

# Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa

Coordenadores

Ricardo Mariz de Oliveira / Sérgio de Freitas Costa

Editor

Fernando Aurelio Zilveti

Comentários

André Folloni	Argos Gregorio
Arthur M. Ferreira Neto	Bruno Fajersztajn
Fernando Aurelio Zilveti	Gerd Willi Rothmann
Hugo de Brito Machado Segundo	João Francisco Bianco
José Eduardo Soares de Melo	Luís Eduardo Schoueri
Luís Flávio Neto	Luiz Henrique Renattini
Mara Eugênia Buonanno Caramico	Marco Aurélio Greco
Maria Teresa Martínez López	Paulo Ayres Barreto
Paulo Celso Bergstrom Bonilha	Paulo de Barros Carvalho
Paulo Victor Vieira da Rocha	Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli
Rafael Nichele	Ricardo Mariz de Oliveira
Roberto Ferraz	Roberto França de Vasconcellos
Rodrigo Maito da Silveira	Salvador Cândido Brandão
Sérgio de Freitas Costa	Simone Rodrigues Costa Barreto



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná. Professor e Coordenador do Programa de Pós-graduação em Direito da PUCPR.

---

**ARGOS GREGORIO**  
Membro e Conselheiro do IBDT. Professor de Direito Tributário em São Paulo.

---

**ARTHUR M. FERREIRA NETO**  
Mestre e Doutor em Direito (UFRGS).  
Mestre e Doutor em Filosofia (PUCRS).

---

**BRUNO FAJERSZTAJN**  
Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da USP.

---

**FERNANDO AURELIO ZILVETI**  
Mestre, Doutor e Livre-docente pela Faculdade de Direito da USP. Diretor do IBDT.

---

**GERD WILLI ROTHMANN**  
Professor Sênior de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP. Diretor do IBDT.

---

**HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO**  
Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará (UFC). Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários.

---

**JOÃO FRANCISCO BIANCO**  
Diretor do IBDT.

---

**JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO**  
Doutor e Livre-docente em Direito. Professor Emérito da Faculdade Brasileira de Tributação.

---

**LUÍS EDUARDO SCHOJERI**  
Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP. Vice-Presidente do IBDT.

---

**LUÍS FLÁVIO NETO**  
Professor de Direito Tributário (USJT). Doutor e Mestre em Direito Tributário (USP).

---

**LUIZ HENRIQUE RENATTINI**  
Advogado. Especialista em Direito Tributário pelo IBET.

---

**MARA EUGÊNIA BUONANNO CARAMICO**  
LLM – Mercado de Capitais – IBMEC.  
Advogada em São Paulo.

---

**MARCO AURÉLIO GRECO**  
Advogado. Doutor em Direito.

Coordenadores:  
Ricardo Mariz de Oliveira / Sérgio de Freitas Costa

Editor:  
Fernando Aurelio Zilveti

# Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo - 2017

Todos os direitos desta edição reservados



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Av. Brigadeiro Luiz Antonio, 290 – 9º andar – cj. 97  
CEP 01318-902 – São Paulo – SP – Fone/Fax: (11) 3105-8206  
e-mail: [ibdt@ibdt.org.br](mailto:ibdt@ibdt.org.br) site: [www.ibdt.org.br](http://www.ibdt.org.br)

*Diretoria*

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira  
Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri  
Diretor-Tesoureiro: Salvador Cândido Brandão  
Diretor-Secretário: Fernando Aurelio Zilveti  
Diretores Executivos: Gerd W. Rothmann e João Francisco Bianco

*Conselho Deliberativo*

Argos Magno de Paula Gregorio, Bruno Fajersztajn, Humberto Bérgmann Ávila,  
Luís Flávio Neto, Maria Teresa Martínez López, Roberto Catalano Botelho Ferraz,  
Roberto França de Vasconcellos, Rodrigo Maito da Silveira e Sergio André Rocha

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coords.)

D525 Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa. /  
Ricardo Mariz de Oliveira, Sérgio de Freitas Costa. --  
São Paulo : IBDT, 2017.

408 p. ; 23 cm.  
Fernando Aurelio Zilveti (ed.)  
ISBN 978-85-93713-00-2

1. Direito tributário 2. Imposto 3. Brasil 4. Alcides Jorge  
Costa  
I. Ricardo Mariz de Oliveira II. Sérgio de Freitas Costa III.  
IBDT IV. Título.

