

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



207

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

207

(DEZEMBRO - 2012)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
*Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Gracita Garcia Bueno
é a autora da pintura reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alberto Xavier - O conceito de “vício formal” do art. 173, III, do Código Tributário Nacional e o prazo de decadência do direito ao novo lançamento realizado em substituição de lançamento anterior parcialmente anulado

I - Colocação do problema. II - O art. 173, II, do Código Tributário Nacional e o conceito de “vício formal”. III - Os conceitos de invalidade parcial, redução e incidibilidade. IV - Consequências da incidibilidade. V - Da decadência do “novo lançamento”.

7

Alessandra Machado Brandão Teixeira e Lais de Souza Leite Arantes - A não cumulatividade do ICMS e o entendimento do STF e do STJ: Análise e Crítica

1. Introdução. 2. O princípio da não cumulatividade do ICMS: seu contexto econômico. 3. Prerrogativa da Lei Complementar. 4. Posicionamento do STJ e do STF. 5. Análise crítica dos julgados: possibilidade de compreensão do tema. 6. Conclusão.

14

Demetrius André Tomkiw - Não cumulatividade de PIS/Cofins: insumos suscetíveis de apropriação de créditos

1. Introdução. 2. PIS/Pasep e Cofins: regime não cumulativo. 3. Considerações finais.

24

Graziela Mayra Joskowicz - A incidência de imposto de renda sobre juros de mora

1. Introdução. 2. Conceito de juros e suas espécies. 3. A natureza jurídica dos juros de mora. 4. A hipótese de incidência tributária do imposto de renda. 5. A incidência de imposto de renda sobre juros de mora. 6. Análise sobre a existência de isenção de imposto de renda sobre juros de mora. 7. Conclusões.

45

Hugo de Brito Machado - Disponibilidade jurídica como elemento do fato gerador do imposto de renda

1. Introdução. 2. O fato gerador do imposto de renda. 3. O crédito como disponibilidade jurídica. 4. A questão dos rendimentos recebidos acumuladamente.

59

Ives Gandra da Silva Martins - Prazos e presunções em processos junto ao Carf

67

Leonardo e Silva de Almendra Freitas - Análise pragmática do RE n. 566.621/RS: o problema da aplicação do prazo encurtado da Lei Complementar n. 118/2005 às pretensões anteriores à sua vacância exercidas através de ações ajuizadas após o seu término

1) Introdução. 2) Houve mesmo decisão acerca do marco inicial da aplicação do prazo encurtado da LC n. 118/2005 capaz de ativar os singulares efeitos do art. 543-B, parágrafos 3º e 4º, do CPC? 3) Análise crítica da solução dada à questão pela Ministra Ellen Gracie: é mesmo o princípio da Súmula n. 445 a melhor resposta para o problema de direito intertemporal surgido com a Lei Complementar n. 118/2005?

72

Luiz Felipe Silveira Difini - Elementos para fixação de parâmetros para concretização da norma de proibição de tributos confiscatórios

Introdução. 1. Previsão constitucional e sua relação com outros princípios tributários. 2. Âmbito de incidência. 3. Parâmetros para efetividade do princípio. Conclusão.

87

Maria Ângela Lopes Paulino - A exigência de certidão negativa de débito condicionando a prática de atos jurídicos

1. Relevância do tema. 2. Noções introdutórias sobre a exigência de certidões fiscais. 3. A apresentação de CND como condição ao exercício de atos jurídicos. 4. Distinção entre

Disponibilidade Jurídica como Elemento do Fato Gerador do Imposto de Renda

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Aumenta a cada dia o casuísmo na legislação em geral, e na legislação tributária, especialmente. Parece que as pessoas acreditam que a edição de uma regra jurídica é capaz de resolver adequadamente os conflitos que fazem crescer significativamente o número de ações judiciais. E como o Poder Judiciário não cresceu na mesma proporção, demora cada vez mais a proferir suas decisões, resultando de tudo isto um aumento da insegurança jurídica.

