

O Significado do Termo “Alienação” na Legislação do Imposto de Renda

The Meaning of “Disposal” Operation for Income Tax Purposes

Victor Lyra Guimarães Luz

Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Especialista (LL.M.) em Direito Tributário pelo Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa. Graduado em Direito pela Universidade Salvador – Unifacs. Advogado. *E-mail:* victor.lluz@outlook.com.

Recebido em: 23-05-2021

Aprovado em: 02-07-2021

Resumo

Por vezes, a lei tributária utiliza o termo “alienação” para fins de definir as operações e o momento em que um ganho deve ser considerado tributado para fins do imposto de renda das pessoas físicas, jurídicas ou até no mercado financeiro e de capitais. Nesse sentido, tendo em vista que se trata de um conceito com previsão no Direito Privado, o presente trabalho discute se o legislador tributário deve ficar adstrito àquele conceito (de Direito Privado) ou se haveria um conceito próprio, criado pelo legislador, para fins de tributação. Para tanto, analisou-se, primeiro, a questão da autonomia do Direito Tributário, oportunidade em que foi demonstrado que o legislador tributário poderá criar institutos próprios (detém autonomia para tanto) e até alterar institutos de Direito Privado (desde que o faça expressamente), mas, caso utilize um conceito de Direito Privado, não poderá alterá-lo na definição dos efeitos fiscais. Partindo disso, ficou demonstrado que a *alienação*, no Direito Privado (Direito Civil), representa um gênero das operações que compreendem a transmissão da propriedade de um bem, a partir de um ato de vontade firmado entre as partes. Nesse sentido, verificamos que o legislador tributário se valeu do termo alienação tal qual no Direito Privado, uma vez que não alterou o instituto em termos gerais. Assim, ficou demonstrado que, quando pretendeu criar um instituto próprio (Lei n. 7.713/88), utilizou operações que vão de encontro à tributação do imposto de renda (desapropriação e promessa de alienação), o que não sustenta o argumento de que um instituto próprio foi criado. Ainda, ao se valer da adjudicação, demonstrou-se que se trata de um instituto processual que representa uma transmissão da propriedade do bem, decorrente de um ato de vontade entre as partes, tal qual a alienação prevista também no Código de Processo Civil. Com isso, deixou-se claro que o legislador tributário, até o presente momento, inclusive na Lei n. 12.973/2014, não criou um instituto próprio de Direito Tributário, tendo se valido do instituto tal qual previsto no Direito Privado.

Palavras-chave: autonomia, Direito Tributário, alienação, Direito Privado, Imposto de Renda.

Abstract

In some provisions of the tax law, the term “disposal” for the purposes of defining transactions and the moment of the corresponding taxation is used in the law of income tax applied for individuals, legal entities or even in the financial and capital markets. In this sense, considering that it is a concept provided as well in the Civil Law, this paper discusses whether the tax legislation should be attached to that concept (of private law) or if there would be a tax concept, created by the legislator, for the purposes of taxation. In order to analyze this question, the discussions of the autonomy of Tax Law was first analyzed, when it was demonstrated that the tax law could create his own institutes (autonomy to do so) and even change private law institutes (provided it does so expressly); however, if it uses a private law concept, the law cannot change it in the definition of tax effects. Based on this, it was demonstrated that disposal, in Private Law (Civil Law), represents a type of operations that comprise the transfer of ownership of a good, based on private autonomy of the parties. In this sense, we verify that the tax law used the term “disposal” in the exact sense of Private Law, since it did not change the institute in expressly. Thus, it was demonstrated that, when the tax law intended to create his own institute (Law N. 7,713), it was provided some operations that go against the taxation of income tax (expropriation and promise of alienation), which does not support the argument that an own institute was created. Beyond that, using the term “award”, it was shown that it is a procedural law institute that represents a transfer of ownership of the property, resulting from a private autonomy act of the parties, such as the alienation also provided for in the Civil Procedure Code. With that, it was made clear that the tax law, until the present moment, including in Law n. 12,973, did not create its own Tax Law institute of “disposal”, having used the institute as provided for in Private Law.

Keywords: autonomy, Tax Law, alienation, Private Law, Income Tax.

1. Introdução

Ao dispor sobre a tributação do imposto de renda, seja das pessoas físicas ou das jurídicas, com certa regularidade, a lei tributária utiliza o termo *alienação* para prever em que situações um ganho deve ser considerado tributado.

Não obstante em uma primeira leitura pareça simples o entendimento sobre o seu significado, o alcance do termo *alienação* no Direito Tributário já foi objeto de controvérsias passadas e, até hoje, suscita dúvidas sobre a sua abrangência. Em função dessas discussões, o presente artigo tem por objeto analisar o significado do termo *alienação*, sob duas perspectivas: primeiro, qual o seu significado no âmbito do Direito Civil (Direito Privado), para, em segundo lugar, verificar se o significado da alienação do Direito Privado foi aquele utilizado pela lei tributária ao prever a tributação do imposto de renda, ou se o legislador teria criado um instituto próprio de Direito Tributário.

A análise do tema não pode, entretanto, deixar de tratar sobre uma questão preliminar: tem o legislador tributário autonomia para criar institutos próprios ou deve ficar adstrito ao Direito Privado? O tema, visto que decorra de discussões antigas, é relevante até os dias atuais, pois permite ao intérprete da norma tributária analisar se o Direito Tributário é um ramo autônomo do Direito ou se, ao contrário, seria mero Direito de Sobreposição, como defendido por muitos há anos.

Essas premissas serão relevantes para a análise do significado do termo *alienação*, pois permitirá entendermos quais são os limites do legislador tributário ao versar sobre a hipótese tributária.

Diante disso, para analisar o significado do termo *alienação* utilizado pelo legislador tributário ao regular o imposto de renda, o presente trabalho está dividido da seguinte forma: (i) em um primeiro momento, analisaremos a questão da autonomia do Direito Tributário, para verificar quais são os limites do legislador em relação aos institutos de Direito Privado; (ii) em um segundo momento, em tópico dividido em diversas frentes, analisaremos o significado do termo *alienação* no Direito Privado, o que nos permitirá analisar se a lei tributária, em diversas ocasiões (imposto de renda das pessoas físicas, imposto de renda das pessoas jurídicas, imposto de renda incidente sobre operações no mercado financeiro e de capitais), se valeu do termo em seu sentido do Direito Privado. Ao final, apresentaremos as conclusões.

2. A questão da autonomia do Direito Tributário: quais são os limites do legislador?

Muito discutida é a questão da autonomia do Direito Tributário. Sem pretensão de divagar sobre o tema ou apresentar alguma conclusão que feche as discussões existentes, o presente tópico tem o objetivo de avaliar o grau de submissão do Direito Tributário ao Direito Privado, para responder a uma questão central: quando, afinal, o legislador tributário está adstrito às definições do Direito Privado?

A questão surge porque o Direito Tributário se vale de fenômenos econômicos ao prever os efeitos fiscais de um tributo. Com o objetivo de alcançar manifestações de capacidade contributiva, no caso dos impostos, o legislador tributário desenha a hipótese de incidência voltado a alcançar os aludidos fenômenos econômicos que decorrem de atos ou fatos dos contribuintes.

Ocorre que, de uma maneira geral, estes atos ou fatos desenvolvidos por contribuintes implicam a sujeição a normas de outros ramos do Direito, principalmente do Direito Privado¹. É dizer: de uma maneira geral, sem a regulação

¹ COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 222.

por normas de ramos distintos do Direito, os contribuintes não realizarão os aludidos fatos ou negócios, que, justamente por isso, tornam-se jurídicos.

Por isso, existem aqueles que colocam o Direito Tributário como um Direito de Sobreposição, defendendo que as leis tributárias fariam alusão, sempre, a atos ou fatos ocorridos no âmbito do Direito Privado². Apenas diante da ocorrência destes, portanto, é que a norma tributária seria aplicável. Em outras palavras: por esta corrente, a hipótese tributária sempre contempla uma norma de Direito Privado, uma vez que os efeitos fiscais se aplicam sobre o que regula o Direito Privado – diante da invalidade deste, não haveria tributação³.

Mas o estudo do Direito Tributário evoluiu. Schoueri noticia que, na Alemanha, surgiu a consideração econômica do Direito Tributário no início do século XX⁴. Em vista da perspectiva de que o Direito Tributário é informado pela capacidade contributiva, tal escola defendia a total independência do Direito Tributário em relação ao Direito Privado, o que implicaria a investigação da ocorrência de fenômenos econômicos independentemente da validade dos negócios jurídicos subjacentes.

No Brasil, Amílcar de Araújo Falcão apresentava pensamento semelhante já na década de 50 do século passado⁵, visto entender que o Direito Tributário é ramo complementemente autônomo, por alcançar as ditas “manifestações de capacidade contributiva” a partir da ocorrência de fenômenos econômicos, que, justamente por isso, deveria se despir de todo o formalismo para buscar o efeito econômico subjacente.