DORIS 341.39

**Índice para catálogo sistemático:**

1. Direito tributário : Brasil 341.39



Alcides Jorge Costa

*Revisão:* Sabrina Dupim Moriki  
*Edição:* Nelson Mitsuhashi  
*Impressão e Acabamento:* Edições Loyola

## Sumário

Apresentação.....	9
Saudação .....	11
A DOCTRINA TRIBUTÁRIA ITALIANA E SUA INFLUÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	13
Comentários de Marco Aurélio Greco.....	19
ALGUMAS NOTAS SOBRE O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS.....	22
Comentários de Simone Rodrigues Costa Barreto.....	28
AULA MAGNA PROFERIDA POR OCASIÃO DO CONCURSO PARA PROFESSOR TITULAR DA FACULDADE DE DIREITO DA USP.....	31
Comentários de João Francisco Bianco .....	45
CONCEITO DE RENDA TRIBUTÁVEL.....	49
Comentários de Luís Flávio Neto .....	59
DA TEORIA DO FATO GERADOR.....	70
Comentários de Fernando Aurelio Zilveti .....	83
DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO.....	87
Comentários de Roberto França de Vasconcellos.....	102
ICM – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RESPONSABILIDADE POR RETENÇÃO E RECOLHIMENTO POR OPERAÇÕES AINDA NÃO REALIZADAS.....	109
1. O Conteúdo do Protocolo ICM 14/85 .....	109
2. As Normas Constitucionais relativas ao ICM.....	110
3. A Lei Complementar 44/83 e o Instituto da Substituição.....	111
4. O Exato Alcance da Lei Complementar 44/83 .....	115
5. A Ilegalidade do Protocolo ICM 14/85 .....	116
6. Conclusões.....	117
Comentários de Paulo Victor Vieira da Rocha .....	118
ICMS – AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS OU CERTOS SERVIÇOS E CRÉDITO CONTRA O ESTADO.....	131
Comentários de Salvador Cândido Brandão.....	134

ICMS – COMUNICAÇÃO – PARECER .....	137
1. Consulta .....	137
2. O Imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicação na Constituição.....	138
3. O Alcance do Imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicação .....	138
4. A Atividade da Consulente e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.....	142
5. Conclusão .....	145
Comentários de Mara Eugênia Buonanno Caramico .....	146
 ICMS: FATOS GERADORES DO ICM E DO IMPOSTO SOBRE COMUNICAÇÃO.....	152
Comentários de Argos Gregorio.....	158
 ICMS: UM CASO DE DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVA – A LISTA DOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS SEMIELABORADOS .....	162
Comentários de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli / Luiz Henrique Renattini.....	165
 ICMS E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	173
1. A Consulta .....	173
2. O Convênio ICM 66/88 .....	173
3. Os Convênios Posteriores ao Convênio ICM 66/88.....	175
4. A Substituição Tributária .....	177
5. A Inconstitucionalidade Formal do Convênio ICM 105/92 .....	179
6. O Convênio 105/92 e a Legislação Estadual .....	182
7. A Substituição Tributária do Convênio ICM 105/92 .....	187
8. O Convênio 105/92 e a Emenda Constitucional n. 3, de 17 de Março de 1993 .....	192
9. O Convênio 105/92 e o art. 155, § 2º, X, “b”, da Constituição .....	198
10. Conclusão .....	200
Comentários de Paulo Celso Bergstrom Bonilha .....	200
 ICMS NA CONSTITUIÇÃO .....	204
Comentários de Hugo de Brito Machado Segundo .....	215
 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: NÃO INCIDÊNCIA SOBRE SERVIÇOS NOTARIAIS.....	220
1. Exposição e Consulta .....	220
2. A Função Notarial.....	221

3. A Condição de Servidor Público dos Notários resulta da Lei .....	225
4. O Imposto Municipal de Serviços é inaplicável aos Serventuários da Justiça .....	225
5. Conclusão.....	226
Comentários de Rodrigo Maito da Silveira .....	226
 IMPOSTO SOBRE A RENDA: A AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE JURÍDICA OU ECONÔMICA COMO SEU FATO GERADOR. LIMITE DE SUA INCIDÊNCIA.....	231
Comentários de Luís Eduardo Schoueri.....	236
 ISENÇÕES DE ICM.....	240
Comentários de Rafael Nichele / Arthur M. Ferreira Neto.....	250
 LEI COMPLEMENTAR N. 87/96.....	255
Comentários de José Eduardo Soares de Melo.....	276
 NATUREZA JURÍDICA DOS EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS .....	284
Comentários de Paulo Ayres Barreto.....	294
 O CONCEITO DE TRIBUTO, IMPOSTO E TAXA .....	298
Comentários de Roberto Ferraz .....	308
 O ICMS NO DIREITO INTERNACIONAL COMPARADO ( <i>IVA – Imposto sobre Valor Agregado</i> ) .....	312
Comentários de Gerd Willi Rothmann .....	315
 ICM SOBRE A IMPORTAÇÃO DE BENS DE CAPITAL PARA USO DO IMPORTADOR.....	322
1. Exposição e Consulta .....	322
2. Os Fundamentos Invocados para Sustentar a Não Incidência .....	322
3. O Fato Gerador do ICM. Histórico da Legislação.....	322
4. O Fato Gerador do ICM. Circulação e Saída de Mercadorias.....	324
5. Circulação e Entrada de Mercadorias.....	330
6. O Conceito de Mercadoria.....	333
7. Considerações Finais .....	335
8. Conclusão.....	336
Comentários de André Folloni .....	336
 TAXA E PREÇO PÚBLICO .....	340
Comentários de Roberto Ferraz .....	343