Mais grave, porém, é a generalizada desatenção pelos conceitos utilizados na elaboração das regras jurídicas, e pelos conceitos que integram a Teoria Geral do Direito. Em se tratando de questões surgidas na relação tributária, essa desatenção pode ser motivada pelo propósito de arrecadar cada vez mais, que leva os agentes do Fisco a interpretarem as leis com absoluto desprezo pelos princípios constitucionais e pelos princípios gerais do Direito. E faz com que os magistrados, ao apreciarem as questões postas em juízo, adotem entendimentos que ensejam soluções geralmente mais gravosa para os contribuintes. Mesmo diante de leis que foram feitas com o claro objetivo de evitar tratamento gravoso de situações provocadas pelo descumprimento de regras jurídicas por parte do Poder Público.

Exemplo eloquente de caso no qual se deu a edição de leis visando evitar tratamento gravoso de situação provocada pela violação do Direito por parte do Poder Público, que pode vir a ter solução judicial em detrimento do contribuinte, é a que concerne ao imposto de renda incidente sobre rendimentos recebidos acumuladamente. Essa questão se arrasta no Poder Judiciário já faz algum tempo, e bem que poderia ter sido resolvida se dedicada mais atenção a certos conceitos, entre os quais se destacam os de disponibilidade jurídica, como elemento do fato gerador do Imposto de Renda, bem como regime de caixa e regime de competência, na legislação do mencionado imposto.

Neste pequeno estudo vamos explicar o que se deve entender por disponibilidade econômica e por disponibilidade jurídica, e demonstrar que em se tratando de imposto de renda de pessoa física não se deve falar em regime de caixa



Hugo de Brito Machado

*é Professor Titular
Aposentado de Direito
Tributário da UFC e
Presidente do Instituto
Cearense de Estudos
Tributários.*

e regime de competência, conceitos estes mais adequados em face da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas. E vamos apontar a solução legislativa que nos parece mais adequada para a solução justa da questão dos rendimentos recebidos acumuladamente.

2. O Fato Gerador do Imposto de Renda

2.1. Aquisição da disponibilidade da renda

O Código Tributário Nacional define como fato gerador do imposto de renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Neste sentido estabelece:

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

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

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

§ 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.

§ 2º Na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

Como se vê, não basta para a configuração do fato gerador do imposto de renda a ocorrência de um acréscimo patrimonial. É necessário que esse acréscimo patrimonial esteja disponível. Assim, mesmo diante de uma situação que configura um acréscimo patrimonial, resta-nos enfrentar a questão da aquisição de sua disponibilidade, pois a hipótese de incidência do imposto de que estamos tratando é, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Essa hipótese de incidência, repita-se, não se concretiza com a ocorrência de um acréscimo patrimonial. É preciso que esse acréscimo patrimonial esteja disponível para o titular do patrimônio.

E, na verdade, a renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não estar disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda mas a *aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza*. Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, o auferir renda, ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade. Não basta ter direito à renda ou aos proventos, ainda que se tenha a *ação*, ou mesmo a *execução*, para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível.

A disponibilidade configura-se precisamente pela ausência de quaisquer obstáculos à vontade do titular da renda, ou dos proventos, quanto ao uso ou destinação destes. Se existem obstáculos a serem removidos, ainda que o titular da renda tenha o direito a esta e portanto a ação para havê-la, enquanto não removidos os obstáculos não haverá disponibilidade. Mesmo que o titular da renda tenha título executivo oponível ao devedor, se existe obstáculo a sua vontade não existe disponibilidade.

O proprietário de prédios alugados auferê renda desde o momento em que se consuma cada período, geralmente mensal, de vigência do contrato de locação. Entretanto, se o inquilino não paga, nem coloca à disposição do locador o crédito da quantia correspondente, este não será devedor do imposto de renda, embora tenha mais do que *ação*, porque tem *execução* contra o inquilino, posto ser o contrato de locação um título executivo.

