

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

ANTÔNIO CÉSAR BRANDÃO DO CARMO LIMA

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE
A RENDA**

São Paulo

2020

ANTÔNIO CÉSAR BRANDÃO DO CARMO LIMA

**HABILITAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E INCIDÊNCIA DO
IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Fabio Cury.

São Paulo

2020

HABILITAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Trabalho de Conclusão de Curso para
aprovação na Especialização em Direito
Tributário da PUC-SP – Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo.

DATA DE APROVAÇÃO: __/__/__

BANCA EXAMINADORA

NOME COMPLETO
TITULAÇÃO

NOME COMPLETO
TITULAÇÃO

NOME COMPLETO
TITULAÇÃO

RESUMO

O presente trabalho tem fundamento na divergência acerca do correto momento de incidência do imposto sobre a renda ou demais proventos nos casos de compensação dos valores recolhidos incorretamente reconhecidos por meio de decisão judicial transitada em julgada. Assim, primeiramente, buscou-se entender toda a matriz e estrutura do imposto sobre a renda e proventos, o que se deve ser entendido por renda e proventos, bem como os elementos que caracterizam o seu fato gerador, consubstanciado na disponibilidade jurídica e econômica. Entendidos estes conceitos, o trabalho foca na possibilidade de reconhecimento judicial, em especial por meio de Mandado de Segurança, do direito à compensação de tributos indevidamente recolhidos com futuros débitos com a Receita Federal, por meio do procedimento obrigatório do Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação, procedimento necessário para que seja habilitado o crédito do contribuinte para, no momento oportuno, serem compensados com os débitos futuros. Para tanto, para que se torne possível compreender qual a efetiva regra matriz de incidência do imposto de renda e o real momento de surgimento do fato gerador, buscou-se aprofundar o que vem a ser norma jurídica, ou seja, a interpretação necessária para que o texto legal se transforme em norma jurídica, com base na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e até mesmo em conceitos econômicos. Diante de tudo estudado, chegou-se à inevitável conclusão que no momento do reconhecimento do direito creditório por meio de decisão judicial transitada em julgado não há qualquer disponibilidade dos valores ao contribuinte e, por conta disso, não há a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda ou proventos, uma vez que houve exclusivamente o reconhecimento do direito ao valor. Destarte, o fato gerador do imposto de renda ou proventos apenas irá ocorrer quando do exercício do seu direito compensatório, momento em que haverá a disposição não condicionada dos valores, ou, em outras palavras, momento em que o contribuinte terá a disponibilidade de seu crédito, que será o momento em que será realizada a compensação.

Palavras-chave: Direito Tributário. Imposto de Renda. Disponibilidade. Decisão Judicial Transitada em Julgado. Acréscimo Patrimonial Condicionado. Não Incidência. Fato Gerador Apenas Quando Efetivamente Exercida a Compensação.

ABSTRACT

The present work is based on the disagreement about the correct moment of incidence of income tax in cases of administrative compensation of the amounts collected incorrectly, recognized through a final judicial decision. Thus, firstly, we sought to understand the entire matrix and structure of the tax on income and earnings, which should be understood through the lenses of income and earnings, as well as the elements that characterize its taxable event, embodied in legal and economic availability. Understanding those concepts, the work focuses on the possibility of judicial recognition, especially by means of a writ of mandamus, of the right to offset taxes unduly collected with future debts with the Federal Revenue, through the mandatory procedure of the Electronic Request for Refund, Refund or Reimbursement and Declaration of Compensation, a necessary procedure to enable the taxpayer's credit to be able, at the appropriate time, to be offset against future debts. Therefore, in order to make it possible to understand which is the effective matrix rule of incidence of income tax and the actual moment of appearance of the taxable event, we sought to deepen what is the legal norm, that is, the necessary interpretation so that the legal text becomes a legal norm, based on the Federal Constitution, the National Tax Code and even economic concepts. In view of everything studied, the inevitable conclusion was reached that at the time of recognition of the credit right by means of a final and unappealable judicial decision, there is no availability of the amounts to the taxpayer and, therefore, there is no occurrence of the taxable event income or earnings, since the right to value was exclusively recognized. Thus, the event that generates income tax or earnings will only occur when the exercise of its compensatory right, when there will be an unconditional disposition of the amounts, or, in other words, when the taxpayer will have the availability of his credit, which will be the moment when the compensation will be carried out.

Keywords: Tax law. Income tax. Availability. Final Judicial Decision Res Judicata. Conditional Asset Increase. No Incidence. Taxable Event Only when Compensation is Effectively Exercised.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 TRIBUTO E REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	11
3 IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	15
4 DISPONIBILIDADE JURÍDICA ECONÔMICA - FATOR ESSENCIAL NA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA	22
5 CONCLUSÃO	29

1 INTRODUÇÃO

O imposto de renda é um tributo cuja norma jurídica a ser extraída pelo intérprete pode gerar diversas dúvidas sobre seus elementos e, em especial, seu fato gerador. Isso porque, os conceitos de rendas e proventos, bem como da disponibilidade jurídica e econômica dessas rendas e proventos, podem gerar dúvidas.

Assim, em sua aplicação, deve-se ter em mente o entendimento acerca do que se compreender por rendas e proventos e, principalmente, o que se assimilar por disponibilidade jurídica e econômica para fins de incidência do imposto de renda.

Tal discussão se faz de grande importância, uma vez que os contribuintes, atualmente, são obrigados a recolherem o imposto de renda quando da decisão judicial transitada em julgado de suas ações declaratórias de recolhimento indevido (no geral, realizadas por meio de Mandado Segurança).