ALGUMAS IDEIAS SOBRE UMA REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	360
Comentários de Ricardo Mariz de Oliveira.....	375
ALGUMAS CONSIDERAÇÕES A PROPÓSITO DO ANTEPROJETO DE LEI SOBRE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	380
Comentários de Maria Teresa Martínez López.....	388
SEM CORTAR DESPESA PÚBLICA, REFORMA TRIBUTÁRIA É INÓCUA.....	395
Comentários de Bruno Fajersztajn.....	400

## Apresentação

### Sérgio de Freitas Costa

Mestre em Direito pela Faculdade de Direito de Michigan (LL.M.). Advogado em São Paulo.

A obra que o leitor tem em mãos compreende textos escritos por meu pai no período de 1962 e 2012, acompanhados de comentários feitos por renomados tributaristas, reunidos em resposta à belíssima iniciativa do Instituto Brasileiro de Direito Tributário de estabelecer um diálogo entre os autores e as contribuições intelectuais de meu pai.

A proposta da obra sem dúvida nenhuma teria agradado a ele, sempre interessado no verdadeiro debate de ideias, como podem testemunhar os muitos alunos que teve ao longo de sua vida, na Faculdade de Direito da USP, no Mackenzie, e nos muitos congressos e simpósios de que participou.

Talvez como consequência de sua formação clássica, Alcides sempre teve no verdadeiro método socrático a forma superior da aquisição do conhecimento humano. Em suas aulas, sempre dizia que o papel do professor era incitar o debate, evitando as posturas dogmáticas e fechadas. Segundo ele, era isto o que permitia o avanço da ciência jurídica, aguçando e inspirando as mentes de todos aqueles que participavam desta troca. O presente livro, portanto, é uma continuação do debate, e permitirá ao leitor chegar às suas próprias conclusões sobre a evolução e a permanência destas ideias.

Nunca soube se meu pai terá lido a obra atribuída ao abade francês Joseph Dinouart, *L'art de se taire*, publicada em 1771, para quem “on ne doit cesser de se taire que lorsqu'on a quelque chose à dire qui vaut mieux que le silence”, mas se isto não chegou a acontecer, a afirmação ainda assim faz todo o sentido. De fato, Alcides não publicou muito ao longo de sua vida e, como o leitor poderá constatar adiante, muitas vezes o fez para contribuir para obra em homenagem a alguém, ou na forma de transcrição de alguma palestra ou debate, ou ainda por insistência de quem conheceu os trabalhos que escreveu na trajetória acadêmica que percorreu até tornar-se professor titular de Direito Tributário da FDUSP.

Esta circunstância, porém, em nada retira o brilho dos seus trabalhos aqui reproduzidos, que abrangem temas dos mais variados ao longo de cinquenta anos que se confundem com a própria consolidação do Direito Tributário brasileiro como disciplina autônoma.

Em todos os textos veem-se os traços característicos de seu pensamento: a simplicidade, sábia e sem ingenuidade, como a ele se referiu recentemente Celso Lafer; a preocupação com a historicidade do Direito; a necessidade de atentar para as consequências práticas, sobretudo econômicas, das soluções engendradas pela doutrina tributária, como que rechaçando uma teoria pura e cerebrina do Direito; finalmente, o raciocínio lógico, que precisamente por esta razão, é ainda mais persuasivo.

Aos textos de Alcides somam-se valiosas contribuições de grandes especialistas do Direito numa dialética muito enriquecedora, que torna o presente livro uma obra viva e atual.

Boa leitura!

## Saudação

**Paulo de Barros Carvalho**

Professor Emérito da PUC/SP e da USP.

É muito grande o sentimento de respeito e de admiração que a comunidade jurídica brasileira manifesta pela figura ilustre do Professor Alcides Jorge Costa. Modelo sereno de austeridade e moderação, o mestre sabia, como ninguém, expressar com simpatia e determinação os valores que sempre inspiraram sua conduta acadêmica, profissional e, sobretudo, pessoal. Desse modo, transmitia confiança a quem dele se aproximasse, impressão que se transformava numa certa doçura a amenizar entendimentos sobre assuntos muitas vezes técnicos, científicos ou filosóficos. Nas operações enunciativas de que se servia obtinha excelentes resultados retóricos, sem resvalar naquilo que chamava de “hiperbólicos exageros” de certos autores e sabia muito bem, sem ser indelicado, marcar suas posições com firmeza, justificando-as com a base sólida de um conhecimento que transcendia, de muito, o domínio do meramente jurídico. Ao mesmo tempo, fez uso, sem vacilar, dos saberes que acumulou na graduação da Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras da USP, assinando seus textos escritos ou falados com o timbre da correção do estilo e da precisão da mensagem. Agora, o ser comedido, sóbrio, discreto, em nada prejudicou sua vocação especulativa, pois, escolhidas as premissas, sabia avançar para as proposições conclusivas, em forma de asserções ou de propostas sempre convincentes. Da leitura de seus textos, percebe-se a vibração emocional controlada, equilibrada, nunca, porém, atingindo paroxismos de exaltação.

