita obter a respectiva realização em dinheiro (cf. RUBENS GOMES DE SOUSA “Pareceres-1, Imposto de Renda”, São Paulo, IBET/ed. Resenha Tributária, 1975, pp. 70/71).

O conceito veiculado pelo art. 43 do Código é quase cópia “*ipsis litteris*” de uma decisão de 1913 da Suprema Corte, no caso *Stratton’s Independence vs. Howbert*” (cf. GARCIA BELSUNCE “El concepto de rédito”, Buenos Aires: Depalma, 1966, p. 196): renda é “o ganho derivado do capital, do trabalho ou de ambos combinados, sempre que se entenda incluído o benefício ganho através da venda ou da conversão de capital”, porque os incrementos de valor não realizados não são renda; bem assim não o é *o aumento no valor dos bens antes da realização de tal valor através da venda ou conversão dos bens*” (Estudos sobre o Imposto de Renda, ob. cit., pp. 136/137).

--oOo--

Se a injustiça das sentenças as torna amargas, as delongas as fazem azedas.

BACON, Tratado de Moral e Política