Ter-se como necessária a disponibilidade da renda ou dos proventos, aliás, é uma forma de respeitar-se o princípio da capacidade contributiva. O imposto sobre a renda nada mais é do que uma parcela desta que o Estado retira de seu titular. Em outras palavras, o imposto de renda nada mais é do que uma parcela da renda que o seu titular destina ao Estado em atendimento de seu dever de contribuir para o custeio de suas atividades. Se alguém é titular de renda mas não tem a disponibilidade desta, evidentemente não tem como destinar parte da mesma ao pagamento do imposto. Não é razoável exigir-se que pague imposto de renda se não dispõe dos meios para fazê-lo.

A disponibilidade que se faz necessária à concretização da hipótese de incidência do imposto de renda pode ser *econômica* ou *jurídica*, no sentido que se vai a seguir explicar.

2.2. Disponibilidade econômica

Entende-se como disponibilidade *econômica* a possibilidade de dispor, possibilidade de fato, material, direta, da riqueza. Possibilidade de direito e de fato, que se caracteriza pela posse livre e desembaraçada da riqueza. Configura-se pelo efetivo recebimento da renda ou dos proventos. Como assevera Gomes de Sousa, “na linguagem de todos os autores que tratam do assunto, “disponibilidade econômica” corresponde a “rendimento (ou provento) *realizado*, isto é, dinheiro em caixa”¹.

Assim entendida a disponibilidade econômica, como disponibilidade efetiva ou de fato, a configuração do fato gerador do imposto de renda não oferece dificuldades. Estas surgem, porém, porque o art. 43 do Código Tributário Nacional refere-se também à disponibilidade jurídica. E tinha de ser assim porque especialmente em relação às pessoas jurídicas a renda se apresenta na forma de lucro, sendo este apurado pelo denominado regime de competência, vale dizer, regime pelo qual o rendimento, como fato econômico, é considerado no momento em que é produzido, e não no momento em que é recebido.

2.3. Disponibilidade jurídica

A disponibilidade *jurídica* configura-se pelo *crédito* da renda ou dos proventos. Enquanto a disponibilidade econômica corresponde ao rendimento *realizado*, a disponibilidade jurídica corresponde ao rendimento (ou provento) *adquirido*, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro (por exemplo, o juro ou o dividendo creditados).²

¹ Rubens Gomes de Sousa, *Pareceres - I, Imposto de Renda*, edição póstuma, Resenha Tributária, São Paulo, 1975, p. 70.

² Rubens Gomes de Sousa, *Pareceres - I, Imposto de Renda*, edição póstuma, Resenha Tributária, São Paulo, 1975, pp. 70 e 71.

Note-se que não basta ter havido o lucro na pessoa jurídica da qual se é sócio ou acionista. É preciso que esse lucro tenha sido distribuído, vale dizer, creditado ao sócio ou acionista. Não basta tenha havido o decurso do tempo de vigência do contrato de financiamento, gerador do direito aos juros. Não basta tenha havido o decurso do tempo de vigência do contrato de locação gerando o direito ao aluguel. É preciso, em qualquer caso, tenha havido o *crédito* do valor correspondente. Tanto é assim que a lei ordinária cogita de rendimentos *pagos* ou *creditados*.

Leva problema, porém, saber o que significa esse *crédito*. Em outras palavras, a questão consiste em saber como e até que ponto o *crédito* configura uma disponibilidade jurídica. Essa questão, aliás, já tem ensejado manifestações que bem demonstram a desatenção de muitos, inclusive magistrados, pelos conceitos de disponibilidade jurídica.

3. O Crédito como Disponibilidade Jurídica

3.1. Regime tributário das pessoas jurídicas e das pessoas físicas

Em primeiro lugar temos de encarar a questão do conceito de disponibilidade jurídica sem esquecer que temos critérios diversos de apuração da base tributável, conforme se trate de pessoas jurídicas ou de pessoas físicas. Em relação às pessoas jurídicas, o imposto de renda é calculado a partir de um elemento essencial denominado lucro, apurado a partir de fatos que em regra são objeto de registros contábeis, e na feitura de tais registros leva-se em conta ou o regime de caixa, ou o regime de competência.