Alguns abusos, porém, foram notados na aludida escola da Consideração Econômica, o que levou a uma intensa crise, decorrente especialmente de movimentos que pregavam pela unidade do ordenamento jurídico⁶. Essas questões resultaram na reforma de seus movimentos, de modo que hoje, na Alemanha⁷, cabe ao intérprete verificar se o legislador levou em conta a estrutura de Direito Privado no momento de definir a hipótese de incidência do tributo. Em caso po-

² BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. In: MENDES, Gilmar Ferreira; CÔELHO, Sacha Calmon Navarro (org.). *Direito Tributário contemporâneo*. São Paulo: RT, 2016, p. 286-292.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 727.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 727.

⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O Direito Tributário: sua conceituação, natureza e autonomia*. *Revista de Direito Administrativo*, v. 38, 1954, p. 501. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/14407/13296>. Acesso em: 14 jan. 2021.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.). São Paulo: Saraiva, 2017, p. 384.

⁷ GALENDI JR., Ricardo André. *Consideração econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, v. XXXII, p. 253. (Série Doutrina Tributária).

sitivo, os efeitos dos negócios jurídicos são relevantes; em caso negativo, somente se deve olhar para os fenômenos econômicos.

Em suma, por meio da consideração econômica, no lugar de exigir que um negócio jurídico ou a forma jurídica designada ocorra, deve-se reconhecer que a expressão utilizada pelo legislador tributário (i) pode ser dotada exclusivamente de efeitos econômicos, que podem surgir sem que um negócio jurídico ocorra (ou seja válido no âmbito do Direito Privado), ou (ii) se a hipótese tributária exige a celebração de um negócio jurídico (ou a ocorrência de uma forma jurídica) como pressuposto para a tributação⁸.

No Brasil, os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN) tratam da relação do Direito Tributário com o Direito Privado e podem ser lidos sob duas perspectivas.

A primeira seria uma comprovação de que o Direito Tributário é um direito de sobreposição⁹. Afinal, uma vez que o legislador tributário estaria adstrito ao que dispõe o Direito Privado, não haveria outra conclusão possível.

Por outro lado, tais dispositivos podem ser lidos também de forma distinta, isto é, como o reconhecimento de que o Direito Tributário é ramo autônomo, que somente estaria adstrito às normas de Direito Privado quando utilizasse os seus institutos¹⁰.

Vamos à análise dos dispositivos.

O art. 109 do CTN prescreve que, na interpretação da norma tributária, os princípios gerais de Direito Privado devem ser utilizados para a pesquisa da definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos efeitos tributários correspondentes. O que isso significa? Significa que a interpretação da norma tributária não se dará, para a definição dos efeitos fiscais aplicáveis, mediante a utilização dos institutos de Direito Privado. Em outras palavras: o legislador tributário é livre (*i.e.*, detém autonomia) para criar seus próprios institutos, mas, sempre que utilizar institutos de Direito Privado, ficará adstrito ao que dispõe a norma de Direito Privado, mas somente para pesquisar a definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas. Com relação aos efeitos fiscais, a norma dispõe que o legislador tributário detém autonomia para fixá-los, sem, no entanto, desconsiderar os ditos “princípios gerais de Direito Privado”.

Com efeito, há quem entenda que o objetivo da norma prescrita no art. 109 possui um duplo alcance¹¹: (i) o de dispor, ao legislador tributário, pela necessida-

⁸ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 741.

⁹ Para excelente síntese sobre o tema, ver: GALENDI JR., Ricardo André. *Consideração econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, v. XXXII, p. 370-372. (Série Doutrina Tributária).

¹⁰ NETO, Luís Flávio. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do Direito Tributário com o Direito Privado e o caso da permuta de ações sem torna. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 38, 2017, p. 98.

¹¹ BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. In:

de de respeito da unidade do ordenamento jurídico; e (ii) a de que ao legislador tributário, posto estar adstrito às normas de Direito Privado, é lícito regular os efeitos fiscais aplicáveis (e apenas os efeitos).

O art. 110 estabelece norma de natureza distinta, mas de igual importância: caso o constituinte tenha se valido de institutos de Direito Privado na discriminação de competências, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de Direito Privado utilizados para tal função. Veja o seguinte: a norma centra-se nas situações em que a Constituição, na *discriminação de competências*, se valeu de institutos de Direito Privado. Em sendo o caso, não poderá o legislador alterar tais institutos; não sendo o caso, o legislador tributário pode, de forma livre, definir a hipótese de incidência do tributo, sem as amarras do Direito Privado.

Cabe ao intérprete, diante disso, investigar quando o constituinte se vale de um instituto de Direito Privado, já que, quando for o caso, deve o intérprete considerá-los (os termos técnicos – institutos de Direito Privado) em seu exato significado, haja vista ser o caso de remissão conceitual¹², de modo que eventuais reduções ou ampliações de sentido podem esbarrar no princípio da legalidade¹³. Permita-nos dois exemplos¹⁴.

O primeiro deles é o significado da expressão “folha de salários”, utilizada pelo constituinte para atribuir competência à União para tributação das contribuições destinadas à seguridade social, exigida em face dos empregadores (art. 195, I, alínea “a”, CF). A dúvida, dirimida no âmbito do Supremo Tribunal Federal, dizia respeito a se o constituinte se valeu da expressão tal como utilizada no âmbito do Direito do Trabalho ou se, ao contrário, poderia ser lida de forma distinta. Ao final do julgamento, entendeu-se, com base no voto condutor do ministro Marco Aurélio, que a expressão utilizada pela Constituição é coincidente com a do Direito do Trabalho¹⁵.

O segundo exemplo é o significado do termo “serviços de qualquer natureza”¹⁶, utilizado pelo constituinte para fins de discriminar competência aos Municípios para instituir o ISS. Em julgamento ocorrido no início dos anos 2000, o Supremo entendeu, forte na premissa do art. 110 do CTN, que o termo utilizado

MENDES, Gilmar Ferreira; CÔELHO, Sacha Calmon Navarro (org.). *Direito Tributário contemporâneo*. São Paulo: RT, 2016, p. 296.

¹² ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. *Direito Tributário e o novo Código Civil*. GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 64-65.

¹³ MACHADO, Brandão. Imposto de Renda. Ganhos de capital. Promessa de venda de ações. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 11-12, 1992, p. 3.190-3.191.

¹⁴ Outros casos poderiam ser citados, como o entendimento do STF sobre a expressão faturamento ou o conceito de mercadoria.

¹⁵ RE 166.772, Relator(a): Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 12.05.1994, DJ 16.12.1994.

¹⁶ Para mais detalhes sobre as discussões relacionadas ao tema: LUZ, Victor Lyra Guimarães. Impresão 3D: entre IPI, ICMS e ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 45, 2020, p. 473-498.

pelo constituinte equivaleria ao sentido dado pelo Direito Civil¹⁷. Esse entendimento prevaleceu por alguns anos, até que, em 2016, no julgamento do RE 651.703/PR¹⁸, o Tribunal apresentou indícios de uma virada jurisprudencial, sem abandonar por completo a dicotomia “obrigação de dar x obrigação de fazer”¹⁹. Nos termos do voto do relator, nesse caso, o ministro Luiz Fux, foi retirada a concepção de que o Direito Tributário deve seguir, necessariamente, o que o Direito Privado prega. Assim, considerou-se que o Direito Tributário adota conceitos próprios, o que significa reconhecer se tratar de um ramo autônomo do Direito.

Realmente, nos dias atuais, é noção corrente que o legislador tributário possui autonomia para criar seus próprios conceitos²⁰, não sendo um mero “fantoche” do Direito Privado. Nesse sentido, o legislador tributário pode até alterar institutos de Direito Privado²¹, desde que o faça de modo expresso e que não haja reserva constitucional²². Um exemplo disso é a ampliação do que se considera uma pessoa jurídica para fins de tributação do imposto de renda, que alcança não apenas sociedades regulares, mas também sociedades não registradas²³.

Portanto, a leitura dos arts. 109 e 110 do CTN, associados aos exemplos citados, permite a seguinte inteligência: o legislador tributário é livre para criar seus institutos e definir os respectivos efeitos tributários; não o fazendo, ou seja, fiando-se em um instituto de Direito Privado, cabe analisar a ocorrência de um negócio jurídico e se este, por consequência, é existente, válido e eficaz no âmbito do Direito Privado. Não o sendo, não haverá tributo.