Tenho para mim que o Dr. Alcides seja o último remanescente de uma seleta e especialíssima geração de grandes juristas ligados ao Direito Tributário, aquela mesma que sistematizou essa porção do jurídico, no início da segunda metade do século passado. Até então, a matéria já existia, contudo, de maneira fragmentada, consistindo em textos esparsos, inspirados quase sempre em doutrinas construídas no exterior, impregnadas por realidades empíricas que não eram propriamente as nossas. Aliás, importa dizer que o eminente professor foi um exímio conhecedor da doutrina italiana, movimentando-se com naturalidade nas intensas conversações intertextuais que mantinha com aqueles autores clássicos. Conviveu também, intensamente, com Rubens Gomes de Sousa e Ruy Barbosa Nogueira, participando de discussões com Aliomar Baleeiro, Gilberto de Ulhôa Canto, Carlos da Rocha Guimarães e

parte da história. Privilégio que tive de testemunhar a lucidez crítica e marcante de um dos ícones do Direito Tributário brasileiro. Que o seu exemplo continue contagiando a todos que, mesmo privados do seu convívio, possam encontrar na sua obra inspiração para o aprimoramento da tributação justa no nosso país.

## IMPOSTO SOBRE A RENDA: A AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE JURÍDICA OU ECONÔMICA COMO SEU FATO GERADOR. LIMITE DE SUA INCIDÊNCIA

O tema coloca várias questões que foram examinadas pelos relatores nacionais e por outros trabalhos apresentados a este Congresso. Estas questões são concernentes ao conceito de disponibilidade, em si mesmo, e à sua qualificação como jurídica ou como econômica.

É usual falar-se em fatos geradores instantâneos e fatos gerados continuados ou complexos, estes também chamados de complexivos por alguns autores brasileiros. Note-se, de passagem, que o termo “complexivo”, transcrição quase direta do italiano *complexivo*, não existe na língua portuguesa e é de todo inadequado como já foi demonstrado.

Na verdade, é muito difícil encontrar um fato gerador que não se componha de mais de um ato ou fato; o conjunto, tal como tipificado implícita ou explicitamente pelo legislador, é que se torna uma unidade, cuja existência depende da existência de todos os seus componentes. Neste sentido, o exame dos fatos geradores leva à conclusão de que será muito raro encontrar-se um fato gerador instantâneo, composto de um só fato ou ato que se produz, de uma só vez, como acontece, por exemplo, com o imposto de transmissão *causa mortis* da propriedade imobiliária. No Direito brasileiro, a propriedade transmite-se aos herdeiros pela morte do *de cuius*, fato instantâneo.

Na verdade, é mais apropriado mencionar-se fatos geradores em cuja existência o tempo não é fator relevante, e fatos geradores em cuja existência o tempo é fator relevante. Num imposto sobre vendas, pouco importa o tempo consumido nos entendimentos entre as partes, na celebração do contrato, na entrega da coisa vendida: o tributo torna-se devido tão logo ocorram todos os elementos tipificados pelo legislador.

Já um imposto sobre a propriedade imobiliária é devido anualmente. A existência do imóvel é permanente, mas a cada ano o tributo é novamente devido, o que significa que, no caso, o fato gerador é a propriedade e o decurso de um certo lapso de tempo.

Esta circunstância é muito sensível e visível no imposto sobre a renda. Quando o imposto é retido pela fonte pagadora, o fator tempo é irrelevante. No imposto de renda de pessoas físicas, o fato gerador consiste na existência de uma certa renda, isto é, da diferença entre receitas e despesas. em um cer-

to período, geralmente um ano. No imposto de renda de pessoas jurídicas, o fato gerador é a existência do lucro (soma algébrica de várias quantias) em um dado período, também um ano, de modo geral. O fator tempo é, portanto, relevante uma vez que o tributo é inexigível antes de decorrido o período fixado em lei.

Pode-se, desde já, extrair uma consequência do que foi dito. Seja qual for o conceito de renda que se adote – e a discussão teórica é vasta e inconclusa – não se altera o problema de definir-se o que sejam disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica da renda. Nestas condições, este relatório abstém-se de quaisquer considerações a respeito, assinalando, contudo, que Relator Nacional da Argentina, Dr. Norberto J. Godoy, e o Relator Nacional do Brasil, Dr. Mairo Caldeira de Andrada, dedicaram algumas páginas ao assunto, que o primeiro examinou sob o ponto de vista doutrinário e o segundo, mais sob o prisma da história da legislação brasileira.

É também oportuno salientar que a disponibilidade econômica ou jurídica da renda é elemento necessário e suficiente do fato gerador do imposto de renda cobrado na fonte. Contudo, em se tratando de imposto de renda de pessoa física ou jurídica, cobrado por período determinado, a disponibilidade é elemento necessário mas não suficiente para configurar o fato gerador.

