

A AQUISIÇÃO DE DISPONIBILIDADE
NA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO
IMPOSTO SOBRE A RENDA

Leandro Tripodi

Bruce Bastos Martins

A AQUISIÇÃO DE DISPONIBILIDADE NA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA*

ACQUISITION OF AVAILABILITY AS A PREREQUISITE FOR TAXATION UNDER THE BRAZILIAN INCOME TAX

Leandro Tripodi

Doutorado em Direito Internacional (Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2014), mestrado em Administração Pública (Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 2024) e especialização em Direito Tributário (Fundação Getulio Vargas, São Paulo, SP, Brasil, 2021). Professor do Curso de Direito do Centro Universitário Nossa Senhora do Patrocínio (Itu e Salto, SP, Brasil), desde 2024. Foi professor do Curso de Direito das Faculdades Metropolitanas Unidas (São Paulo, SP, Brasil), de 2020 a 2024. Analista Tributário da Receita Federal do Brasil, desde 1997.

Bruce Bastos Martins

Doutorado em andamento em Direito Tributário (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil), mestrado em Direito Tributário (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2019) e especialização em Direito da Aduana e do Comércio Exterior (Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, SC, Brasil, 2016). Professor Seminarista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (São Paulo, SP, Brasil), desde 2016, e Advogado em Santa Catarina, desde 2011.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO; 2 O SENTIDO DO VOCÁBULO “AQUISIÇÃO”, PRESENTE NO ART. 43 DO CTN; 3 O SENTIDO DE “AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE, ECONÔMICA OU JURÍDICA”, NO ART. 43 DO CTN; 4 CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

CONTENTS: 1 INTRODUCTION 2 THE MEANING OF THE WORD “ACQUISITION” IN ART. 43 OF THE CTN; 3 THE MEANING OF “ACQUISITION OF AVAILABILITY” IN ART. 43 OF THE CTN; 4 CONCLUSION. REFERENCES.

RESUMO

O artigo apresenta leitura coordenada dos conceitos “aquisição” e “disponibilidade”, presentes no art. 43 CTN. Enquanto a doutrina tem se debruçado sobre a disponibilidade, a aquisição costuma ser sub-rogada em conceitos extratextuais, tais como realização da renda. Diferencia-se o emprego do termo aquisição no Direito Privado e Público. Afasta-se a eventualidade que, no Direito Privado, caracteriza a aquisição, devendo essa, para fins do imposto sobre a renda, ser onerosa, sinalagmática, intencional e empregar de recursos ou esforços do contribuinte. Privilegia-se uma

*ARTIGO RECEBIDO EM 09.12.2024 E APROVADO EM 22.04.2025.

coordenação estruturada dos vocábulos “aquisição” e “disponibilidade”, por oposição à análise segmentada, desvendando-se uma estrutura piramidal para os conceitos do art. 43. Distingue-se a disponibilidade econômica da jurídica da seguinte forma: a se estabelecer direito novo a partir da fruição imediata de um direito que se retira do patrimônio do contribuinte, há uso de disponibilidade econômica; se a fruição não ocorre de imediato, mas futuramente, há uso de disponibilidade jurídica.

Palavras-chave: imposto de renda; Código Tributário Nacional; aquisição de disponibilidade; disponibilidade econômica; disponibilidade jurídica.

ABSTRACT

We aim at interpreting the concepts “acquisition” and “availability” contained in Art. 43 of the CTN. While commentators often focus on availability, acquisition is often neglected in favor of concepts foreign to the language of the CTN, such as realized income. The meaning of acquisition in Private Law does not match the wording of the CTN, per our interpretation. Whereas in Private Law acquisition contemplates passively attaining ownership, for tax purposes a value or asset must be acquired with consideration and intentionality in a bilateral relationship through the deployment of efforts or resources by the taxpayer, so as to characterize income. We provide an articulate, structured analysis of concepts pertaining to Art. 43, by arranging them in pyramidal shape. The difference between legal and economic availability of income is construed as referring to the moment at which a certain right is, or may be, assigned by the taxpayer to a third party.

Keywords: income tax; Brazilian National Tax Code; acquisition of income availability; economic availability; legal availability.