Essa constatação, de fato, parece fazer sentido em todo o sistema posto pelo Código Tributário Nacional, que não se resume, nesse tema, aos arts. 109 e 110. Com efeito, o art. 114 do CTN prevê que o fato gerador da obrigação principal é a *situação* definida em lei (ou seja, pelo legislador tributário) como necessária e suficiente à sua ocorrência, sendo que essa situação pode, nos termos do art. 116 do Código, ser de “fato” ou “jurídica”. Nesse contexto, considera-se ocorrido o

¹⁷ RE 116.121, Relator(a): Octavio Gallotti, Relator(a) p/ Acórdão: Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 11.10.2000, *DJ* 25.05.2001.

¹⁸ RE 651.703, Relator(a): Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29.09.2016, processo eletrônico repercussão geral – mérito. *DJe-086*, Divulg. 25.04.2017, Public. 26.04.2017.

¹⁹ O que, inclusive, é visto em casos recentes, como a ADI 1945 e a ADI 3142. Os julgamentos deixam claro que o Tribunal ainda se vale da dicotomia na definição do que seria ou não um serviço.

²⁰ SCHOUBERTI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 727.

²¹ PITMAN, Arthur Leite da Cruz. Repercussões do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG: a (in) admissibilidade da cobrança do ICMS-ST Complementar. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 43, 2019, p. 85.

²² ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. *Direito Tributário e o novo Código Civil*. GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72.

²³ Decreto n. 9.580/2018 (RIR/18): “Art. 158. São contribuintes do imposto sobre a renda e terão seus lucros apurados de acordo com este Regulamento: (...) § 1º O disposto neste artigo aplica-se independentemente de a pessoa jurídica estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional”.

fato gerador e existentes os seus efeitos (art. 116 do CTN): (i) no caso de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; ou (ii) no caso de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

É aqui que parece residir o limite do legislador tributário em relação às normas de Direito Privado: acaso a hipótese tributária seja uma situação jurídica, ou seja, a celebração de um ato ou negócio jurídico, regido pelo Direito Privado, a ocorrência do fato gerador e a correspondente existência dos efeitos está subordinada ao negócio ser, nos termos do direito aplicável, válido. Não o sendo, o fato gerador não ocorrerá.

Diante disso, cabe ao intérprete analisar a hipótese tributária, para verificar se o legislador se valeu de uma situação de fato ou de uma situação jurídica. Embora pareça intuitivo, entender quando uma situação é “de fato” e quando uma situação é “jurídica” nem sempre é de fácil constatação.

Situações de fato são situações da vida que geram efeitos econômicos e que – a despeito de se tornarem jurídicas a partir da ocorrência do fato gerador do tributo, já que a obrigação tributária é *ex lege*²⁴ – prescindem da participação direta de atos ou negócios jurídicos para a sua ocorrência. Pode-se, nesse contexto, citar o imposto de renda, cujo fato gerador – auferir disponibilidade de renda (produto ou acréscimo) – não demanda que o contribuinte tenha firmado um negócio jurídico, ou realizado um ato jurídico, como condição necessária para a sua ocorrência. É dizer: auferir renda independe, *de uma maneira geral*, de um negócio jurídico. É justamente por isso que a tributação de atos ilícitos é possível²⁵. Note: o imposto de renda alcança o acréscimo patrimonial; se este decorre de um ato lícito ou ilícito, pouco importa. Esta é a regra geral.

Outro exemplo é o dos impostos sobre o comércio exterior: o fato envolvido, que importa para a ocorrência do fato gerador do imposto de importação ou de exportação, é a entrada ou saída de bens do território nacional, pouco importando os negócios jurídicos subjacentes (que podem ser contratos de compra e venda, por exemplo).

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 516.

²⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Os atos ilícitos podem gerar obrigações tributárias? *Direito Tributário e gestão corporativa*. OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de (org.). Recife: Universidade Federal de Recife, 2019, p. 144; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 149; SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 64. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 42-45; dentre outros. STF: HC 94.240/SP – São Paulo. *Habeas Corpus*; Relator(a): Min. Dias Toffoli; j. 23.08.2011; Public. 13.10.2011; Órgão julgador: Primeira Turma; Public. *DJe-196*. Divulg. 11.10.2011. Public. 13.10.2011; STJ: HC 351.413/DF, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, j. 19.04.2016, *DJe* 29.04.2016; dentre outros.

Veja, com isso, que, mesmo aqueles tributos que incidem em decorrência de uma “situação de fato” podem, em larga escala, depender do Direito Privado²⁶, mas a sua invalidade não impede a ocorrência do fato gerador do tributo, já que este depende exclusivamente de uma situação de fato. A norma do art. 118 do CTN deixa isso ainda mais claro ao dispor que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraíndo-se (i) a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos efeitos; e (ii) dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. O legislador tributário, portanto, não se importa com a validade jurídica dos negócios jurídicos, quando a hipótese tributária versar sobre uma situação de fato.

Já a ocorrência do fato gerador, quando se trata de uma situação jurídica, significa que a própria situação é regulada pelo Direito Privado e a hipótese tributária depende desta. É o caso, por exemplo, da instituição do imposto sobre a transmissão de bens imóveis, pelo legislador municipal²⁷. O imposto só pode ser exigido após confirmada a existência da transmissão, nos exatos termos do que é regulado pelo Direito Privado. Por conseguinte, a declaração de invalidade do negócio jurídico com consequente declaração de invalidade da transmissão impede a ocorrência do fato gerador (não há transmitente e transmissor), por não se constatar que a situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Indo adiante, o art. 117 do Código Tributário ainda vai além quanto aos efeitos do fato gerador ocorrido diante de um ato ou negócio jurídico (situação jurídica): estes (os atos ou negócios jurídicos) reputam-se perfeitos e acabados, para os fins do Direito Tributário – especificamente para a ocorrência do fato gerador –, (i) desde o momento do implemento, caso haja uma condição suspensiva ou (ii) desde o momento da prática do ato ou celebração do negócio, em sendo a condição resolutória. Esse dispositivo parece deixar ainda mais claro que o legislador tributário é autônomo na definição dos efeitos fiscais, pois se preocupou em regular o momento de ocorrência do fato gerador quando os atos ou negócios jurídicos (situação jurídica) possuem condição suspensiva ou resolutória, quando poderia ter deixado as definições do Direito Privado atuarem na conformação do fato gerador.

Vistas essas considerações gerais e munidos das premissas necessárias, vamos adiante para a análise da natureza jurídica da alienação: afinal, trata-se de um conceito de privado que o legislador tributário deve seguir no momento de determinar a incidência do fato gerador do imposto de renda?

²⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A indissolúvel relação entre o Código Civil e o Direito Tributário. In: SOUZA, Arivaldo Santos de et al. (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Edvaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 606.

²⁷ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 516.

3. A alienação no fato gerador do imposto de renda: conceito de Direito Privado?

Partindo das premissas fixadas anteriormente, no sentido de que o legislador tributário, ao utilizar um conceito de Direito Privado, deve ficar adstrito a este ao prever os efeitos fiscais de um tributo, analisaremos a seguir se o termo *alienação*, previsto em diversas leis que versam sobre o imposto de renda, deve ser lida tal como no Direito Privado ou se o legislador tributário teria criado um instituto próprio.

Para tanto, iniciaremos com o conceito de alienação no Direito Civil, para, em seguida, analisar diversas previsões legais a que o legislador se referiu ao termo *alienação*. A contraposição das conclusões em comento permitirá verificar se o legislador criou, ou não, um instituto próprio de Direito Tributário.

3.1. A alienação no Direito Civil e considerações gerais sobre os impactos na tributação do imposto de renda

O Código Civil utiliza o termo *alienação* em um sentido bastante genérico, como ocorre, por exemplo, nos arts. 86, 307, 386, 443, 447, 459, 533, 1.245, § 1º, e 1.275, dentre tantos outros.

Especificamente na parte geral dos contratos – em que o Código regula as disposições que se aplicam a todos os negócios jurídicos (típicos ou não) – percebe-se que a lei, assim como em outras oportunidades (causas de perda da propriedade, regulada no inciso I do art. 1.275), aborda a *alienação* como um negócio jurídico que representa um gênero²⁸. Afinal, quisesse o Código tratar sobre uma espécie de contrato específico, teria nominado os negócios jurídicos a que tais disposições se refeririam.

De modo distinto, optou o legislador por alcançar as mais variadas espécies de negócios jurídicos que representem uma alienação (gênero), trazendo qualificações gerais como “alienante” e “adquirente”. Isso permite concluir que, não tendo a lei definido o que significa o termo *alienação*, esta é um gênero que abarca outros negócios jurídicos específicos.

A ausência de uma definição não deixa claro o que *alienar* significa, tampouco esclarece o seu alcance ou as suas espécies. Das diversas disposições trazidas na lei civil, o que parece é que a alienação pressupõe a participação de dois agentes (adquirente e alienante) que negociam a transmissão de um bem a partir de um ato de vontade.