Isso pelo motivo de que a Receita Federal utiliza do incorreto entendimento de que a partir do momento em que há a certificação do direito do contribuinte por meio de decisão judicial transitada em julgado há a ocorrência do fato gerador do tributo, mesmo que o contribuinte não tenha certeza e liquidez desse valor.

Ou seja, o contribuinte é cobrado pelo imposto de renda ainda que não tenha a sua disponibilidade. Há a cobrança da exação mesmo que não tenha a possibilidade de utilizar o valor de maneira não condicionada.

De outro giro, em que pese tal entendimento, é de se perceber que com a decisão judicial transitada em julgada o contribuinte possui tão somente a certificação do seu direito de ser reembolsado pelos valores indevidamente recolhidos.

Deste modo, para que seja possível a compensação dos seus créditos com outros débitos, deve ser realizado um procedimento administrativo de habilitação do crédito. Realizado tal procedimento, apenas quando do surgimento de novos débitos é que o contribuinte estará autorizado a transmitir a sua compensação.

Logo, apenas com a transmissão desses créditos para compensar com os débitos é que o contribuinte terá a efetiva disponibilidade - utilização não condicionada - dos valores. Dessa forma, apenas com a dita transmissão é que ocorrerá o fato gerador do imposto de renda, que poderá ocorrer em um prazo de

até 5 (cinco) anos contados do trânsito em julgado da decisão que certificou o direito do contribuinte.

Esta postergação do período para pagamento é de grande importância para o contribuinte, uma vez que ele deixará de recolher imposto de renda sobre valores ainda não utilizados, preservando o seu caixa atual, para ser desembolsado apenas quando o contribuinte tiver de fato o aproveitamento.

O presente trabalho foi pautado com estudos bibliográficos, iniciando-se com a análise da norma jurídica e o papel do intérprete para encontrar o seu significado, para que se possa compreender a forma como a norma jurídica tributária deve ser analisada, em especial os impostos e seus fatos geradores.

Passada essa análise inicial, o trabalho busca estudar o imposto sobre a renda ou demais impostos, sobre o que deve ser entendido sobre o seu fato gerador, o momento de sua incidência e os elementos que devem ser observados para a incidência desse fato gerador nos eventos do mundo real.

Por fim, examina-se especificamente o que deve ser entendido por disponibilidade jurídica e econômica e a sua importância na identificação do momento em que é visualizado o fato gerador do imposto de renda nas compensações tributárias.

2 TRIBUTO E REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Inicialmente, sem maiores aprofundamentos, se faz imperioso rememorar que a norma jurídica é um produto do intérprete, da interpretação.

O intérprete, contudo, não cria a norma, uma vez que ela já acha-se posta no mundo normativo. “O produto da interpretação é a norma”¹, resultado este obtido a partir da análise do texto da norma.

Quando diante da norma jurídica tributária, deve-se ter em mente a classificação das regras jurídicas tributárias utilizadas por Paulo de Barros Carvalho, separando-as em três classes, de acordo com o grupo institucional a que pertencem.

Vejam os:

- a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário;
- b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias;
- c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização².

Portanto, em linhas gerais, as regras jurídicas tributárias devem ser compreendidas como “norma, fato e relação jurídica”³, uma vez que:

quer exprimir toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato. É com esse conteúdo que o art. 3º da Lei n. 5.172/66 se propõe determiná-lo.

Dessa forma temos a dinâmica da subsunção da situação hipotética ao fato concreto, fenomenologia da incidência da regra matriz tributária. De forma brilhante e didática, Paulo de Barros Carvalho explica de forma a não deixar dúvidas acerca da mencionada fenomenologia:

¹GRAU, Eros Roberto. Ensaio e Discurso Sobre a Interpretação / Aplicação do direito. 5ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28a ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

³Idem.

quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação. ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.⁴

Deste modo, as situações hipotéticas no direito tributário conceituam fatos que irão ocasionar o surgimento da relação jurídica tributária, conjuntamente com determinados critérios que irão identificar o fato. Tais critérios podem ser sintetizados em critério material, critério espacial e critério temporal, que, quando caracterizadas conjuntamente, implicará na hipótese de incidência.

Assim, o critério material cuida do comportamento humano das pessoas (físicas e jurídicas) destinatárias de uma obrigação de fazer ou de dar, ou seja, destinatárias de uma ação específica. Como dito, tais comportamentos devem ser demarcadas por circunstâncias temporais e espaciais para que sejam caracterizados como uma hipótese de incidência.

Por sua vez, o critério espacial determina os locais ou áreas em que o fato tributário deverá ocorrer a fim de que emane os seus efeitos, ainda que sua hipótese seja tão genérica a ponto de delimitar como critério todo o território nacional.

Em casos específicos, como a do Imposto sobre a Renda, o critério espacial poderá alcançar, “em linhas genéricas, não só os acontecimentos verificados no território nacional, mas até fatos, explicitamente tipificados, e que se compõem para além de nossas fronteiras.”⁵

Por fim, o critério temporal especifica o marco temporal de acontecimento do fato, seus elementos permitem enxergar “em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto - o pagamento de certa prestação pecuniária.”⁶

Destarte, a norma tributária em sentido estrito deve ser compreendida como aquela definidora da incidência tributária propriamente dita. Por esta norma, identifica-se a hipótese normativa, que é a previsão geral e abstrata, que, quando incidentes os critérios acima descritos, projeta efeitos concretos que delinham o fato jurídico tributário, transmutando o vínculo abstrato estipulado pelo legislador em um fato jurídico tributário concreto.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28a ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁵Idem.

⁶Idem.