1 INTRODUÇÃO

Conforme o Código Tributário Nacional, art. 43, o imposto, de competência da União, sobre renda e proventos de qualquer natureza

tem como hipótese tributária a aquisição, pelo contribuinte, de uma disponibilidade econômica ou jurídica, seja como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, caso em que se caracterizará aquela como renda, ou de outra maneira, caso em que se caracterizará como proventos de qualquer natureza.

Cumpra, em primeiro lugar, estabelecer que quaisquer acréscimos patrimoniais dependem de estarem disponíveis ao contribuinte, para configurarem a hipótese tributária em questão. Mas, se se atentar para o verbo da hipótese, a disponibilidade da renda (ou proventos) deve decorrer de uma aquisição jurídica. Pois, em última análise, o núcleo da materialidade tributária analisada está na aquisição da disponibilidade de um direito cujo conteúdo representa renda ou proventos.

A ênfase é necessária, uma vez que a doutrina tem por demais se preocupado com a ideia de disponibilidade, e menosprezado a de aquisição (ou sub-rogado esta última na ideia, estranha ao texto legal, de “realização da renda”).

Este artigo propõe uma leitura articulada e conexa dos conceitos de aquisição e disponibilidade, os quais constituem requisitos cumulativos, encontrados na regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda. A “aquisição da disponibilidade” é construção enunciativa acerca da qual o intérprete necessita desenvolver entendimento seguro, pertinente e adequado, o que contribuirá para a obtenção de clareza e segurança jurídica, que favorecem tanto o fisco (pela mitigação dos riscos de conformidade) quanto o contribuinte (pelo melhor conhecimento, de antemão, de sua carga tributária).

Tal leitura está em linha, como ficará demonstrado, com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) na matéria e apenas não chegou a ser formulada, no entendimento dos autores, de forma científica e coerente pela doutrina, até o presente momento.

2 O SENTIDO DO VOCÁBULO “AQUISIÇÃO”, PRESENTE NO ART. 43 DO CTN

É incontestado, como diz Brandão Machado (1996, p. 100), que o art. 43 não define o “fato gerador real” do imposto sobre a renda; na esteira desse autor, o dispositivo constitui, na verdade, comando ao legislador ordinário. Logo, o seu *definiendum*, isto é, o âmbito em que o legislador ordinário é autorizado, em cumprimento aos preceitos constitucionais, a determinar ao Estado que exproprie parcela do patrimônio dos indivíduos “deve ficar claramente caracterizado”, sob pena de se exorbitar da competência constitucionalmente atribuída à União, por força do permissivo pertinente da Lei Maior.

Mas, o núcleo material da hipótese tributária do imposto sobre a renda não é o acréscimo patrimonial, como dizem alguns. O verbo que deve ser exercido pelo contribuinte, de modo a torná-lo sujeito passivo do dever jurídico de recolher o imposto sobre a renda, é “adquirir”. Daí o vocábulo “aquisição”, no enunciado do art. 43 do CTN — o qual deve ser lido como o ato de adquirir.

No Direito Civil — fonte da qual se deve beber a fim de inaugurar qualquer investigação jurídica em torno de um vocábulo consagrado naquele ramo jurídico —, a aquisição é ato que se pode perfazer por ato próprio ou de outrem, tendo como beneficiário o próprio sujeito ou terceiro. Tal era a redação do Código Civil de 1916, a qual o de 2002 decidiu não repetir, por ociosa (Monteiro e Pinto, 2016, p. 232–3). Porém, não se vislumbra a mesma amplitude semântica, no Direito Tributário, para o vocábulo em questão.

Primeiro, porque, no Direito Civil, a aquisição pode ter o sentido de *ver nascer*, para si, o direito, em decorrência de ato (ou, até mesmo, independentemente de ato) próprio ou de terceiro; por essa mesma razão, pode operar a título oneroso ou gratuito.