No mesmo sentido, a Lei n. 11.101/2005 trata a alienação como um evento de realização genérico ao versar sobre o processo de venda dos ativos para pagamento das dívidas da empresa falida, sendo que o § 1º²⁹ do art. 140 prescreve a possi-

²⁸ Como ocorre, por exemplo, no tratamento legal do vício redibitório (art. 443), da evicção (art. 447) e dos contratos aleatórios (art. 459).

²⁹ “Art. 140. A alienação dos bens será realizada de uma das seguintes formas, observada a seguinte

bilidade de adoção de “mais de uma forma de alienação”, enquanto o § 4º³⁰ do mesmo dispositivo trata as alienações como hipóteses de transmissão de bens a terceiros. Isso reforça, mediante considerações legais, o que dissemos linhas atrás sobre a alienação corresponder a um gênero de negócios jurídicos de transferência de bens a outrem a partir de um negócio jurídico bilateral.

Pontes de Miranda³¹ ensina que a alienação representa um negócio jurídico bilateral – pressuposto das alienações – em que duas partes, mediante atos voluntários, acordam e efetivam a transmissão da propriedade de um bem. O jurista alagoano deixa claro também que, para que uma alienação se perfectibilize, não basta haver uma mera promessa de transmissão, como ocorre nos contratos de compra e venda³². É necessário que se dê um passe adiante para que haja a efetiva transferência de propriedade, mediante a obediência das prescrições legais concernentes a cada espécie de contrato (tradição ou registro no cartório de bens imóveis etc.), pois sem a transferência de propriedade, de alienação não se trata, mas de mera promessa de transferência do domínio.

Não obstante os ensinamentos do jurista alagoano, há quem, na doutrina civilista, inclua dentre as hipóteses de alienação atos que independam da vontade das partes³³. Orlando Gomes rejeita essa ideia. Para o jurista baiano, assim como Pontes de Miranda, as alienações compreendem hipóteses em que há necessidade de um ato de vontade por parte do alienante, como também do adquirente, para que a alienação seja perfectibilizada – de modo que qualquer ato de transmissão que independa da vontade do proprietário não é considerado uma *alienação*³⁴.

Concordamos com Pontes de Miranda e Orlando Gomes. Não parece que atos que independam da vontade das partes possam ser caracterizados como uma *alienação*. Caso assim fosse, a desapropriação, causa de perda da propriedade que independe da vontade do desapropriado, não teria sido segregada das alienações pelo legislador civil³⁵. Portanto, para os fins deste trabalho, entendemos que o termo *alienação* representa um gênero dos negócios jurídicos que resultem na transmissão da propriedade plena de um bem, mediante ato de vontade das partes.

ordem de preferência: (...) § 1º Se convier à realização do ativo, ou em razão de oportunidade, podem ser adotadas mais de uma forma de alienação.” (Lei n. 11.101/2005).

³⁰ “Art. 140. (...) § 4º Nas transmissões de bens alienados na forma deste artigo que dependam de registro público, a este servirá como título aquisitivo suficiente o mandado judicial respectivo.” (Lei n. 11.101/2005).

³¹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. São Paulo: RT, 2012, t. XIV, p. 217-218.

³² “Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.” (Lei n. 10.406/2002).

³³ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 31. ed. (versão digital). Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 155; GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil brasileiro: direito das coisas*. 7. ed. (versão digital). São Paulo: Saraiva, 2012, v. 5, p. 270.

³⁴ GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 200.

³⁵ “Art. 1.275. Além das causas consideradas neste Código, perde-se a propriedade: I – por alienação; (...) V – por desapropriação.” (Lei n. 10.406/2002).

A doutrina tributária não se afasta do que dissemos até aqui³⁶. Luís Eduardo Schoueri e Luiz Carlos Andrade Jr.³⁷, conquanto não analisem de modo específico o termo *alienação*, conferem o mesmo significado que aqui mencionamos ao qualificar a incorporação de ações como uma operação que consiste em alienação.

Na doutrina de Brandão Machado³⁸, alienar é expressão técnica com sentido definido que traduz operações que transmitem o domínio de um bem. Assim, no mesmo sentido de Pontes de Miranda, o doutrinador conclui que a alienação pressupõe a necessária transmissão da propriedade – caso contrário, seria mera promessa de transmissão, e não uma alienação em si.

Com base no que vimos até aqui, portanto, a alienação é um gênero. Mas quais são as suas espécies? No Direito brasileiro, diversas são as formas de transmissão de propriedade tipificadas no Código Civil, tais como: compra e venda; permuta ou troca; doação; subscrição de capital social; dação em pagamento. Portanto, pode-se dizer que, no Direito Civil, a alienação é um gênero, do qual se constituem como espécie qualquer negócio jurídico que tenha por objeto e que efetivamente implique na transmissão da propriedade de um bem a terceiro, podendo-se afirmar que são espécies de alienação o contrato de compra e venda, a permuta, a doação, a subscrição de capital social, a dação em pagamento, dentre outros.

Avançando para a seara tributária e considerando tudo o que vimos acerca do significado da *alienação* para o Direito Civil, uma constatação preliminar é necessária: na legislação do imposto de renda, o legislador tributário parece ter utilizado o termo *alienação* no mesmo sentido do Direito Civil.

Nesta altura do discurso, é importante fazermos uma ressalva: dissemos que o imposto de renda alcança situações de fato, quais sejam, os fenômenos econômicos (acréscimos patrimoniais) que representam manifestações de capacidade contributiva, independentemente da validade jurídica dos atos ou negócios praticados. Por isso, neste momento, é importante que se diga ao leitor o seguinte: existem hipóteses em que o legislador ordinário se valeu da ocorrência de uma alienação para a conformação do fato gerador do imposto de renda, não bastando, apenas, o auferimento de uma renda para fins de tributação. A alienação, portanto, deve ocorrer para que a tributação seja válida.

³⁶ OLIVEIRA, Fernando A. Albino de. Ganhos de capital de pessoas físicas na alienação de participações societárias: o Decreto-lei n. 1.510 e sua regulamentação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 2, out.-dez. 1977, p. 235; NEDER, Marcos Vinicius; JUNQUEIRA, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira. *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). São Paulo: Dialética, v. 4, 2013, p. 176; SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. Imposto de Renda retido na fonte na incorporação de ações. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 4, n. 1, jan.-jun. 2014, p. 101.

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE JR., Luiz Carlos de. Incorporação de ações: natureza societária e efeitos tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 200, 2012, p. 70.

³⁸ MACHADO, Brandão. Imposto de Renda. Ganhos de capital. Promessa de venda de ações. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 11-12, 1992, p. 3.190.

É o caso, por exemplo, dos ganhos de capital das pessoas físicas, em que o legislador da Lei n. 7.713/88 previu que o ganho de capital decorre de uma “alienação”; ou da tributação do valor justo, em que o legislador da Lei n. 12.973/2014 considerou que operações que importem em alienação representam uma realização do ativo, com a consequente tributação do valor justo apurado até aquela data.

Por outro lado, há situações em que a alienação deve ser buscada pelo intérprete, mas não porque o legislador quis, e sim para fins de determinar se e quando (aspecto temporal) o contribuinte adquiriu a disponibilidade da renda, eleita pelo art. 43 do CTN como o momento da tributação do imposto de renda.

Veja a diferença: enquanto na primeira situação, em que o legislador, na própria hipótese, fixou a alienação como relevante na ocorrência do fato gerador (de modo que esta deve seguir os ditames do Direito Privado); no segundo caso a alienação é igualmente relevante, mas não em seus termos do Direito Privado, e sim para verificar se uma renda se considera realizada.

Fixadas essas premissas, no tópico seguinte analisaremos algumas situações em que a legislação do imposto de renda utiliza o termo *alienação* na conformação do fato gerador do imposto de renda. O tópico será relevante para verificar se o legislador tributário criou um instituto próprio ou se apenas conferiu efeitos fiscais às alienações ocorridas no âmbito do Direito Privado.

3.2. Algumas previsões da legislação tributária: alienação utilizada no sentido do Direito Privado?

Antes de analisarmos algumas previsões legislativas, precisamos reafirmar algumas lições vistas no tópico anterior. Dissemos que ao legislador tributário é possível criar institutos próprios, hipótese em que trabalhará com tais institutos e regulará os efeitos fiscais correspondentes.

Por outro lado, na hipótese em que o legislador fixe a hipótese tributária a partir da ocorrência de um negócio jurídico regulado no âmbito do Direito Privado, o CTN deixa claro que a ocorrência do fato gerador se dará por ocasião da constituição da situação jurídica, nos termos do direito aplicável. Vimos, ainda, que o legislador tributário também pode, munido de autonomia legislativa, alterar institutos de Direito Privado, desde que os faça expressamente e não haja vedação constitucional.