Em outros termos, como bem leciona Paulo de Barros Carvalho:

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar a Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).⁷

Diante do exposto, ao observar a definição de tributo revelada pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional⁸, é de se observar as diferentes classificações que sua interpretação pode levar. Nessa linha, consoante brilhantemente explicitado por Paulo de Barros Carvalho, ao ser citado por Geraldo Ataliba⁹, em suma, a qualificação do tributo irá depender do contexto em que ele venha ser empregado, podendo ser entendido como:

1. O *dever* de levar dinheiro aos cofres públicos, coativamente;
2. O *dinheiro* levado no cumprimento desse dever;
3. O *comportamento* de levar dinheiro (prestação);
4. A *lei* que prescreve tal dever;
5. A *relação jurídica* (obrigação) que tal lei engendra.¹⁰

Assim, é de se entender que a norma de direito tributário material, em sua essência, resume-se à “prestação pecuniária compulsória”¹¹. Seu mandamento principal, portanto, não se trata especificamente do dinheiro, “mas sim o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos”¹².

Em complementação, o inciso I do artigo 4º do Código Tributário Nacional também especifica que “a denominação e demais características formais adotadas pela lei”¹³ é irrelevante para determinar a natureza jurídica do tributo, mas o fato gerador da obrigação deste tributo.

Seguindo essa linha, o fato gerador da obrigação principal, consoante dicção do artigo 114 do Código Tributário Nacional, “é a situação definida em lei como necessária e suficiente para à sua ocorrência”.

⁷Ibidem.

⁸ Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁹ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 21-22.

¹⁰Idem.

¹¹Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹²ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 22.

¹³“Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; (...)”

Portanto, torna-se translúcido assimilar que fato gerador deve ser compreendido como o fato imponible, a hipótese de incidência, ou seja, a descrição legal de um fato geral e abstrato que exprime um acontecimento no mundo real que, quando sucedido, revela a ocorrência da norma jurídica tributária.

Desta maneira, quando acontecidas as circunstâncias materiais fáticas e jurídicas prescritas pela norma jurídica tributária, considera-se o fato gerador como ocorrido, formando, assim, uma norma individual e concreta que cria um vínculo entre credor - o Poder Público - e devedor - o contribuinte.

Complementarmente, podemos caracterizar as normas tributárias em norma tributária em sentido estrito, ou, em outras palavras, àquelas determinantes no núcleo intangível do tributo, ou, dito de outra forma, a regra-matriz de incidência fiscal.

Nessa linha, não é demasiado salientar que o ciclo normativo tributário irá ocorrer

Quando uma vontade deseja, genérica e abstratamente, certos comportamentos, toda vez que se verifique uma hipótese, tem-se a norma (geral). (...)

Quando uma vontade, à vista de uma singular hipótese, deseja um comportamento, tem-se o comando particular (concreto): ato individual, contrato, sentença, ato administrativo etc. Para serem válidas e, pois, obrigatórias, estas normas particulares (comandos concretos) devem ser rigorosa e fielmente fundadas em normas gerais (prévias). Devem das aplicação às normas anteriores.¹⁴

Por conseguinte, de um lado, pode-se entender o instituto da regra-matriz de incidência tributária como "instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente bem estruturado (...) ¹⁵", de outro, ocorrido o fato imponible, fato imponible, sucede-se a criação do vínculo tributário, constituindo-se, então, a relação jurídica tributária principal, que só será liquidada com o comportamento objeto da obrigação jurídica de dar dinheiro ao poder público (credor) pelo contribuinte (devedor).

3 IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 25

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7a ed. São Paulo: Noeses, 2018.

Sabe-se que, em suma, a regra-matriz de incidência tributária é uma norma de conduta que disciplina a relação obrigacional patrimonial entre Estado e contribuintes de uma forma que, uma vez implementadas as circunstâncias descritas por esta norma, há a formação de uma obrigação patrimonial.

Sabendo-se, também, que o conceito de renda deverá ser analisado de acordo com os preceitos gerais determinados pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, é de se analisar o artigo 43 do Código Tributário Nacional sobre as lentes do artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal¹⁶.

Destarte, o artigo 43 do Código Tributário Nacional¹⁷ se incumbiu de delinear o âmbito da incidência e a definição do fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Tal artigo revela então, que o imposto de renda e qualquer proveitos terá como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica desta renda ou proveitos.

¹⁶Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. (...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

¹⁷Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

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

§1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2o 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 neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Deve-se depreender que as normas são incapazes de descrever todas as situações que o fato gerador irá abarcar. Por isso, o legislador tem o objetivo de determinar situações que irão acobertar de forma ótima sua vontade tributária.

Realmente, as principais discussões acerca dos conceitos teóricos de renda envolvem a capacidade de mensurá-la adequadamente. A renda mensurável seria aquela cujo montante pode ser apurado mediante fatores objetivamente observáveis. O inexorável dilema reside no fato de que não há possibilidade prática de analisar cada contribuinte de forma individualizada, de acordo com as circunstâncias de sua vida particular. Por isso, diante da inviabilidade da adoção de procedimentos individuais de investigação o plano psíquico do contribuinte, a mensuração da renda por critérios objetivos passa a ser um aspecto de fundamental importância para a aplicação prática da lei tributária.¹⁸

Entendidas tais conjunturas, para que se compreenda o fato gerador do imposto de renda, faz-se mister uma análise mais específica sobre o artigo 43 do Código Tributário Nacional. Para tanto, há de se utilizar das lições de Ramon Tomazela Santos, que interpreta com maestria o mencionado artigo:

O inciso I do citado dispositivo legal diz que a renda compreende o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. (...)