Já, no Direito Tributário, particularmente no âmbito do art. 43 do CTN, a expressão ganha contornos próprios. Não se trata de um daqueles conceitos invariáveis do Direito Privado a que se refere o art. 110 do mesmo diploma; trata-se de **conceito próprio do Direito Tributário**, que não se alinha ao seu congêneres civilístico. É caso em que a palavra,

“posto que homógrafo à daquele ramo [isto é, privado] do Direito, ganha novo significado à luz do contexto da legislação tributária” (Schoueri, 2019, p. 799). Por sinal, o art. 110 do CTN dirige-se ao legislador ordinário consecutivo ao CTN; não, por óbvio, ao próprio legislador complementar de 1966. Por outro lado, não quer impor que o Direito Tributário mantenha-se refém de conceitos privatísticos, apenas evitar que faça pouco-caso do sentido construído na seara de origem para os respectivos institutos.

Quando escreve “aquisição”, quer o legislador complementar tributário de normas gerais remeter a um sentido próprio, consistente com a ideia (de mais a mais, **constitucional**) de renda: sentido esse que, por conseguinte, afasta a heteroaquisição (isto é, a que se processa mediante ato de terceiro), como também afasta a aquisição sem ato, bem como a gratuita (isto é, por doação, subvenção, etc.), as quais não condizem com a noção constitucional de renda. Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 321) tece o argumento de que a tributação, pelo imposto sobre a renda, das heranças, legados e doações é impossível “por decisão expressa do constituinte, que para eles cominou o imposto sobre a transmissão de quaisquer bens, direitos e doações e o entregou à competência dos Estados-Membros”. Não procede, contudo, a afirmação; pois, os impostos sobre transmissão são reais, ao passo que o imposto sobre a renda é pessoal. Além disso, a Constituição não proíbe a bitributação, salvo nas hipóteses que especifica (autorizando-a, a *contrario sensu*, nas demais).

O critério material da regra-matriz do imposto sobre a renda dialoga, pela intertextualidade, com os princípios tributários, de modo que o vocábulo “aquisição”, constante do art. 43, denota uma ação do contribuinte, a título oneroso, cujo signo presuntivo de riqueza revela, em alguma medida, a capacidade de sua contribuição ao erário. É necessário, portanto, não confundir, na expressão do que significa juridicamente “adquirir”, a constituição do direito de exigir algo de alguém constante da proposição-consequente de uma norma (didaticamente, de Direito Privado), com a descrição do direito de dispor de renda (ou proventos) constante da proposição-antecedente de uma outra norma (didaticamente, de Direito Público).

Pelo princípio da homogeneidade sintática, toda norma possui uma mesma e única estrutura, assim simbolizada: “D(p→q)”.

“D”, nesse contexto, simboliza o operador deôntico que implica (“→”) uma proposição-consequente “q” pela constatação fática da proposição-antecedente “p”: **se** acontecer p, então **deve ser** q. O significado de “p” e “q” é uma construção que encontra limites semânticos (molduras normativas, no léxico kelseniano) na relação de interpretação do agente competente com o sistema de proposições que constitui o direito positivo. Daí a estrutura ser homogênea (princípio da homogeneidade sintática), mas o conteúdo ser heterogêneo (princípio da heterogeneidade semântica).

Por isto, se a norma tributária apresenta a seguinte estrutura lógica: “D((cm.ce.ct)→(cp.cq))”, enquanto mínimo necessário para a manifestação de uma prescrição de conduta intersubjetiva — no caso da norma primária dispositiva, o dever do contribuinte ou responsável de recolher o tributo ao erário —, tendo em vista a regra-matriz do imposto sobre a renda, o vocábulo “aquisição”, integrante do critério material **adquirir disponibilidade de renda ou proventos**, ganha foros semânticos que o diferenciam — seja pela posição que ocupa na estrutura de uma norma de Direito Público, seja pelo dialogismo que mantém com as demais proposições do sistema tributário —, do vocábulo “aquisição” integrante do critério prestacional ou quantitativo de uma norma de Direito Privado.

Por isso, a **eventualidade**, que em certos casos caracteriza a aquisição no Direito Privado, deve ser rejeitada na seara tributária, na qual adquirir significa (no âmbito do imposto sobre a renda, especificamente, sem prejuízo de outras materialidades tributárias) **ganhar** para si — e não simplesmente ver nascer, para si — o direito; é dizer, **obtê-lo a título oneroso**.