Neste tópico, analisaremos algumas situações de tributação do imposto de renda em que o legislador tributário se valeu do termo *alienação* na conformação do fato gerador do imposto. O objetivo, então, é verificar se o legislador criou um instituto próprio de Direito Tributário – para todas as situações ou para situações específicas – ou se, em todos os casos, se valeu do instituto de Direito Privado. Vamos à análise dessas previsões legais.

A Lei n. 4.506/64, ao tratar do imposto de renda das pessoas jurídicas, se valeu do termo *alienação* em sentido genérico, prevendo que se considerava distribuição disfarçada de lucros a operação que importasse em “alienação, a qualquer

título” (inciso I do art. 72³⁹). De forma similar, o Decreto-lei n. 1.598/77 utilizou o termo em algumas passagens, inclusive ao prever qual seria a base de cálculo do imposto de renda sobre ganhos de capital auferidos pela pessoa jurídica⁴⁰.

Disposição interessante é a do Decreto-lei n. 1.381/74⁴¹, que dispunha sobre o tratamento fiscal das empresas individuais em atividades imobiliárias. Naquele diploma legal, o termo *alienação* também foi utilizado, mas o legislador optou por prever, em rol aparentemente exemplificativo, operações que se caracterizavam como alienação. Nos termos desse Decreto-lei, a alienação se caracterizaria por atos de

compra e venda, de permuta, de transferência do domínio útil de imóveis foreiros, de cessão de direitos, de promessas dessas operações, de adjudicação ou arrematação em hasta pública, pela procuração em causa própria, ou por outros contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou de direitos sobre imóveis.⁴²

Nesse cenário, das duas, uma: ou o legislador tributário tentou especificar o que é um gênero (alienação), para evitar discussões sobre a aplicação da lei tributária; ou o legislador tributário optou por criar um instituto próprio de Direito Tributário, inspirado em um instituto de Direito Privado, mas com contornos próprios.

A legislação do imposto de renda das pessoas físicas não andou de forma distinta. O Decreto-lei n. 1.510/76⁴³ prescrevia que deveria incidir o imposto de

³⁹ “Art. 72. Consideram-se formas de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica: I – *A alienação, a qualquer título*, a acionista sócio, dirigente ou participante nos lucros de pessoa jurídica, ou aos respectivos parentes ou dependentes de bem ou direito, por valor notoriamente inferior ao de mercado.” (grifo nosso) (Lei n. 4.506/64).

⁴⁰ “Art. 31. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na *alienação*, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.” (grifo nosso) (Decreto-lei n. 1.598/77).

⁴¹ “Art. 2º Para os efeitos do disposto neste Decreto-lei, consideram-se: (...) II – Data de aquisição ou de alienação – aquela em que for celebrado o contrato inicial da operação imobiliária correspondente, ainda que através de instrumento particular; (...) § 1º Caracterizam-se a aquisição e a alienação pelos atos de compra e venda, de permuta, de transferência do domínio útil de imóveis foreiros, de cessão de direitos, de promessas dessas operações, de adjudicação ou arrematação em hasta pública, pela procuração em causa própria, ou por outros contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou de direitos sobre imóveis.” (Decreto-lei n. 1.381/74).

⁴² Art. 2º do Decreto-lei n. 1.381/74.

⁴³ “Art. 1º O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula “H” da declaração de rendimentos. Art. 2º O rendimento tributável de acordo com o artigo anterior será determinado pela diferença entre o valor da alienação e o custo de subscrição ou aquisição da participação societária, corrigido monetariamente segundo a variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional. Art. 3º Considera-se valor da alienação: a) o preço efetivo da operação de venda ou da cessão de direitos; b) o valor efetivo da contraprestação nos demais casos de alienação. Parágrafo único. Nos casos de alienação a título gratuito, será sempre imputável à operação o valor real da participação alienada.” (Decreto-lei n. 1.510/76).

renda das pessoas físicas por ocasião da alienação de participações societárias, hipótese em que utilizava o termo em sentido bastante genérico, abarcando, inclusive, “alienações gratuitas”.

Tratando sobre os ganhos auferidos em decorrência da venda de imóveis, o Decreto-lei n. 1.641/78 trazia a alienação (gênero) como uma operação que importasse na transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, de imóveis. Ademais, assim como o Decreto-lei n. 1.381/74, o aludido diploma procurou abarcar diversas operações ao prescrever um rol exemplificativo de transações⁴⁴. Inclusive, foi a amplitude do termo *alienação* que fez com que a Receita Federal entendesse, no Parecer Normativo CST n. 18/81, pela incidência do imposto de renda na subscrição de capital com bens imóveis⁴⁵.

A atual lei que versa sobre diversos pontos do imposto de renda das pessoas físicas, Lei n. 7.713/88, prescreve⁴⁶ um rol exemplificativo de operações que importam em alienação, o que reforça o entendimento de que *alienação* é um gênero que comporta diversas espécies.

Aqui, novamente: ou o legislador tributário tentou especificar o que é um gênero (alienação), para evitar discussões sobre a aplicação da lei tributária; ou o legislador tributário optou por criar um instituto próprio de Direito Tributário, inspirado em um instituto de Direito Privado, mas com contornos próprios.

Para esta análise, vale destacar inicialmente que a referida lei deu um passo adiante ao prever algumas situações que se afastam das hipóteses de alienação do Direito Privado, o que poderá resultar na impossibilidade de considerar que há ganho de capital caso algumas daquelas situações ocorram. Conquanto o legislador tributário tenha a liberdade de se filiar, ou não, a institutos de Direito Privado ao regular a hipótese tributária e inclusive dispor sobre o seu alcance para fins fiscais – que pode ser distinto do que o seria no Direito Privado –, a situação da alienação parece mais complexa do que outros termos.

⁴⁴ “Art. 1º (...) § 2º Para os efeitos do disposto neste artigo consideram-se: (...) II – Alienação – as operações que importem na transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, de imóveis ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, doação, desapropriação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis e contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou cessão de direitos à sua aquisição.” (Decreto-lei n. 1.381/74).

⁴⁵ “4. É indubitável, dada a abrangência do conceito de alienação formulado na alínea II transcrita, que na subscrição de capital mediante transferência de imóvel para o patrimônio de pessoa jurídica há uma operação, a qual, por importar em transmissão de imóvel, se situa dentro da hipótese de incidência do imposto.” (Parecer Normativo CST n. 18/81).

⁴⁶ “Art. 3º (...) § 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.” (Lei n. 7.713/88).

Primeiro, o legislador tributário se vale, na maioria das hipóteses, do termo *alienação* em um sentido genérico, assim como a legislação civil. Segundo, nas hipóteses em que tem a pretensão de ampliar o significado do termo *alienação* e, aparentemente, criar um instituto próprio de Direito Tributário – englobando, no gênero alienação, a promessa de alienação e a desapropriação, por exemplo –, parece que o legislador incorre em (i) inconstitucionalidade e (ii) ilegalidade, seja porque pretende tributar o que não é renda⁴⁷ (no caso da desapropriação), seja porque pretende tributar renda não realizada (na promessa de alienação).

Sobre este último ponto, é importante lembrar que o princípio da realização exige que a tributação pelo imposto sobre a renda foque no evento crítico⁴⁸. Nesse sentido, como nas promessas de alienação, não há que se falar em evento crítico – que seria, nesse contexto, a efetiva transferência do domínio do bem vendido –, mas em mera *promessa* de transferir o domínio, não nos parece que a definição do termo *alienação* é compatível a partir de uma definição exemplificativa do que alienação não se trata.

Portanto, entendemos que a pretensão ampliativa da Lei n. 7.713/88, ao menos no contexto da desapropriação e promessa de alienação, não está de acordo com o nosso ordenamento jurídico, de modo que a pretensão do legislador em criar um instituto próprio, que diferiria do instituto de Direito Privado por não haver vontade manifestada (no caso da desapropriação) ou efetiva transmissão da propriedade (no caso da promessa), não parece se sustentar. Até aqui, portanto, o termo *alienação* deve ser lido tal como o instituto de Direito Privado, já que a pretensão legislativa de ampliar o seu significado não está de acordo com o nosso ordenamento.

Mas um outro termo utilizado na Lei n. 7.713/88 para descrever as operações que configuram alienação chama atenção: a adjudicação. Ao prever tal hipótese, o legislador tributário conforma o fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas incidente sobre ganhos de capital dispendo que o ato de adjudicação representa uma hipótese de alienação, para fins de tributação do ganho de capital.

Concluir pela validade da adjudicação como uma hipótese que representa a disponibilidade de uma renda, no contexto do art. 43 do CTN, passa pela análise do instituto.