Assim, o conceito de renda-produto adotado no inciso I do artigo 43 do CTN dispõe que a sua fonte de produção será o capital, o trabalho ou a combinação de ambos. Esse dispositivo abrange os rendimentos produzidos pela exploração de um patrimônio, os rendimentos produzidos pelo esforço pessoal do seu titular, bem como os rendimentos provenientes da combinação de ambos os fatores de produção.

A remuneração recebida a título de juros em razão de um contrato de mútuo pode ser mencionada como exemplo de acréscimo de riqueza produzido pelo capital, assim como o valor do aluguel que remunera a cessão temporária e onerosa de bens ou direitos, no âmbito do contrato de locação. Tais exemplos demonstram que a renda (valor dos juros ou valor do aluguel) não se confunde com o capital (valor emprestado ou valor do imóvel locado), uma vez que renda é o produto gerado pelo capital.

Os salários, honorários e comissões são exemplos de produto do trabalho, que proporcionam acréscimo de riqueza para a realização de novos gastos, seja para consumo, seja para investimentos. Note-se que o salário somente constituirá renda líquida na parcela superior ao mínimo existencial exigido para o atendimento das necessidades básicas do ser humano.¹⁹

Diante desse cenário, compreende-se que a renda pretendida pelo legislador é concebida como renda-produto. Esta, por sua vez, “pressupõe um acréscimo de riqueza”²⁰, que é simbolizado pelo resultado líquido proveniente de uma matriz

¹⁸SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito tributário – princípio da realização no imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 212-241.

¹⁹Idem.

²⁰Idem.

produtiva, “assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”²¹.

De fato, o conceito de renda-produto envolve sempre um acréscimo imediato de riqueza, como um elemento positivo gerado por sua fonte de produção (como o fruto da árvore). A diferença é que, para efeito de renda-produto, o acréscimo de riqueza não precisa ser mensurado dentro de certo intervalo temporal, em conjunto com os demais acréscimos e decréscimos experimentados pelo contribuinte. Neste caso, o legislador contenta-se com um tratamento analítico, bastando que o fluxo de riqueza gerado pela fonte de produção seja adquirido pelo contribuinte de modo incondicional, como elemento novo e positivo²².

De outro giro, o inciso II do artigo 43 do Código Tributário Nacional identifica a incidência do Imposto de Renda sobre “proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”²³.

Assim, o conceito de proventos de qualquer natureza abrange os acréscimos patrimoniais não gerados pelo capital ou pelo trabalho, como os ganhos de capital, os prêmios de loteria, as recompensas, entre outros tipos de acréscimos patrimoniais. Segundo Modesto Carvalhosa, o conceito de proventos de qualquer natureza também alcança os rendimentos que não constituem produto imediato, mas, sim, produto imediato e remoto do trabalho, como os proventos de aposentadorias, as pensões e outros benefícios assistenciais, bem como os acréscimos patrimoniais de origem ilícita ou não identificada.²⁴

Nesse sentido, o instituto da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda, estabelece, de forma sintética, que o critério material consistirá na obtenção da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

Por sua vez, o critério material do imposto de renda deverá ser verificado a partir do acréscimo patrimonial da pessoa (física ou jurídica), a ser apurado em um momento específico determinado pela lei. Por fim, o critério espacial poderá ser identificado tanto no território nacional quanto no exterior.

Ocorre que, em que pese a clareza do critério material ser a aferição da renda e proventos, a legislação pátria não foi clara em determinar o que vem a ser o conceito de “renda e proventos”.

²¹ Consoante dicção do inciso I do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

²² SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito tributário – princípio da realização no imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 212-241.

²³ Inciso II do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

²⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito tributário – princípio da realização no imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 212-241.

Pode-se encontrar quatro conceitos básicos de renda, sendo três deles econômicos e um financeiro. Os conceitos econômicos de renda dão-se a partir da análise da atividade econômica propriamente dita. De outro lado, o conceito financeiro de renda, que retrata a renda dos sujeitos de direito.

Renda é o que resulta dos atos econômicos e os três conceitos econômicos básicos de renda - real, produzida e repartida entre os indivíduos - representam o resultado, respectivamente dos atos de consumo, produção e repartição.

(...)

- a) renda real é resultado do ato de consumo: consiste nos “serviços” que o agente recebe ao usar os bens econômicos e que utiliza como meios para realizar seus fins ou objetivos;
- b) renda produzida é o resultado líquido dos atos de produção, que transferem “serviços” de recursos para bens econômicos; consiste, portanto, em bens econômicos;
- c) renda individual é o resultado dos atos de repartição da renda produzida pela sociedade: é o poder de compra distribuídos aos agentes com intermediação de moeda, consiste, portanto, em moeda, ou valor em moeda de bens econômicos.²⁵

É certo, por conseguinte, que renda e proventos sempre significam acréscimo patrimonial, mas, pode-se afirmar que renda é o produto ou capital do trabalho, enquanto os proventos serão enquadrados de forma excludente, sendo aqueles não incluídos no conceito de renda.

Desta maneira, o inciso I do artigo 43 do CTN determina que a renda deve ser gerada por uma fonte de produção provenientes de elementos internos ao patrimônio do contribuinte. Em contrapartida, o inciso II, determina que o fato gerador serão os demais acréscimos não compreendidos na situação anterior. Obviamente, tal imposição deve ser interpretada com parcimônia, uma vez que jamais pode ser interpretado ilimitadamente, sob pena de inconstitucionalidade.

Como bem clarifica o doutrinador Hugo de Brito Machado:

²⁵PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a Renda. Vol. 1. Rio de Janeiro: Justec/Adcoas, 1979.

Na expressão do Código, renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. (...) Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento no valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo. (...) ²⁶

Em suma, estamos diante da teoria da renda-acréscimo, que tem como postulado a comparação do acréscimo patrimonial do contribuinte em dois momentos distintos.