Esse, sem dúvida, o sentido no qual concluiu o plenário do STF (Brasil, 1993), em acórdão da lavra do ministro Carlos Velloso: “receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, **a título oneroso**” (grifo nosso).

Dizer que a aquisição processa-se a título oneroso importa ressaltar o seu caráter **senalagmático**, sem entrar em considerações acerca de tratar-se, efetivamente, de uma remuneração, pois esta é sinônimo de

paga e, portanto, deve ser comutativa (o que implica dizer, mais do que sinalagmática), o que significa que, além da reciprocidade (que se traduz no sinalagma), deve embutir ainda a equivalência relativa das prestações. Há confusão, na civilística contemporânea (mas não na doutrina clássica, por nós compulsada), entre o sinalagma (*do ut des*) e a comutatividade (*quid pro quo*). O sinalagma admite a álea (contemplando a inequivalência de prestações), ao passo que a equivalência relativa das prestações tem que ver, tão somente, com a comutatividade.

Contudo, não são tributáveis, do ponto de vista do art. 43, os atos revestidos de **simples bilateralidade**, tais como o comodato e o depósito gratuito (Monteiro e Pinto, 2016, p. 249), visto que, na concepção das regras internacionais de contabilidade, ou IFRS¹, a perspectiva patrimonial definidora de um **ativo** da entidade relega a noção jurídica (particularmente, civilista) de propriedade, aproximando-se da de **controle** (a qual se assemelha à de posse direta, no Direito) sobre o bem (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2019, itens 4.19-4.25). Há controle, do ponto de vista contábil, sobre o bem havido em arrendamento mercantil operacional e sobre aquele recebido em comodato, por exemplo; mas não ocorre, nesses casos, a aquisição, do ponto de vista da norma tributária, de um ativo — pois não foi percebida nenhuma vantagem, ou mais-valor, à custa de recursos ou esforços do contribuinte, ou incorporado direito de propriedade ao seu patrimônio. Do ponto de vista do comodante, porém, pode ser o caso de perquirir acerca do caráter sinalagmático da operação. A aplicação de disposição legal que obriga à apuração do imposto no caso de bem cedido gratuitamente pode ser entendida como fulcrada no art. 116, parágrafo único, do CTN (v. adiante). Contudo, trata-se de matéria de fato, logo não se pode subtrair, ao contribuinte, o direito de provar que não se verifica, no caso concreto, o *do ut des*.

¹ Sigla para *International Financial Reporting Standards*, ou Normas Internacionais de Relatório Financeiro, adotadas pela IFRS Foundation e pelo International Accounting Standards Board (IASB). Tais normas foram introduzidas, em nosso ordenamento jurídico, pela Lei 11.638/2007 (BRASIL, 2007), pela Lei 11.941/2009 (BRASIL, 2009) e pela Lei 12.973/2014 (BRASIL, 2014b).

Conclui-se que a aquisição a que se refere o art. 43 do CTN pressupõe o sinalagma, isto é, a existência de “ônus e vantagens recíprocos” (Monteiro e Pinto, 2016, p. 249) e reveste-se de onerosidade. Tal conclusão está em harmonia com a lição de Bulhões Pedreira (1979, p. 167–9), o qual afirma que “a noção de renda pressupõe [...] a de ação econômica” e que “renda é o que resulta dos atos econômicos”, o que ressalta a **intencionalidade** da aquisição (por inexistir ação sem intencionalidade). O autor afirma, ainda, que “a produção em comum pressupõe necessariamente atos de troca” (1979, p. 172) e que “a ação econômica em comum [...] requer atos de repartição da renda (de atribuição a cada agente da sua quota no resultado da produção comum)” (1979, p. 168). Em sua visão, “renda [...] é moeda adquirida pelo indivíduo em decorrência de atos de repartição da renda produzida pela sociedade” (1979, p. 172). Bulhões Pedreira prestigia, na obra citada, uma concepção monetária de renda, sobranceiramente coerente com o art. 3º do CTN. Entretanto, a presença de comutatividade não constitui um requisito da regra-matriz, nem a mera ausência daquela autoriza o enquadramento, nesta, de um certo negócio jurídico.