Nos termos do art. 825 do Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015 – CPC), a adjudicação é uma das duas hipóteses de expropriação dos bens do executado no contexto da execução por quantia certa (Capítulo IV do Código). Esta, por sua vez, é uma das espécies de execução previstas no diploma processual, por meio da qual o exequente, munido de um título executivo extrajudicial que repre-

⁴⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Desapropriação e imposto sobre a renda. *Estudos tributários*. São Paulo: Imprensa, 1974, p. 440.

⁴⁸ POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. v. VII, p. 155-157. (Série Doutrina Tributária).

senta uma obrigação certa, líquida e exigível (arts. 783 e 784 do CPC), ingressa junto ao Poder Judiciário para forçar o executado (devedor) a pagar-lhe o *quantum* devido.

A adjudicação pode ser requerida pelo exequente após a penhora dos bens do executado, para que o crédito seja satisfeito por meio da expropriação desses bens.

Importante fazer um parêntese para dizer que a penhora pode se dar sobre uma série de bens do devedor⁴⁹, cabendo-lhe, inclusive, requerer a substituição dos bens penhorados, na hipótese em que o executado comprove que lhe será menos oneroso e não trará prejuízo ao exequente. Em relação à avaliação dos bens penhorados, esta é feita nos ditames do Código de Processo Civil, devendo, regra geral, ser feita pelo oficial de justiça que penhorou os bens. Se forem necessários conhecimentos especializados, o juiz nomeará avaliador especializado (art. 870 do CPC).

Definido o bem que pretende ver adjudicado, o exequente, oferecendo preço não inferior ao da avaliação realizada em juízo, requer que os bens penhorados lhe sejam adjudicados. Cumpridos os ditames legais, o juiz lavrará o auto de adjudicação, que será considerada perfeita e acabada a partir da assinatura deste, seguida da expedição (i) de carta de adjudicação e mandado de imissão na posse, no caso de bens imóveis; ou (ii) no caso de bens móveis, da ordem de entrega do bem ao adjudicatário (arts. 876 e 877 do CPC). Isso significa que a adjudicação representa um ato de transmissão da propriedade de bens decorrente de um ato judicial, que, por sua vez, foi precedido do não cumprimento, por uma das partes, de pagar o quanto pactuado contratualmente.

Cumpridos os tramites legais e uma vez realizada a adjudicação, o crédito considera-se satisfeito, e a dívida, extinta (art. 904, II, do CPC).

Diante disso, vale notar o seguinte: na execução por quantia certa, os bens que podem ser adjudicados, e que servirão para pagamento da dívida líquida e certa representada por um título executivo, são aqueles penhorados e avaliados em juízo. Inclusive, a penhora e a avaliação podem ser questionadas pelo executado, que, portanto, tem voz em relação aos bens e respectivos valores a serem expropriados.

Além disso, vale pontuar que o ato final de colocação dos bens à disposição do exequente decorre, inicialmente, de um contrato firmado entre exequente e executado em um momento anterior, quando duas partes, interessadas e desimpedidas, pactuavam um negócio jurídico, valendo-se da plena liberdade de contratar (autonomia privada) e dotados de plena capacidade civil para tanto. Assim sendo, em decorrência do não cumprimento das obrigações do devedor, o Estado, para garantir segurança jurídica, previu que o credor não ficaria desassistido, de modo que, judicialmente, a dívida poderá ser quitada via adjudicação.

⁴⁹ Cf. art. 835 do CPC (Lei n. 13.105/2015).

Assim, parece correto afirmar que a adjudicação, por mais que seja uma hipótese de venda forçada do bem – a propriedade somente foi transmitida em decorrência de um ato judicial –, é um ato judicial decorrente do descumprimento de uma cláusula contratual, prevista no contrato firmado entre as partes, que manifestaram vontade em contratar, fixando, inclusive, o preço do negócio. Parece lícito afirmar, diante disso, que, uma vez que o bem adjudicado foi avaliado e teve sua propriedade transmitida por um valor superior ao custo incorrido pelo devedor para aquisição, há ganho de capital tributável. Pode-se, nesse cenário, falar em *renda sujeita à tributação*.

Diferente, por outro lado, é a situação da desapropriação: nesta, o cidadão que teve seu bem desapropriado não exerceu nenhum ato de vontade, uma vez que a desapropriação decorre de um ato exclusivo do Estado. É verdade que o cidadão pode questionar o valor da propriedade, mas, por faltar elemento volitivo e – o mais importante – uma transação no mercado que resulta na aquisição de disponibilidade (realização) da renda, não se pode falar em renda tributável. Na adjudicação, diferentemente, há vontade e transação no mercado: o devedor firmou com o credor um contrato, sabia do preço devido, mas, pelo seu descumprimento, viu-se forçado a entregar seus bens em juízo para quitação da dívida incorrida, voluntariamente, em momento anterior.

Um último ponto deve ser analisado: o CPC previu que a adjudicação é uma das hipóteses de expropriação dos bens do executado, que servirá para a satisfação do crédito do exequente. A outra hipótese é, justamente, a *alienação*. Diante disso, surgem duas perguntas: 1) A alienação de que trata o CPC representa uma transmissão da propriedade, a partir de um ato direto de vontade entre as partes? 2) Seriam a adjudicação e a alienação institutos completamente distintos?

A alienação prevista no CPC deve ocorrer nas situações em que a adjudicação não seja possível (art. 880). Nos termos do diploma processual, a alienação pode ocorrer (i) por iniciativa particular ou (ii) em leilão judicial eletrônico ou presencial. Na primeira, é o próprio exequente que tentará satisfazer o seu crédito a partir da alienação, por atos próprios, dos bens do executado penhorados em juízo. Na segunda, um leiloeiro público alienará os bens em leilão judicial.

Respondendo à primeira pergunta, veja que a alienação do CPC representa uma transmissão de propriedade, que não resulta de um ato direto de vontade entre as partes, uma vez que o executado não participa, em nenhuma das duas hipóteses, da alienação realizada para fins de expropriação dos seus bens. Não obstante, não parece correto defender que esta não representa uma transmissão de propriedade de um bem, resultante de um ato de vontade firmado entre as partes (alienação que vimos no tópico 3.1). Aqui, temos um negócio jurídico anterior que, por ter sido descumprido pelo executado, resultou na expropriação, via alienação, de seus bens para a satisfação do crédito do exequente. Uma vez apurado ganho de capital decorrente dessa alienação, parece-nos correto afirmar que ao executado cabe pagar o imposto de renda correspondente.

Respondendo à segunda pergunta, a adjudicação e alienação, previstas no CPC, são institutos similares. Em ambos, não há participação direta do executado na venda do bem, mas mediata, em função do contrato firmado em um momento anterior. A única diferença é que, na adjudicação, o comando para a transmissão da propriedade é do juiz; na alienação, o comando para a transmissão da propriedade pode ser do exequente ou do leiloeiro judicial, nunca do executado.

Por tudo isso, parece que a adjudicação se amolda ao conceito de alienação que vimos anteriormente, por ser uma hipótese de transmissão da propriedade decorrente de um ato de vontade das partes – ato este anterior à execução por quantia certa.

Nesse sentido, não entendemos correta uma segunda interpretação possível (Corrente Independente), que sustentaria o seguinte: dado que uma *alienação* somente ocorre quando a transmissão da propriedade é completamente independente, de forma imediata, de um ato do Estado, o legislador tributário teria criado um conceito próprio de alienação.

Note, no entanto, que a alienação referida pelo CPC depende também de um ato do Estado, pois feita no contexto de uma execução por quantia certa. Seja porque o juiz autoriza o exequente a alienar os bens por quantia certa, seja porque o bem é alienado por meio de um leiloeiro, o executado não participa da venda do bem. No entanto, entendemos difícil defender que a *alienação* do CPC não seria a *alienação* do Direito Privado só porque vinculada a um ato do Estado.

Portanto, essas considerações demonstram que a adjudicação e a alienação do CPC representam uma hipótese de transmissão da propriedade decorrente de um ato de vontade entre as partes, tal como vimos em relação à alienação no tópico 3.1.

Ainda que pretendam seguir dessa forma, os defensores da Corrente Independente não podem assumir que o conceito de alienação utilizado pelo legislador tributário na Lei n. 7.713/88 vale para todas as leis que utilizem a *alienação* na conformação do fato gerador do imposto. Isso se dá porque a Lei n. 7.713/88 é uma lei aplicável ao imposto de renda das pessoas físicas, o que significa, por mais que o ordenamento jurídico seja uno, não parecer correto assumir que todas as vezes que o legislador – inclusive em leis anteriores – utilizou o termo *alienação*, quis ele ser ampliativo para alcançar transações que, em que pese orientadas por um elemento volitivo e por uma transação no mercado, ocorreram imediatamente por conta de um ato judicial. Em verdade, o próprio legislador, conhecedor da Lei n. 7.713/88, não abarcou a *adjudicação* em outras situações, como na Lei n. 8.981/95.