Entretanto, nem todo acréscimo de riqueza irá integrar o fato gerador disposto pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional. Somente os acréscimos de riqueza que sejam derivados de rendas ou proventos de qualquer natureza poderão ser caracterizados como fato gerador do imposto de renda.

À vista disso, podemos entender o conceito de auferição de renda como o momento em que o acréscimo patrimonial passível de valoração econômica foi verificado, desde que represente fluxo de riqueza em um lapso temporal ²⁷.

Para fins de verificação da implementação do fato gerador do imposto sobre a renda e proventos, portanto, deve ser verificado o elemento patrimonial, que seja, no aumento de um determinado patrimônio.

Dito tributo, por conseguinte, incidirá sobre uma riqueza nova, sobre um resultado positivo agregado ao patrimônio de determinada pessoa verificada em um determinado espaço temporal.

Dito de outro modo, renda e proventos de qualquer natureza são acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período de tempo. Ou caso preferirmos, são o resultado positivo de uma subtração que tem por *minuendo* os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos temporais, e por *subtraendo* o total das deduções e abatimentos. ²⁸

Neste mesmo sentido, Misabel Derzi:

²⁶MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

²⁷QUEIROZ, Luís César Souza de. Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

A idéia de renda está ligada fundamentalmente à idéias de período, porque só é renda o que representar um excedente, um plus, um acréscimo ao patrimônio ou à riqueza; significa a riqueza nova e, portanto, a idéia de continuidade necessária, e a idéia de que acréscimo patrimonial, se houver, é acréscimo ao patrimônio líquido.²⁹

Percebe-se com isso que “renda e proventos são conceitos que, para fins de tributação específica, referem-se a um resultado, isto é, à diferença positiva entre as receitas e despesas do contribuinte, dentro de um determinado período”³⁰. Tributa-se, então, o resultado positivo da renda ou proventos.

Ademais, conforme será adiante estudado, para que se “considere consumado o fato gerador do imposto de renda é necessário que exista a efetiva disponibilidade da renda ou dos proventos”³¹. Jamais existirá renda ou proventos sem o efetivo acréscimo patrimonial.

Isso porque, consoante bem pontua Bulhões Pedreira, citado por Miguel Delgado Gutierrez³², renda deve ser entendida como uma utilidade econômica, como a “aptidão dos bens de satisfazerem as necessidades do indivíduo”³³.

Neste sentido, invocamos novamente a excelente lição de Hugo de Brito Machado:

(...) entendemos que tanto a *renda* quanto os *proventos de qualquer natureza* pressupõem ações que revelem *mais-valias*, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só quando há realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica), é que podemos aludir a *renda* ou a *proventos de qualquer natureza*.

(...)

Melhor esclarecendo, apenas as *alterações patrimoniais positivas* havidas durante certo período de tempo podem ser alvo de IR. Reforçam esse entendimento, como adiante veremos, os princípios da *capacidade contributiva* e da *vedação do confisco* (...)

De fato, o patrimônio, em si considerado, não é passível de tributação por meio de IR. É apenas o *ponto de partida* deste tributo, que só nascerá da variação positiva do patrimônio, detectada num dado período de tempo (...)³⁴

Ainda nessa linha de pensamento, Rubens Gomes de Souza corrobora que “determinada renda riqueza, para constituir renda tributável”, deverá ser “proveniente de uma exploração do patrimônio pelo seu titular, isto é, do exercício de uma

²⁹DERZI, Misabel Abreu Machado. Periodicidade do Imposto de Renda II. Revista de Direito Tributário, v. 63, 1994.

³⁰MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

³¹Idem.

³²GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Imposto de Renda e os Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 200. 2009.

³³Idem

³⁴MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

atividade que tenha por objeto fazer frutificar o patrimônio. Assim, não é renda o acréscimo de patrimônio que não provenha de uma atividade do seu titular.”³⁵

Sendo assim, a “renda corresponde à utilidade dos bens que o indivíduo obtém durante um determinado período”³⁶. Por conta disso, o Imposto de Renda jamais pode incidir quando não verificado o ganho real no contribuinte, entendimento este traduzido na aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou proventos.

³⁵SOUSA, Rubens Gomes. Imposto de Renda. Suplemento. In: Compêndio de Legislação Tributária. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1955, p. 2.

³⁶Ibidem.

4 DISPONIBILIDADE JURÍDICA ECONÔMICA - FATOR ESSENCIAL NA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como já pontuado anteriormente, para a incidência do imposto sobre a renda ou os proventos deve ser compreendida a função da disponibilidade econômica ou jurídica em seu fato gerador, com fulcro também no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Nestes termos, a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica sobre a renda ou os proventos pode decorrer de um título jurídico (disponibilidade jurídica da renda) ou de mera apropriação econômica, destituída de título jurídico (disponibilidade econômica da renda)”³⁷.

Comungando com o entendimento exarado por Hugo de Brito Machado³⁸, disponibilidade econômica deve ser compreendida como valores recebidos pelo contribuintes que de fato acrescentaram em seu patrimônio. Por sua vez, disponibilidade jurídica relaciona-se com aquele montante efetivamente à disposição do contribuinte, sem a existência de qualquer obstáculo que embarace sua utilização.

A disponibilidade jurídica da renda possui estreita relação com o direito privado, pois a renda ou os proventos de qualquer natureza apenas serão incorporados ao patrimônio do contribuinte no momento em que todos os elementos materiais e objetivos do ato jurídico ou do negócio jurídico estiverem devidamente configurados na realidade social.