Qualquer pessoa física tem disponibilidade de renda no curso do ano. O assalariado recebe seu salário a cada mês ou mesmo a cada quinzena. A renda assim percebida é gasta ou reinvestida no curso do mesmo ano, período em que é possível conhecer-se a renda líquida, ou seja, a receita menos as despesas necessárias à sua percepção, ou rendimento cedular líquido, na terminologia da lei brasileira. No entanto, só ao cabo do período será possível computar os abatimentos de natureza pessoal (por exemplo, despesas médicas, de instrução, doações) para obter-se a renda tributável. Portanto, só no fim do período é que o fato gerador se completa, embora tenha havido disponibilidade da renda no curso do exercício.

Da mesma forma, qualquer sociedade pode, no curso do exercício, levantar balanços, apurar lucro e distribuí-lo ou reinvesti-lo. Por outras palavras, também as despesas jurídicas podem ter, no curso do período de formação do fato gerador, total disponibilidade de sua renda. Segue-se que a disponibilidade não é suficiente para configurar o fato gerador.

Nem se pode dizer o contrário argumentando-se que no curso do período atende ao aspecto quantitativo mas não à essência do fato gerador. O argumento é falho pois há que considerar a renda auferida, a renda despendida e a reinvestida, a primeira sempre tributada, a segunda e a terceira sujeitas a regimes fiscais variados, sobretudo quando se trata de pessoa jurídica. Na pessoa física, por exemplo, se certas despesas pessoais e dedutíveis superam a renda auferida ou a levam a limite inferior ao tributável, não há imposto a pagar, por não ter existido fato gerador.

As considerações feitas até aqui permitem concluir que momento da disponibilidade, quer econômica, quer jurídica, não se confunde necessariamente (e só por acaso se confundirá) com o momento em que se completa o fato gerador do imposto de renda cobrado com base em renda auferida num dado período. O momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda cobrado na fonte coincidirá sempre – mas não necessariamente – com o momento em que o sujeito passivo adquire a disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A renda tributável não é a que se torna disponível no momento em que se completa o fato gerador, mas a que se tornou disponível no decorrer de um certo período.

É à luz destas conclusões que se deve examinar o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica: a disponibilidade diz respeito não à renda total de um determinado período, mas às parcelas que a compõem. Em se tratando de imposto arrecadado na fonte, a disponibilidade dirá respeito à parcela tributada.

Cabe, portanto, indagar o que é disponibilidade antes de perguntar-se o que significa “econômica” e “jurídica”. Disponibilidade é a qualidade do que é disponível. Disponível é aquilo de que se pode dispor. E entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar. Assim, quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc.

Parece importante esta conceituação inicial pois ela afasta, desde logo, a tributação de renda virtual ou ainda não realizada. Assim, a valorização de imóveis não pode ser tributada senão quando a renda dela decorrente possa ser utilizada, empregada, etc., o que só acontece quando ela deixa de ser virtual e se torna efetiva, como numa alienação do imóvel. Ou, em se tratando de sociedade, através de uma reavaliação, em que a disponibilidade ocorre indiretamente, através das ações que o acionista recebe gratuitamente.

Os relatórios nacionais e os trabalhos apresentados ao Congresso não abordam o conceito de “disponibilidade”. Fixado este conceito, pode passar-se ao exame do que seja “jurídico” e “econômico”. De modo geral, os relatórios e trabalhos cuidam da apuração da renda pelo sistema de competência e pelo sistema de caixa, parecendo haver uma assimilação daquele à disponibilidade econômica e deste à jurídica.

O Relatório Nacional do Uruguai descreve os critérios possíveis que se podem aplicar ao cômputo da renda no tempo. Depois do exame destes critérios, passa a descrever o sistema em vigor neste País, onde o imposto sobre a renda atinge apenas as rendas derivadas de atividades comerciais, industriais e similares. O Sr. Relator assinala que o lucro é apurado através de balanço e que, para definir o momento do cômputo da renda a lei refere-se “*al producido que se hubiera devengado en el ejercicio*”. Portanto, a lei uruguaia adota o sistema

de competência, notando-se que, até 1981, previa como alternativa o sistema de caixa. Verifica-se pelo Relatório do Uruguai que, neste País, cabe antes falar em critério de "*la realización*" do que em critério de "*lo devengado*", embora a lei mencione este termo.

A lei peruana divide as rendas em cinco categorias, a saber: a) renda de prédios; b) renda de outros capitais; c) renda do comércio, da indústria e similares; d) renda do trabalho independente; e) renda do trabalho com relação de subordinação. Todas as rendas obtidas por pessoas jurídicas imputam-se à terceira categoria. As rendas da primeira e da terceira categorias computam-se pelo sistema de competência. As rendas das demais categorias imputam-se ao exercício em que são percebidas; portanto, para estas categorias o sistema é o de caixa.