Pelo regime de caixa, os pagamentos e recebimentos são escriturados no momento em que efetivamente acontece uma entrada ou uma saída de dinheiro, enquanto pelo regime de competência leva-se em consideração o fato que gera o direito de receber ou o dever de pagar. Assim, na compra e venda de mercadorias, por exemplo, pelo regime de caixa tem-se de fazer a escrituração da compra no momento em que é feito o pagamento, e a escrituração de uma venda no momento em que ocorre o recebimento do preço correspondente. Já pelo regime de competência considera-se o momento da compra, ou da venda, independentemente da saída ou da entrada do dinheiro.

No âmbito das pessoas jurídicas, portanto, perde importância o conceito de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica, sendo importante, por outro lado, os conceitos de regime de caixa e regime de competência.

Já no âmbito das pessoas físicas, diversamente, não se cogita dos conceitos de regime de caixa e regime de competência, e ganha importância o conceito de disponibilidade jurídica, que permite considerar-se tributável o acréscimo patrimonial do qual não se tem a disponibilidade econômica, mas se tem disponibilidade jurídica. E exige, assim, que se tenha conhecimento seguro do que seja uma disponibilidade jurídica.

3.2. Crédito e disponibilidade jurídica

O crédito em favor de uma pessoa física, para que configure uma disponibilidade jurídica e, assim, enseje a incidência do imposto de renda, deve ser a expressão

de um valor efetivamente colocado à disposição do contribuinte, de sorte que este possa do mesmo lançar mão a qualquer momento, sem qualquer obstáculo.

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

Se o contribuinte, pessoa física que obtém determinado ganho, seja aluguel, seja remuneração por serviço prestado, seja qualquer outro, não pode do mesmo dispor, por qualquer razão alheia a sua vontade, não está configurada uma disponibilidade jurídica e, assim, não se pode cogitar da incidência do imposto de renda.

3.3. Regime tributário das pessoas jurídicas e das pessoas físicas

Ressalte-se, mais uma vez, que a forma de determinar-se a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas é diversa da forma de determinar-se a base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas. Dessa diferença decorre a maior importância do conceito de disponibilidade jurídica para a tributação das pessoas físicas.

É que, em se tratando de pessoas jurídicas, a técnica contábil da escrituração dos fatos econômicos pelo regime de competência resolve a questão, permitindo sejam tributados os créditos e excluídos destes eventuais parcelas correspondentes a inadimplementos por parte dos devedores. Já em se tratando de pessoas físicas prevalece a ideia de que a obrigação tributária somente nasce com a aquisição da disponibilidade do acréscimo patrimonial, ainda que não ocorra o recebimento, ou disponibilidade econômica, deve haver pelo menos a disponibilidade jurídica, como tal entendida a possibilidade de o contribuinte lançar mão do ganho auferido, sem qualquer obstáculo.

4. A Questão dos Rendimentos Recebidos acumuladamente

4.1. Tributação no recebimento

Diante do que se há de entender como disponibilidade jurídica, é evidente que a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos recebidos acumuladamente somente acontece no momento do recebimento. É que antes não existia disponibilidade. Nem econômica, porque o dinheiro não estava em poder do contribuinte, nem jurídica, porque o dinheiro não estava posto à sua disposição.

Por outro lado, antes do recebimento não havia capacidade contributiva, não sendo razoável impor àquele que ainda não tem a disponibilidade do que ganhou o dever de fazer o pagamento do imposto de renda. Aliás, em muitos casos poderia ser impossível o cumprimento desse dever, exatamente à míngua de recursos financeiros para tanto.

Não temos dúvida de que a tributação, na data do recebimento, seria correta do ponto de vista jurídico formal, se consideradas apenas as regras que estabelecem o fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Entretanto, essa forma de tributação resultaria extremamente injusta para com os contribuintes

que, se tivessem recebido seus rendimentos nas datas devidas, não estariam sujeitos ao imposto, ou pagariam imposto significativamente menor.