Assim, a disponibilidade jurídica da renda pressupõe a existência de direito líquido e certo que assegure ao seu titular o direito de exigir o recebimento da renda, em virtude do cumprimento de todas as condições que viabilizam a sua percepção.

*A seu turno, a disponibilidade econômica da renda corresponde aos acréscimos patrimoniais desprovidos de título jurídico atual ou futuro. A disponibilidade econômica da renda ou dos proventos de qualquer natureza se verifica no plano dos fatos, como um evento econômico-social ou um estado de fato que reflete o uso ou o gozo da renda ou dos proventos pelo contribuinte, enquanto não houver oposição por parte de terceiros.*³⁹

³⁷SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito tributário – princípio da realização no imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 212-241.

³⁸MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

³⁹SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito tributário – princípio da realização no imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 212-241.

Logo, a renda poderá ser constituída a partir da ocorrência de um situação de fato, ou seja, fruto da disponibilidade econômica, ou proveniente de uma situação de direito, quando configurada a disponibilidade jurídica, conforme retiramos do artigo 116 do Código Tributário Nacional⁴⁰.

Deste modo, a incidência tributária do Imposto de Renda será extraída da própria materialidade econômica a ser tributária, em função do contribuinte obter a possibilidade de dispor do acréscimo patrimonial a ser tributado⁴¹. Podemos chamar tal materialidade de renda realizada, que é

(...) aquela que já entrou na titularidade do contribuinte, em caráter definitivo e sem se submeter a qualquer condição ou evento futuro e de acontecimento incerto, ou, por outras palavras, a renda realizada corresponde a novo direito definitivamente adquirido, mesmo que a termo, portanto, ainda que não traduzido em moeda recebida, mas que já está disponível para uso, gozo e disposição.⁴²

Como ensina Humberto Ávila, a mera possibilidade de decidir alienar o bem não implica a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica sobre a renda, pois o poder de decidir em abstrato não se confunde com o seu efetivo exercício em concreto. Assim, a disponibilidade jurídica ou econômica sobre a renda não significa o mero poder decidir, mas, sim, o exercício de poder de decidir que provoque a aquisição de disponibilidade sobre o acréscimo de riqueza. Daí não se concordar a ideia de que o poder do contribuinte de realizar a transação ou acessar a renda por ato próprio confere disponibilidade (seja jurídica, seja econômica) aos ativos de alta liquidez passíveis de mensuração objetiva e segura por técnicas de marcação a mercado.⁴³

⁴⁰Art. 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 o se verificarem 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.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

⁴¹SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito tributário – princípio da realização no imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 212-241.

⁴²OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Incorporação de Ações no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2014, pp. 98-99.

⁴³ÁVILA, Humberto. Indisponibilidade jurídica da renda por poder de decisão ou por reflexo patrimonial. Revista Fórum de Direito Tributário n. 57. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 10. *in* SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito tributário – princípio da realização no imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 212-241.

O simples fato de abstratamente de “realizar determinado ato ou negócio jurídico”⁴⁴ jamais poderá traduzir no fato gerador do tributo. Para que isso ocorra, é imprescindível a realização da renda, ou seja, a subsunção dos eventos à materialidade a ser tributada pelo imposto de renda.

Um indivíduo milionário tem a possibilidade de adquirir um imóvel no momento em que bem entender, mas isso não significa que ele deve ser obrigado a recolher o IPTU em razão dessa simples possibilidade, assim como uma pessoa jurídica que possui as máquinas necessárias para fabricar um produto não fica obrigada a efetuar o recolhimento do IPI antes de efetivamente exercer o processo de industrialização.⁴⁵

Nesse sentido, o princípio da realização da renda exige a efetiva sucessão da renda, ou um ato de efetiva posse da renda, traduzidos em um acréscimo de riqueza de forma livre, ou seja, sem obstáculos à sua utilização da forma como o contribuinte bem entender.

(...) a disponibilidade jurídica pressupõe a existência de direito líquido e certo que assegure ao seu titular o direito de exigir o recebimento da renda, ao passo que a disponibilidade econômica da renda corresponde aos acréscimos de riqueza desprovidos de título jurídico atual ou futuro.⁴⁶

Deste modo, para que seja testemunhada a incidência do Imposto de Renda, a renda ou os proventos não devem estar caracterizados apenas no plano abstrato, mas sim quando visualizada efetivamente a possibilidade de sua utilização no plano concreto, ou seja, a efetiva aquisição da disponibilidade..

Vejamos como exemplo a incidência do imposto de renda sobre a renda ou proventos alcançados em função das consequências obtidas pelo Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, que, em suma, sedimentou entendimento no sentido da inconstitucionalidade da incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Ou seja, pacificou-se o direito de realizar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Muitos dos contribuintes, ao impetrar Mandado de Segurança para ter seu direito de exclusão dessa incidência reconhecido, bem como a devolução dos valores incorretamente pagos, acabam optando por aproveitar os valores

⁴⁴SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito tributário – princípio da realização no imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 212-241.

⁴⁵ Idem.

⁴⁶ Ibidem.

indevidamente tributados pelo PIS e pela COFINS por meio de procedimento administrativo de habilitação de créditos oriundos de decisões judiciais⁴⁷.

Neste momento, convém esclarecer que dentre os requisitos para viabilizar a utilização do instituto da compensação dos créditos obtidos por um determinado contribuinte em ação judicial, o fisco exige que este realize um procedimento de habilitação do crédito.

O mencionado procedimento administrativo de habilitação de crédito tem como objetivo a oportunização da posterior compensação desses montantes com débitos da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ou seja, com a autorização judicial via Mandado de Segurança, o contribuinte obtém tão somente o direito de realizar a compensação dos importes indevidamente recolhidos⁴⁸.