Há uma exceção, concernente aos lucros provenientes da alienação de bens em prazos superiores a um ano; nesta eventualidade, o contribuinte pode imputar os lucros aos exercícios em que se tornem exigíveis as prestações convencionadas.

Quanto às receitas auferidas mediante o recebimento de títulos: se a renda é da terceira categoria (lucros da indústria e do comércio), o fato gerador é a data do vencimento, mesmo quando não pagos pelo vendedor. Se os títulos representam acréscimos que implicam rendas da terceira categoria mas não se originam da venda de bens a prazo superior a um ano, o fato gerador produz-se no exercício em que se realizou a operação. Se os títulos representam rendas da quarta e quinta categorias, o fato gerador só se produz na data em que os títulos se fazem efetivos.

Os ganhos de capital, quando tributados, são considerados apenas quando realizados através de alienação, de modo que o simples incremento de valor não dá margem à incidência do imposto. Note-se que são tributados apenas a renda derivada de operações habituais, estabelecendo-se certas presunções de não habitualidade para os casos de alienação de imóveis e de ações e participações de capital de sociedades.

As despesas têm tratamento análogo às receitas, ou seja, computam-se pelo regime de competência quando dizem respeito às rendas da terceira categoria.

É obrigatória a reavaliação dos bens do ativo fixo, sujeitando-se o resultado a um imposto de 5%.

Segundo o Relatório da Colômbia, o imposto de renda de pessoas físicas computa-se com base nas receitas efetivamente percebidas. No entanto, utiliza-se o sistema de competência quando o contribuinte mantém contabilidade de acordo com esse sistema. Ademais os dividendos consideram-se percebidos quando creditados ao beneficiário; os lucros de sociedades de pessoas entendem-se distribuídos aos sócios no mesmo exercício em que realizados pelas sociedades e os rendimentos originados da alienação de bens de raiz conside-

ram-se percebidos em sua totalidade na data da escritura que transfere o domínio. Para os demais ganhos de capital a renda torna-se tributável quando efetivamente percebida. Rendimentos recebidos em títulos de crédito transferíveis consideram-se auferidos e tributáveis no momento em que o credor recebe efetivamente a quantia, exceto se este credor mantém contabilidade no sistema de competência. Excetuado o caso de manutenção deste tipo de contabilidade, as despesas das pessoas físicas, quando dedutíveis levam-se em conta no período em que efetivamente pagas.

No Brasil, o imposto de renda de pessoas físicas calcula-se pelo sistema de caixa, com algumas presunções como a de retirada imediata do lucro da empresa individual. O imposto de renda de pessoa jurídica computa-se pelo sistema de competência, com exceções, como as referentes à venda de imóveis em prestações, aos contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço determinado, de bens ou serviços a serem produzidos.

Até aqui foram examinados os conceitos de jurídico e de econômico assimilados, respectivamente, aos sistemas de caixa e de competência. Uma contribuição trazida a este Congresso entende que disponibilidade jurídica é a que resulta de ato regulado pelo Direito e que disponibilidade econômica é a que resulta de ato não regulado pelo Direito ou de ato ilícito.

A conclusão que se pode tirar do exame das diversas legislações é que não parece tão relevante distinguir a disponibilidade jurídica da econômica uma vez que, em existindo disponibilidade de qualquer dos dois tipos, a tributação torna-se possível. O que, de fato, pode dar margem a cogitações é o conceito mesmo de disponibilidade. Haverá disponibilidade quando um rendimento é percebido através de recebimento de um título de crédito a prazo? Em tese, parece não haver dúvida de que é possível considerar-se percebido o rendimento quando do recebimento de um título desta natureza, uma vez que o título é, em si mesmo um valor realizável, quando dotado da característica de transferibilidade. Isto é evidente quando se considera que as diversas legislações adotam, para o cálculo do lucro tributável das pessoas jurídicas, o sistema contábil de competência. Assinale-se, porém, ser desaconselhável que a lei tribute rendimentos de pessoa física que não tenham sido percebidos em dinheiro ou creditados com exigibilidade imediata. Os inconvenientes da tributação da pessoa física pelo sistema de competência são tão evidentes que dispensam maiores considerações. Basta lembrar que um empregado que não recebesse seus salários seria tributado da mesma forma.

O problema da disponibilidade também tem que ver com os efeitos da inflação no lucro das empresas. A mera correção dos bens do ativo permanente não é suficiente para determinar se a empresa ganhou ou perdeu com a inflação, de modo que a sua tributação pode chocar-se com o conceito de disponibilidade. Todavia, a correção do ativo permanente e do patrimônio

líquido da empresa, com outros ajustes que seria ocioso enumerar aqui, conduz à determinação da existência ou inexistência de lucro resultante da inflação. Se o lucro assim determinado existe, pode considerar-se disponível para a empresa e também para os sócios se distribuído (desconsiderados aqui os inconvenientes de uma distribuição deste gênero), ou capitalizado.