4.2. *Tentativas de solução pelo legislador*

Trata-se de uma questão das mais complicadas, de quantas se instauram na relação tributária, o que explica o casuísmo nas tentativas de solução pelo legislador. Casuísmo infelizmente somado à desatenção por conceitos jurídicos da grande importância, como é o caso dos conceitos de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica enquanto elementos do fato gerador do imposto de renda.

Por outro lado, o legislador não deixou clara a distinção, que indiscutivelmente se impõe, entre a data na qual o imposto se torna devido, porque configurado o respectivo fato gerador, e a forma pela qual esse imposto deve ter o seu valor determinado, que pode ser específica, diversa da geralmente utilizada, quando se trate de rendimentos recebidos acumuladamente.

Assim é que a Lei nº 7.713/1988, alterando a legislação anterior consolidada no Regulamento do Imposto de Renda de 1980, estabeleceu:

“Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos diminuídos do valor das despesas com a ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive do advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.”

A legislação anterior não era clara quanto ao momento em que ocorre a incidência, mas estabelecia que “os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem”, o que leva à conclusão de que as regras da tributação aos mesmos aplicáveis devem ser as vigentes nas datas em que aqueles pagamentos deveriam ter sido efetuados. Seja como for, em face do art. 12, acima transcrito, o Fisco federal exigia o imposto calculado sobre o total dos rendimentos recebidos acumuladamente, permitindo a dedução apenas das despesas no mesmo referidas, o que levou alguns contribuintes a questionarem a exigência perante o Judiciário.

4.3. *A jurisprudência do STJ*

O Superior Tribunal de Justiça terminou atendendo a pretensão dos contribuintes, e considerando indevido o modo de calcular o imposto adotado pela Receita Federal, talvez por considerar que este implicava dupla punição para o contribuinte. É que este, além de penalizado com o atraso no pagamento do que lhe era devido, terminava pagando o imposto que não seria devido se não tivesse ocorrido o inadimplemento de sua obrigação de pagar pelo devedor das prestações que se acumularam. E além disto, terminava pagando imposto que não seria devido, ou maior do que o devido se os pagamentos tivessem ocorrido regularmente.

Por outro lado, como na maior parte dos casos o devedor das parcelas pagas em atraso era o próprio Poder Público Federal, admitir-se a cobrança do imposto nos termos pretendidos pelo Fisco federal era permitir que o mesmo se locupletasse com a própria torpeza. E, na verdade, o Poder Público Federal poderia, sem nenhuma razão juridicamente defensável, deixar de cumprir sua obrigação de pagar com o exclusivo propósito de cobrar o imposto que a não ser assim não seria devido, ou seria menor.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça não declarou inconstitucional o art. 12 da Lei nº 7.713/1988, preferindo entender que esse dispositivo legal apenas estabelecia o momento em que o imposto se tornava devido, mas não a forma de calcular o seu montante, que deveria ser a adotada pela legislação anterior. Assim, terminou fazendo justiça, mas para tanto extrapolou os limites do que seria uma interpretação conforme com a Constituição.

4.4. *Manifestações do STF*

É razoável entender-se que o Superior Tribunal de Justiça declarou implicitamente a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/1988, entretanto, o Supremo Tribunal Federal não tomou conhecimento dos recursos por entender que a questão não teria repercussão geral, e deveria ser resolvida no plano infraconstitucional. Assim, prevaleceu o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, que ensejou manifestação formal de acatamento por parte da Fazenda Nacional, que autorizou seus procuradores a não recorrerem e a desistirem dos recursos já interpostos.

Ocorre que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu ser inconstitucional o questionado art. 12, ensejando, assim, a interposição de recurso extraordinário do qual o Supremo Tribunal Federal viu-se obrigado a conhecer. E em face do qual já declarou a ocorrência de repercussão geral, sendo certo que no curso do julgamento, ainda não concluído, já foram proferidos votos nos quais ficou evidenciada a possibilidade de vir a não prevalecer o conceito adequado de disponibilidade jurídica como elemento do fato gerador do imposto de renda.