Logo, o único direito que é verdadeiramente reconhecido ação é direito de proceder à compensação de créditos com débitos federais.

De outro giro, deve-se rememorar que o conceito de renda para fins do fato gerador do imposto sobre a renda está pautado no acréscimo. Sem acréscimo patrimonial, não haverá renda ou proventos, conforme amplamente aprofundado no presente estudo⁴⁹.

Como bem esclarece Ricardo Mariz de Oliveira:

Quanto ao que seja “disponibilidade”, há pouca dúvida entre os juristas que se dedicaram ao tema, pois ela representa a qualidade de algo estar disponível, isto é, algo que esteja na disposição de alguém, no caso na disposição do contribuinte titular do patrimônio aumentado. (...) Nesse sentido, a disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem. (...)⁵⁰

Ora, quando ocorrido o mero reconhecimento do direito via Mandado de Segurança o contribuinte não tem qualquer aquisição da renda, ou seja, o

⁴⁷Procedimento disciplinado pela instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

⁴⁸Entendimento inclusive corporificado pela Solução de Divergência COSIT nº 19/2003, que precisou que incide o Imposto de Renda na “data do trânsito em julgado da sentença declaratória do direito à compensação que os créditos compensáveis passam a ser receitas tributáveis do IRPJ e da CSLL - logicamente, quando tais valores tiverem sido reconhecidos anteriormente como despesas dedutíveis das base tributáveis desses tributos”.

⁴⁹RITO MACHADO, Hugo de, Curso de Direito Tributário, 23ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003.. p. 427.

⁵⁰OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 289-320.

contribuinte não pode dele dispor, não pode dela utilizar. Portanto, neste momento, não se verifica qualquer disponibilidade da renda ou proventos.

Assim, até que seja reconhecido seu direito via procedimento administrativo de habilitação de crédito, inexistente qualquer faculdade de usar os créditos, não havendo, portanto, aquisição da disponibilidade, seja jurídica, seja econômica.

Não basta, apenas, que seja adquirido o direito de auferir o rendimento (ou a sua titularidade). É necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento: em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo mais do que isso, configurada somente quando o seu recebimento em moeda ou quase-moeda dependa somente do contribuinte⁵¹

Nesse momento, inclusive, torna-se inócua qualquer diferenciação acerca da disponibilidade econômica ou jurídica. A tributação apenas estará caracterizada quando tiver a disponibilidade. Enquanto inexistente, não há a manifestação da capacidade contributiva.

“Em outras palavras, há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprover, inclusive para pagar os impostos.”⁵²

Como previamente esclarecido, com a decisão judicial favorável, têm-se apenas o direito de proceder com a compensação dos valores recolhidos indevidamente relativos à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ademais, não é possível afirmar que com o mero reconhecimento judicial deste direito está caracterizada qualquer disponibilidade de renda ou proventos. Isso porque, para que seja possível o exercício deste seu direito, não há outra alternativa para o contribuinte que não a requisição do reconhecimento via procedimento administrativo.

Portanto, mesmo com a certificação do seu direito, ainda existe um fato condicionante para que o acréscimo patrimonial seja de fato verificado. Inexistente, neste momento, qualquer disponibilidade sobre ele, seja jurídica ou econômica.

⁵¹CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda em “Estudos Sobre o Imposto de Renda” em memória de Henry Tilbery, Ed. Rest. Tribut. São Paulo, 1994. p. 33

⁵²SCHOUERI, Luís Eduardo. Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a disponibilidade Econômica. Controvérsias jurídico Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), v. 1. São Paulo: Dialética, 2010. p. 252-253.

A decisão por si só não permite ao contribuinte dispor de qualquer renda ou provento uma vez que ainda não ocorreu qualquer reconhecimento concreto do direito creditório⁵³ e enquanto não reconhecido definitivamente o valor do benefício econômico, inadmissível concluir-se por sua possível tributação.

Neste seguimento, quando do trânsito em julgado do Mandado de Segurança, ainda não se tem qualquer certeza e liquidez com relação ao direito creditório. Tal fato só irá ocorrer a critério da Administração Pública quando da transmissão da PER/DCOMP⁵⁴, em até cinco anos contados do trânsito em julgado.

Ressalta-se, inclusive, que no caso de inexistentes os débitos até esgotados os citados cinco anos, o contribuinte irá perder o direito à compensação. Ou seja, mesmo com o reconhecimento do seu direito via decisão judicial, tal direito poderá sequer ser exercido.

Até a mencionada transmissão, o contribuinte sequer sabe se haverá, de fato, débitos a serem compensados com seus créditos. Assim, até que a Receita Federal reconheça os valores a serem compensados estar-se-á apenas diante do direito do contribuinte em realizar a compensação dos créditos, mas não do exercício do direito compensatório.

O próprio artigo 101 da Instrução Normativa 1.717/2017 reconhece que o “deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica no reconhecimento do direito creditório”.

Logo, mesmo depois de realizada a habilitação do crédito, não há qualquer reconhecimento da materialidade dos valores à título de crédito do contribuinte, não sendo livre o contribuinte para dispor desembaraçadamente os mencionados montantes, existindo, portanto, uma série de condicionantes para a utilização desse crédito.

Em outros termos, neste momento, não resta verificada a disponibilidade jurídica ou econômica. Dito de outra forma, ainda não ocorreu o fato gerador do Imposto de Renda.

⁵³Acerca do assunto, a própria Receita Federal já publicou Ato Declaratório Interpretativo nº 25/2003 em que reconheceu que a sentença que não determina expressamente o valor da condenação. Nesse sentido, o trânsito em julgado dos Embargos à Execução devem ser aguardado, ou, ao menos, a expedição de precatórios, para então se possibilitar a exigência do IRPJ/CSLL.