A lei mencionada (Lei n. 8.981/95), que, dentre outras previsões, regula a tributação no mercado financeiro e de capitais, prescreve que a alienação compreende qualquer forma de transmissão de propriedade, inclusive a liquidação, resgate, cessão ou a repactuação do título ou aplicação⁵⁰. A expressão “qualquer

⁵⁰ “Art. 65. (...) § 2º Para fins de incidência do Imposto de Renda na fonte, a alienação compreende

forma de transmissão da propriedade” não pode, a nosso ver, ser lida da forma que a Corrente Independente, na Lei n. 7.713/88, pretenderia.

Primeiro, em seu sentido de Direito Privado, foi visto no tópico 3.1 que a alienação é um gênero que representa “qualquer forma de transmissão da propriedade”, o que poderia significar que o legislador tributário quis se filiar ao termo do Direito Privado ao utilizar a mesma expressão na Lei n. 8.981/95.

Segundo, quis o legislador, ao exemplificar as operações que configuram alienação, regular hipóteses que representam transmissões de propriedade no âmbito do mercado financeiro e de capitais, opção que não está isenta de críticas, especialmente por conta do entendimento da Receita Federal no âmbito da Solução de Consulta n. 383/2014, que considerou a transmissão *causa mortis* de cotas de fundos fechados como um evento de alienação. Tal situação, porém, não pode ser entendida como uma alienação, por faltar o elemento de vontade e uma transação no mercado⁵¹.

Diante dessas considerações, vimos até aqui que o legislador tributário utilizou e ainda utiliza o termo *alienação* no mesmo sentido do Direito Civil, isto é, de forma genérica para abarcar as operações que importem em transmissão de propriedade a partir de um ato voluntário das partes. No entanto, especificamente no âmbito do imposto de renda das pessoas físicas incidente sobre ganhos de capital, pode surgir uma Corrente Independente, que pretenderia sustentar que o legislador tributário criou um instituto próprio de Direito Tributário, o que, porém, não se sustenta. A seguir, vejamos outras situações em que o legislador tributário se valeu do termo *alienação*, para verificar se o termo deve ser lido na exata forma do Direito Privado.

3.3. Outras situações previstas na legislação tributária

Neste subtópico, analisaremos algumas situações previstas, ou incluídas em legislação pretérita, pelo legislador tributário a partir da edição da Lei n. 12.973/2014.

De um modo geral, a Lei n. 12.973/2014 regulou os efeitos fiscais de diversos institutos contábeis previstos nos padrões internacionais de contabilidade (IFRS), introduzidos no Brasil por meio das Leis n. 11.638/2007 e 11.941/2009, no que se inclui o AVJ. Tendo em vista que em diversas oportunidades os padrões IFRS preveem o reconhecimento de um ganho ou perda sem que um evento de realização ocorra, o legislador tributário optou por dispor sobre os correspondentes efeitos fiscais prevendo eventos específicos de realização da renda, para a conformação dos padrões contábeis internacionais ao art. 43 do CTN.

qualquer forma de transmissão da propriedade, bem como a liquidação, resgate, cessão ou repactuação do título ou aplicação.” (Lei n. 8.981/95).

⁵¹ Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da; LUZ, Victor Lyra Guimarães. O Imposto de Renda na fonte e a transmissão *causa mortis* de cotas de fundos de investimento: uma análise à luz da capacidade contributiva e da realização da renda. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET*. Brasília, v. 15, n. 2, jul.-dez. 2020, p. 415-443.

Nesse contexto, o legislador tributário (Lei n. 12.973/2014) não optou por uma descrição das operações que entendia como sendo de alienação. Ao contrário, em diversas passagens, elegeu como evento de realização da renda as operações de *alienação* de um modo genérico, com o aparente intuito de traduzir o momento através do qual uma renda se considera realizada. Vejamos se em três dessas situações o termo alienação deve ser lido no seu sentido de Direito Privado ou se, ao contrário, o legislador tributário teria criado um instituto próprio. São elas: (i) ganhos decorrentes da avaliação a valor justo; (ii) tributação do ganho de capital das pessoas jurídicas; e (iii) juros incorridos para financiar a aquisição de determinados ativos.

3.3.1. Ganhos decorrentes de ativos avaliados a valor justo

Os efeitos tributários da avaliação a valor justo (AVJ), método de avaliação de ativos e passivos previstos em normas contábeis⁵², foram regulados por meio da Lei n. 12.973/2014. De um modo específico, a lei em questão estabeleceu que os ganhos decorrentes da avaliação a valor justo não devem ser tributados até que o ativo subjacente seja realizado (art. 13). Para tanto, os ganhos em questão devem ser registrados em subcontas específicas. A par das discussões sobre a tributação dos ganhos em função do não controle em subcontas – que pode representar uma tributação decorrente de atos ilícitos –, o que vale destacar da legislação é que, para a correspondente tributação, o ativo cujo ganho decorrente do valor justo foi registrado deve ser realizado para que se dispare a tributação.

E como a realização deve ocorrer? Nos termos da lei, a realização parece ser uma dicção genérica utilizada pela lei, que, exemplificativamente, se vale de alguns eventos para dar mais concretude à legislação, quais sejam: depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa. Daí poder ser afirmado o seguinte: a alienação é um dos eventos que, quando ocorrida, dispara a tributação do montante do ganho decorrente da avaliação a valor justo registrado em determinado ativo, conforme previsão da Lei 12.973/2014 (art. 13, § 1º).

Vale, nesse sentido, destacar a redação do dispositivo: “O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o *caput* será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, *alienação* ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado” (grifo adicionado).

Voltando às discussões empreendidas no subtópico anterior, temos que o termo *alienação* foi utilizado em um sentido genérico, isto é, sem qualquer especificação. Nesse cenário, parece-nos lícito afirmar que o legislador tributário, no caso da tributação de ganhos decorrentes da avaliação a valor justo, não pretendeu criar um instituto próprio de Direito Tributário – alienação para fins de tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas –, mas, antes, se valeu do ins-

⁵² No Brasil, a regulamentação das normas gerais do AVJ encontra-se no Pronunciamento n. 46 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

tituto de Direito Privado *alienação*. Quisesse, teria o legislador, como discutido no tópico 2, disposto de modo expresse sobre o tema.

Aqui, vale retornarmos à discussão da Lei n. 7.713/88, que previu alguns eventos que entendia como sendo de alienação. O intuito é apenas reforçar que, em sendo uma lei específica do imposto de renda das pessoas físicas, eventual entendimento no sentido de que o legislador teria criado um instituto próprio de Direito Tributário não se sustenta.

Primeiro, alguns termos utilizados não estão de acordo com a tributação do imposto de renda (desapropriação e promessas de alienação), o que afasta, de pronto, a possibilidade de admitir a criação de um instituto próprio.

Segundo, ao utilizar o termo *adjudicação*, o legislador parece ter se valido de um termo que admite a transmissão da propriedade a partir de um ato de vontade, ainda que mediato – e, por isso, a *alienação* deve ser lida como um instituto de Direito Privado. No entanto, ainda em relação à adjudicação, pode-se assumir que, por esta decorrer de um ato do Estado, não pode ser entendida como uma alienação em específico, por dever ser totalmente desvinculada de um ato estatal. Não obstante, sempre que o legislador tributário quiser criar um instituto próprio, deve fazê-lo de modo expresse. O fez, segundo este entendimento, à tributação do ganho de capital das pessoas físicas, o que não pode ser estendido para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Assim, ainda que se considere que aquelas operações citadas na Lei n. 7.713/88 seriam efetivas *alienações*, não nos parece que poderiam ser transpostas para a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica, dado que em nenhum momento o legislador tributário quis ampliar o seu significado no tratamento do IRPJ. Aqui, necessário reafirmar que ao legislador tributário é válido utilizar os termos em sentido diverso do Direito Privado, desde que explicita as suas diferenças. Não o fazendo, nos parece que o termo *alienação* – empregado em sentido sempre genérico, especialmente na Lei n. 12.973/2014 – não difere do seu sentido no Direito Civil e, ainda mais, apenas repete a tendência do legislador de ter se valido de espécies do Direito Privado, tal como depreciação, amortização, exaustão e baixa (demais eventos de realização da renda tratado na regra geral do AVJ).

Portanto, qualquer operação que importe em alienação – ou, em outras palavras, qualquer negócio jurídico que represente a transmissão da propriedade de um bem a terceiros em decorrência de um ato voluntário, como compra e venda, doação, dentre outros – é um evento de realização da renda apto a disparar a tributação do AVJ controlado em subcontas.

3.3.2. Ganho de capital das pessoas jurídicas

Nos termos do art. 31 do Decreto-lei n. 1.598/77 (alterado pela Lei n. 12.973/2014), os resultados decorrentes da alienação⁵³, inclusive por desapropria-

⁵³ O legislador também prevê no art. 31 outras operações que, no caso de resultado positivo, disparram a tributação do imposto.