É certo que o legislador, com a Lei nº 12.350/2010, introduziu na Lei nº 7.713/1988 o art. 12-A, oferecendo solução que, embora aparentemente adote o entendimento jurisprudencial que prevaleceu no STJ, é, na verdade, melhor do ponto de vista da Teoria Geral do Direito, porque preserva os princípios da capacidade contributiva, assegura àquele que obteve o provimento judicial situação equivalente àquela que teria se os pagamentos lhe tivessem sido feitos nas datas em que se tornaram devidos e evita que o Poder Público se locuplete com a própria torpeza, sem desconsiderar os princípios do Direito intertemporal e o conceito de disponibilidade jurídica como elemento do fato gerador do imposto de renda. Realmente, se o fato gerador desse imposto é a aquisição da disponibilidade, e esta somente acontece com o pagamento, não se pode aplicar a esse fato legislação que já não está em vigor quando de sua ocorrência.

Tal solução legislativa, todavia, é insatisfatória porque é casuística e não abrange todos os tipos de rendimentos pagos acumuladamente. E em face do veto ao parágrafo 8º do art. 12-A, em referência, a regra desse dispositivo não se aplica ao período anterior. E ainda, o que parece mais grave, porque se o Supremo Tribunal Federal vier a declarar a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/1988, pelos fundamentos constantes de votos já proferidos e nos termos da questão como está sendo posta por alguns ministros, que se reportam ao regime de caixa e ao regime de competência com evidente distorção da questão efetivamente ali colocada, o art. 12-A poderá ser também considerado inconstitucional, com efeitos práticos extremamente prejudiciais para o contribuinte.

Em face de tal situação que se estabeleceu na Corte Maior, parece-nos que se impõe uma solução legislativa que seja abrangente e consiga afastar os questionamentos em torno dos rendimentos de qualquer natureza, recebidos acumuladamente.

4.5. A solução legislativa que preconizamos

Permitir a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente, no momento do recebimento por critério de cuja aplicação resulte imposto maior do que o que seria devido se os pagamentos tivessem ocorrido nas datas em que eram devidos, implica flagrante injustiça para com o contribuinte, violando o princípio da restituição integral, segundo o qual, uma vez julgada procedente a ação, o autor deve ser colocado na mesma posição em que estaria se não tivesse ocorrido violação do seu direito. Além disto, quando a fonte do rendimento for a União Federal, implica premiar o Poder Público por sua conduta ilegal, vale dizer, implica permitir que o mesmo tire vantagem de sua própria torpeza.

Por outro lado, temos de considerar que a decisão do Supremo Tribunal Federal, declarando a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.783/1988, pode levar a um resultado que, na prática, agrava a situação dos contribuintes, ao permitir que se considere devido o imposto nas datas em que os pagamentos deveriam ter sido efetuados. E isto certamente ocorrerá se prevalecerem os argumentos do Ministro Marco Aurélio, que desconsideram totalmente o conceito de disponibilidade jurídica, admitindo que essa disponibilidade ocorre no momento em que se dá a aquisição do direito ao rendimento, ainda que este na verdade não esteja disponível para o contribuinte.

Por tudo isto nos parece desejável uma solução legislativa que, ao menos para o futuro, evite o tratamento mais gravoso para o contribuinte quando, em face da inadimplência do devedor, por ele questionada, venha a receber a final seus rendimentos acumuladamente.

Assim, preconizamos uma lei estabelecendo:

“Art. 1º O imposto sobre os rendimentos de qualquer natureza, recebidos acumuladamente por pessoa física, será devido exclusivamente na fonte, na data em que ocorrer o efetivo pagamento, e terá o seu valor determinado como se os pagamentos tivessem ocorrido nas datas em que deveriam ter sido feitos e nos termos da lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Art. 2º Se, nos termos da lei vigente nas datas em que os pagamentos deveriam ter sido feitos, não houver imposto a pagar, os rendimentos recebidos acumuladamente não serão tributados.”

Tal solução legislativa, como se vê, além de afastar o casuísmo, preserva o conceito de disponibilidade jurídica, e, com isto, certamente contribuirá para reduzir o número de ações que abarrotam o Poder Judiciário.