⁵⁴Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação.

Nessa linha, se não houver débito em aberto perante o fisco durante o prazo de cinco anos após o trânsito em julgado da decisão judicial, torna-se absolutamente inexecutável o direito compensatório por não haver qualquer valor a compensar.

Ocorre que toda e qualquer incidência tributária pressupõe (tem por fato gerador) a real existência (não eventual existência) de uma situação, de fato ou de direito, dotada de conteúdo econômico, de cujo conteúdo se subtrai uma parcela para recolhimento ao Erário público. (...)

É por isso que o Fisco deve aguardar a efetiva realização do fato gerador para poder exigir o respectivo tributo, não lhe sendo suficiente a mera possibilidade de realização, ainda que esteja iminente.

Isto porque, a capacidade contributiva, reduzindo-a a aqui ao essencial, é o conteúdo econômico do fato gerador, de cujo conteúdo o Poder Público participa mediante a cobrança do respectivo tributo. Daí a necessidade de haver a real capacidade contributiva, derivada de fato já realizado, e não apenas capacidade contributiva potencial ou prevista para o futuro, dependente de fato ainda não ocorrido.

(...) É que a incidência estaria onerando o patrimônio dessa pessoa, e não o fato imponible, no qual se situa a capacidade contributiva prevista na lei.⁵⁵

Indiscutível, por conseguinte, que a materialização da disponibilidade dos créditos reconhecidos por decisão judicial que autorizou a compensação se dá na medida em que são constituídos débitos passíveis de compensação.

Fica claro, portanto, que o contribuinte somente irá adquirir a disponibilidade no momento em que puder utilizar seus créditos para compensar com novos débitos contraídos em razão do surgimento de novos fatos geradores. Neste momento sim é que será verificado seu acréscimo patrimonial e possibilidade de utilização do mesmo sem qualquer condicionante.

Destarte, a disponibilidade dos acréscimos patrimoniais ocorrerá tão somente quando o contribuinte possuir débitos compensáveis. Caso contrário, tudo o que se obteve com a decisão judicial foi uma mera expectativa de direito, que não pode ser confundida com qualquer disponibilidade, seja econômica, seja jurídica.

⁵⁵OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

5 CONCLUSÃO

A Constituição Federal serve como parâmetro na interpretação do Código Tributário Nacional para a construção do conceito de tributo e sua respectiva regra matriz de incidência tributária.

Ocorre que é impossível ao legislador prever todas as situações que possam se encaixar como fato gerador do tributo. Neste sentido, na elaboração do texto normativo, cabe ao legislador estipular critérios gerais que caracterizem parâmetros a serem tomados pelo intérprete do texto legal.

Assim, na interpretação desse texto normativo, compreende-se que o fato gerador é identificado como uma hipótese de incidência, um fato geral e abstrato que exterioriza um evento no mundo real que, quando sucedido, revela a ocorrência da norma jurídica tributária.

Desta maneira, quando acontecidas as circunstâncias materiais fáticas e jurídicas prescritas pela norma jurídica tributária, considera-se o fato gerador como ocorrido, formando, assim, uma norma individual e concreta que cria um vínculo entre credor - o Poder Público - e devedor - o contribuinte.

Nesse sentido, quando tratamos especificamente da situação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, percebe-se que o artigo 43 do Código Tributário Nacional determina que dito tributo terá como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica desta renda ou proveitos.

Sucedese que a legislação tributária não especificou o que vem a ser o conceito de renda e proventos ou mesmo da disponibilidade jurídica ou econômica dessa renda ou proventos.

Sendo assim, o presente estudo conclui que, em apertada síntese, a renda pode ser compreendida como uma variação positiva de seu patrimônio, desde que observado o ganho real do contribuinte, que é percebido sobre as lentes da disponibilidade da renda ou proventos.

Desta forma, a disponibilidade jurídica ou econômica deve ser observada sobre a ótica do princípio da realização da renda, que reclama a ocorrência de um efetivo acréscimo de riqueza, riqueza esta sem qualquer obstáculo ou condicionantes à sua utilização.

Destarte, considerando que os contribuintes que por meio de decisão judicial transitada em julgado optaram pela compensação tributária dos valores incorretamente recolhidos apenas terão a disponibilidade, ou seja, a utilização não condicionada de seus créditos, quando da transmissão da PER/DCOMP, até esse momento, não haverá o legítimo exercício do direito compensatório, mas o tão somente uma expectativa do direito.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. Indisponibilidade jurídica da renda por poder de decisão ou por reflexo patrimonial. Revista Fórum de Direito Tributário n. 57. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 10. in SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito tributário – princípio da realização no imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda em “Estudos Sobre o Imposto de Renda” em memória de Henry Tilbery, Ed. Rest. Tribut. São Paulo, 1994.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28a ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. Direito tributário, linguagem e método. 7a ed. São Paulo: Noeses, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Periodicidade do Imposto de Renda II. Revista de Direito Tributário, v. 63, 1994.

GRAU, Eros Roberto. Ensaio e Discurso Sobre a Interpretação / Aplicação do direito. 5ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Imposto de Renda e os Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 200. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 23ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003.

_____. Curso de Direito Tributário. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. Incorporação de Ações no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a Renda. Vol. 1. Rio de Janeiro: Justec/Adcoas, 1979.

QUEIROZ, Luís César Souza de. Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito tributário – princípio da realização no imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a disponibilidade Econômica. Controvérsias jurídico Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), v. 1. São Paulo: Dialética, 2010.

SOUSA, Rubens Gomes. Imposto de Renda. Suplemento. In: Compêndio de Legislação Tributária. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1955.