ção, de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, devem ser classificados e tributados como ganhos de capital pelas pessoas jurídicas tributadas de acordo com o lucro real.

Assim como a norma aplicável à tributação do AVJ, no caso da tributação do ganho de capital das pessoas jurídicas, o termo *alienação* também foi utilizado em um sentido genérico, devendo, por isso, ser interpretado como sendo um conceito de Direito Privado. À interpretação deste dispositivo, aplicam-se todas as ponderações que fizemos em relação ao AVJ, uma vez que o legislador não pretendeu criar um instituto próprio de Direito Tributário – quisesse, teria especificado.

Por isso, parecem corretas as conclusões da Receita Federal no âmbito da Solução de Consulta Cosit n. 198/2019⁵⁴, ao qualificar como tributáveis os ganhos que decorrem da alienação de investimentos em outras sociedades, independentemente da classificação contábil do ganho. Em sendo a tributação aplicável de modo segregado para cada pessoa jurídica (*separate entity approach*), não se pode admitir que a operação em comento não represente uma *alienação*.

Vale mencionar, por fim, que quis o legislador (no art. 31) ser bastante abrangente, se valendo, inclusive, da expressão “inclusive por desapropriação” para qualificar o termo *alienação*. Porém, as considerações que fizemos em relação à Lei n. 7.713/88 – que também utilizou a desapropriação para abranger a alienação – se aplicam, não podendo a desapropriação ser entendida como um evento que dispara a tributação do imposto, ainda que se trate do IRPJ.

3.3.3. *Juros incorridos para financiar a aquisição de ativos*

Nos termos do Decreto-lei n. 1.598/77, os juros e outros encargos associados a empréstimos contraídos para financiar a aquisição de determinados ativos são dedutíveis na apuração do lucro real (art. 17, § 1º, “b”). Na hipótese específica, o legislador concedeu uma opção ao contribuinte: (i) podem os juros ser apropriados como custo de aquisição do ativo, de modo que as despesas serão dedutíveis por ocasião da realização deste (em geral, via despesas de depreciação); ou (ii) podem os juros ser excluídos na apuração do lucro real quando incorridos, devendo, contudo, ser adicionados por ocasião da *realização do ativo*, que pode se dar, dentre outros eventos, quando da sua alienação.

Aqui, em redação idêntica à utilizada para regular a tributação do AVJ, entendemos que o legislador utilizou o termo *alienação* no sentido do Direito Privado, por não ter pretendido especificá-lo (leia-se: criar um instituto de Direito Tributário).

Portanto, nos termos da hipótese específica, sempre que o contribuinte opte por excluir os juros na apuração do lucro real *quando incorridos*, deve adicioná-los,

⁵⁴ No mesmo sentido: BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. Reflexões sobre o tratamento tributário e ganhos em transações de capital. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2020, p. 87-105.

dentre outras operações, por ocasião da alienação do ativo, entendida nos termos do Direito Privado, que significa qualquer operação que representa a transmissão da propriedade, decorrente de um ato de vontade firmado entre as partes.

4. Considerações finais

Diante de todo o exposto, concluímos o seguinte:

- 1) O legislador tributário possui autonomia para criar institutos próprios e regular os correspondentes efeitos fiscais, mas, sempre que se valer de institutos de Direito Privado, deve regular os efeitos fiscais a partir das regras específicas do ramo do Direito que estabelece as aludidas normas.
- 2) A alienação é instituto utilizado pelo legislador tributário em diversas normas que versam sobre o imposto de renda (de pessoas físicas ou jurídicas). A análise das previsões legais postas deixa claro que o legislador tributário se refere ao instituto de Direito Privado, que representa um gênero de negócios jurídicos representativos da transmissão de propriedade de um bem a partir de atos voluntários das partes.
- 3) De um modo mais específico, caso o legislador tributário quisesse ter criado um instituto próprio de *alienação*, deveria ter previsto situações que estão de acordo com a tributação do imposto de renda. Por isso, em não se valendo de situações válidas – como no caso da desapropriação ou promessa de alienação, pela Lei n. 7.713/88 –, parece-nos insustável considerar que a *alienação* prevista pelo legislador tributário é um instituto próprio.
- 4) Em adição à última conclusão, a análise do termo *adjudicação*, em conjunto com a *alienação* – ambos utilizados pelo CPC como previsões de expropriação de bens do executado –, deixa claro que ambos se amoldam ao gênero *alienação*, por se tratar de uma transmissão da propriedade decorrente de um ato (mediato) de vontade entre as partes.
- 5) Por fim, tais conclusões se aplicam também às situações reguladas pela Lei n. 12.973/2014, como tributação do AVJ, dos ganhos de capital das pessoas jurídicas ou dos juros incorridos para financiar a aquisição de determinados ativos, cuja regra prevê, de uma forma genérica, o instituto da *alienação* sem alterações de significado.

Referências

- ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. *Direito Tributário e o novo Código Civil*. GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos arts. 109 e 110

- do Código Tributário Nacional. In: MENDES, Gilmar Ferreira; CÔELHO, Sacha Calmon Navarro (org.). *Direito Tributário contemporâneo*. São Paulo: RT, 2016.
- BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. Reflexões sobre o tratamento tributário e ganhos em transações de capital. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2020.
- BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 jul. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. *Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. *Decreto-lei n. 1.381, de 23 de dezembro de 1974*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1381.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. *Decreto-lei n. 1.510, de 27 de dezembro de 1976*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1510.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. *Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598compilado.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. *Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4506.htm#:~:text=L4506&text=LEI%20N%C2%BA%204.506%2C%20DE%2030%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201964.&text=Disp%C3%B5e%20s%C3%B4bre%20o%20imp%C3%B4sto%20que,e%20proventos%20de%20qualquer%20natureza. Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. *Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. *Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm. Acesso em: 17 jul. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. *Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.

- BRASIL. Presidência da República. *Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.
- DIDIER JR., Fredie *et al.* *Curso de Direito Processual Civil*. Salvador: JusPodivm, 2017. v. 5.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O Direito Tributário: sua conceituação, natureza e autonomia*. *Revista de Direito Administrativo*, v. 38, 1954. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/14407/13296>. Acesso em: 14 jan. 2021.
- GALENDI JR., Ricardo André. *Consideração econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, v. XXXII. (Série Doutrina Tributária).
- GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil brasileiro: direito das coisas*. 7. ed. (versão digital). São Paulo: Saraiva, 2012. v. 5.
- LUZ, Victor Lyra Guimarães. Impressão 3D: entre IPI, ICMS e ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 45, p. 473-498, 2020.
- MACHADO, Brandão. Imposto de Renda. Ganhos de capital. Promessa de venda de ações. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 11-12, 1992.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. São Paulo: RT, 2012, t. XIV.
- NEDER, Marcos Vinicius; JUNQUEIRA, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira. *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). São Paulo: Dialética, 2013. v. 4.
- NETO, Luís Flávio. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do Direito Tributário com o Direito Privado e o caso da permuta de ações sem torna. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 38, 2017.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Desapropriação e imposto sobre a renda. Estudos tributários*. São Paulo: Imprensa, 1974.
- NORMAS BRASIL. *Parecer Normativo CST n. 18, de 22 de maio 1981*. Disponível em: https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-18-1981_92688.html. Acesso em: 10 jul. 2021.
- OLIVEIRA, Fernando A. Albino de. Ganhos de capital de pessoas físicas na alienação de participações societárias: o Decreto-lei n. 1.510 e sua regulamentação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 2, out.-dez. 1977.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Os atos ilícitos podem gerar obrigações tributárias? *Direito Tributário e gestão corporativa*. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de (org.). Recife: Universidade Federal de Recife, 2019.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A indissolúvel relação entre o Código Civil e o Direito Tributário. In: SOUZA, Arivaldo Santos de *et al.* (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Edvaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 2014.
- PITMAN, Arthur Leite da Cruz. Repercussões do Recurso Extraordinário n.

- 593.849/MG: a (in)admissibilidade da cobrança do ICMS-ST Complementar. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 43, 2019.
- POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. v. VII, p. 155-157. (Série Doutrina Tributária).
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da; LUZ, Victor Lyra Guimarães. O Imposto de Renda na fonte e a transmissão *causa mortis* de cotas de fundos de investimento: uma análise à luz da capacidade contributiva e da realização da renda. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET*. Brasília, v. 15, n. 2, p. 415-443, jul.-dez. 2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.). São Paulo: Saraiva, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE JR., Luiz Carlos de. Incorporação de ações: natureza societária e efeitos tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 200, 2012.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 31. ed. (versão digital). Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. Imposto de Renda retido na fonte na incorporação de ações. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 4, n. 1, jan.-jun. 2014.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 64. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. Algumas notas em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 36, 2016.