Uma atenção muito grande foi dada por contribuições a este Congresso originadas do Brasil ao momento em que se completa o fato gerador do imposto de renda determinado por exercícios. Sem dúvida, trata-se de matéria da maior relevância uma vez que o aperfeiçoamento do fato gerador determina a lei aplicável. Todavia, o Tema I do Congresso diz respeito ao conceito de disponibilidade jurídica ou econômica como fato gerador do imposto de renda. Como foi visto, a aquisição desta disponibilidade é necessária para a configuração do fato gerador, mas não suficiente, uma vez que esta disponibilidade é concernente às diversas parcelas que compõem a renda global (ou o lucro tributável no caso de empresas) e não a esta mesma renda global que, quando apurada, pode até mesmo ter sido consumida. Portanto, parece que a determinação do momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda computado por exercícios ou períodos determinados não se liga necessariamente ao conceito de aquisição de disponibilidade.

### Comentários de Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP.  
Vice-Presidente do IBDT.

Em seu relatório geral nas XI Jornadas do Instituto Latino-americano de Direito Tributário, realizadas no Rio de Janeiro em 1982, Alcides Jorge Costa não se limita a reproduzir e sistematizar os relatórios nacionais que lhe foram apresentados. Oferece, ao contrário, reflexões próprias sobre a ideia de disponibilidade econômica ou jurídica, elementos integrantes da definição da hipótese tributária do imposto de renda, inserida no art. 43 do Código Tributário Nacional. Não versa sobre o conceito de "renda e proventos de qualquer natureza", sobre o qual o Professor se debruçaria mais tarde<sup>1</sup>. Somados os estudos, tem-se uma abrangente análise do perfil do imposto, como tratado pelo Código Tributário Nacional.

Pois bem. No estudo ora analisado, Alcides enfrenta, desde logo, a polêmica acerca do "fato gerador continuado ou complexo", que no País acabou recebendo o nome, por alguns autores, de "complexivo", em errônea tradução do italiano "complexivo".

Neste ponto, o Professor demonstra ser inaceitável essa classificação, já que implicaria existirem fatos "instantâneos" e outros "complexivos". Essa ideia, vale lembrar, influenciou até mesmo o Código Tributário Nacional, cujo art. 105 se refere ao fato gerador "pendente", a admitir que tenha tido início, mas não esteja concluído. Ora, se o mesmo Código dispõe, em seu art. 114, ser o fato gerador a situação "necessária e suficiente" para o surgimento da obrigação tributária, então não parece aceitável admitir sua natureza complexa. Mais acertado retomar ideia que o mesmo Alcides Jorge Costa defendera, noutra oportunidade, com base nos estudos de Von Tuhr, empregando a expressão "factum" para expressar o conjunto de fatos aptos a produzir um efeito jurídico<sup>2</sup>, o que permitia ao Professor concluir que "o 'factum' da norma jurídica é composto, normalmente, de mais de um fato". Por isso é que Alcides rejeita aquela classificação. Para ele, mais apropriado se distinguem os fatos geradores cuja existência do elemento temporal é relevante e outros onde aquele elemento não se insere na definição da hipótese. Assim, no exemplo do autor, os tributos sobre a propriedade exigem que sua hipótese tributária se refira a um critério temporal; afinal, sendo a propriedade um estado continuado, importa o legislador definir de quanto em quanto tempo se dará nova tributação. Já na tributação sobre o consumo, pouco interessa o tempo que levou a negociação entre as partes, ou a produção do bem ocorrer em maior, ou menor espaço temporal: configurando-se todos os elementos previstos pelo legislador, o *factum*, então o imposto é devido.

Cabe aqui uma observação: nada impede que o legislador defina um intervalo temporal para que se apure o imposto de renda. Observe-se que o texto de Alcides baseia-se na dicção do art. 43 do Código Tributário Nacional, o qual engloba tanto o conceito de renda-produto (inciso I), como o de renda-acrécimo patrimonial. Ora, se o legislador ordinário basear-se na ideia de renda-produto (parece ser o exemplo do autor quando trata da tributação exclusiva na fonte), então não há dúvida de que pouco importa a questão temporal. Quando, entretanto, o legislador opta por medir o acréscimo patrimonial (Alcides se refere à tributação das pessoas físicas, mas certamente se aplica o raciocínio também ao imposto de renda das pessoas jurídicas, incidente sobre o lucro real) então cabe ao legislador definir o intervalo temporal em que o acréscimo será medido. Afinal, não tem sentido cogitar acréscimo, sem comparar o patrimônio em duas datas. O intervalo entre elas será, pois, relevante e integrará a hipótese tributária.

A observação de Alcides acaba por trazer uma interessantíssima consequência: percebe ele que o papel da disponibilidade (econômica ou jurídica) não é o mesmo, qualquer que seja o conteúdo material da hipótese tributária do imposto de renda. Afinal, quando se está diante da tributação na fonte em que, como visto, é irrelevante o elemento temporal, então a disponibilidade acaba por confundir-se com o critério

<sup>1</sup> Cf. Alcides Jorge Costa. Conceito de renda tributável. *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 19-31.

<sup>2</sup> Cf. Alcides Jorge Costa. Noção de tributo. Imposto. Taxa. Contribuição. Preços públicos. Noção de Direito Tributário. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: FIESP, s.d. (mimeo), p. 1-69 (33-34).

temporal do imposto. Acertará, nesse caso, aquele que afirmar que com a disponibilidade, dá-se o fato jurídico tributário. Entretanto – e aqui está a sutileza percebida por Alcides – se o imposto é medido por acréscimos patrimoniais em um período, então a disponibilidade será, sim, elemento necessário (não se tributa a renda se não há disponibilidade), mas não será suficiente para que se dê por ocorrido o fato jurídico tributário: este somente se perfaz depois de decorrido o intervalo definido pelo legislador, mesmo que antes disso o contribuinte já conte com a disponibilidade. Por isso é que de nada adianta argumentar que durante o ano o assalariado já contou com a disponibilidade mensal, se o legislador definir o intervalo anual para se apurar a renda tributável. Afinal, a base de cálculo do imposto incluirá certas grandezas (como os abatimentos por dependentes) que se consideram anualmente, não havendo, daí, fato jurídico tributário antes do final do período-base.

Igualmente importante é a definição que Alcides propõe para a "disponibilidade": poder dispor é "empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se lançar mão de, usar". Esse conceito parece muito adequado para se compreender o que o legislador quis atingir: ele busca a renda quando ela é disponível. Disponível para quem, pergunto eu. Ora, disponível para o contribuinte dela fruir. E se ele pode fruir da renda, também pode pagar o imposto. Noutras palavras, o contribuinte só é tributado porque tem condições de pagar o imposto. Eis a relação da disponibilidade com a capacidade contributiva (capacidade de pagar o imposto). Alcides não faz a relação com a capacidade contributiva, mas reconhece, de todo modo, na disponibilidade o princípio da realização. Ou seja: o Código Tributário Nacional, ao se referir à disponibilidade, insere no ordenamento o princípio da realização<sup>3</sup>. Chama a atenção, neste ponto, o exemplo de Alcides. Não há dúvida de que o princípio da realização impede que se tribute a renda virtual, o que implica não se tributar a valorização do imóvel enquanto este não for vendido. Entretanto, observo que ele considera ser possível a realização "em se tratando de sociedade, através de uma reavaliação, em que a disponibilidade ocorre indiretamente, através das ações que o acionista recebe gratuitamente". Realmente, no regime então vigente, a reavaliação não era tributada, desde que mantida em conta de reserva de reavaliação. Hoje, temos a avaliação de ativos a valor justo, com tratamento tributário semelhante. Num e noutro caso, não reservados os recursos (i.e., distribuídos os lucros aos sócios), haverá a tributação da valorização dos ativos, mesmo que estes não tenham sido alienados. Faz todo o sentido, pois se os sócios se beneficiam dos ganhos, então não há como negar a disponibilização. Ora, a sociedade não pode tornar disponíveis aos sócios lucros que, antes, não foram disponibilizados para a sociedade. Daí acertar o Professor Alcides ao ver a disponibilidade indireta, em tal caso.

Discutida a ideia de "disponibilidade", ingressa-se no intrincado tema da distinção entre "econômica" e "jurídica", comumente confundindo-se a primeira com o re-

gime de caixa e a última, com a competência. Alcides relata as posições de diversos autores, mas não se posiciona a esse respeito. A razão é simples: não lhe parece "relevante distinguir a disponibilidade jurídica da econômica uma vez que em existindo disponibilidade de qualquer dos dois tipos, a tributação torna-se possível". Ora, se o Professor já se posicionara quanto a somente se considerar disponível a renda quando o contribuinte pode empregá-la, lançar mão, usar, então é esse o ponto a se examinar: o contribuinte tem essa liberdade? Se a tiver, então há disponibilidade, pouco interessando como ela é adjetivada. Devo anotar, todavia, que não me parece adequado confundir disponibilidade econômica com o regime de caixa. Esta sem dúvida implica disponibilidade financeira. Penso que o legislador complementar, ao cogitar disponibilidade econômica, permitiu que o legislador ordinário, querendo, adotasse uma aproximação econômica para a tributação da renda, dispensando formas jurídicas e investigando quem, de fato, pode dispor dos recursos. É dizer, se o art. 116 do Código Tributário Nacional permite que as hipóteses tributárias contemplem "situação de fato" e "situação jurídica", então a disponibilidade econômica se enquadra na primeira categoria e a jurídica, na última. De qualquer modo, não há como discordar da lição de Alcides, que insiste na importância da disponibilidade como requisito necessário (mas nem sempre suficiente) para a tributação do imposto de renda.

<sup>3</sup> Cf. Victor Borges Polizelli. O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. *Série Doutrina Tributária*. São Paulo: Quartier Latin e IBDT, 2012. v. VII.