Mais recentemente, Ramon Tomazela Santos (2018, p. 485) expressou o que ora denominamos de intencionalidade da renda na ideia de que o termo aquisição, empregado pelo CTN, resultaria na necessidade de se observar uma “relação de troca com o mercado”, protagonizada pelo contribuinte, a fim de que restasse caracterizada a realização da renda.

Mas, nem por isso a comutatividade estaria, necessariamente, **fora** do art. 43; não está afastada, excluída, descartada; apenas, precisa ser **trazida à baila**. E deverá sê-lo todas as vezes em que esteja em questão a possibilidade de elusão ou evasão fiscais². Nesses casos, a autoridade tributária detém o poder-dever de questionar a comutatividade da

² Polêmica interminável circunda o emprego de termos tais como elisão, elusão e evasão, na seara tributária. Neste trabalho, compreendemos elisão como o (re)planejamento da atividade empresarial que, alterando a **substância** de negócios e operações, evita a ocorrência do fato gerador; elusão, como a mera simulação (relativa, portanto), que não se ressinta de caráter fraudulento; e evasão, os casos de sonegação fiscal *lato sensu* — ou seja, aqueles especificamente contemplados nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502 (BRASIL, 1964).

operação, quando constatada a ocorrência de falsidade, fraude ou outros vícios que afetem o negócio jurídico, nos termos do art. 149, incisos IV e VII, do CTN³ — restando legitimada, em tese, a glosa.

Por outro lado, é sabido que grupos de empresas, às vezes, criam verdadeiros mercados intragrupais, operando o fornecimento de bens e serviços e circulando recursos financeiros entre as empresas do grupo — seja em âmbito doméstico, seja de forma transfronteiriça —, sem que em questão esteja, necessariamente, a ocorrência de quaisquer vícios. Não se trata de **verdadeiros** mercados, logo não há **verdadeira** onerosidade nessas operações. Porém, em tais hipóteses, o sinalagma, bem como a onerosidade, devem ser objeto de ficção jurídica (devendo ser entendidos como presentes), sob pena de violação do princípio da isonomia em relação às operações entre empresas não relacionadas entre si, com desvantagem para estas últimas.

Um exemplo dessa presunção de onerosidade é o caso dos preços de transferência, os quais são determinados assumindo-se que a troca deva ser apreçada tal qual se tratasse de vera operação de mercado (observando-se, portanto, o princípio *arm's length*); é dizer, em perspectiva sinalagmática **e, ainda que fictamente, comutativa.**

Mas, ressalvadas essas hipóteses, não pode a comutatividade (e sobretudo sua ausência) ver-se evocada no plano da hipótese tributária do imposto sobre a renda, sob pena de **arrastar-se**, para o campo de aplicação material do art. 43, negócios jurídicos que não representam verdadeira aquisição — com isso procedendo-se à tributação, não da aquisição **jurídica** de disponibilidade, mas da simples tumescência do valor do patrimônio, sem que possa se falar em aquisição, no sentido próprio de ação reveladora de riqueza tributável.

³ A aplicação da doutrina do abuso de direito no âmbito do contencioso tributário, conquanto meritória, do ponto de vista da preservação da isonomia e do respeito à capacidade contributiva, além de controversa, costuma ser dispensável. Veja-se exemplo de acórdão do CARF (BRASIL, 2014a), para citar apenas um exemplo, em que o fundamento jurídico do abuso de direito poderia perfeitamente ter sido substituído pelo da simulação — esta, prevista expressamente no CTN.

Seria de tal ordem o enquadramento de permuta, sem que haja torna, como fato imponible sob o art. 43; com efeito, a não ser que se trate de negócio simulado, ou que a torna (ela mesma) consubstancie a aquisição, sob a ótica jurídico-tributária, do bem permutado, não constitui a hipótese de permuta verdadeira aquisição, tendo em vista o comparecimento de um *animus permutandi*, traduzido no brocardo *rem pro re* — ou seja, do intuito de mera substituição patrimonial, com a qual não pode se igualar nenhum sentido do vocábulo aquisição.

Embora o Código Civil de 2002 tenha assentado que se aplicam, à permuta, as disposições concernentes à compra e venda (Brasil, 2002, art. 533), não se deve confundir os institutos, nem mesmo na hipótese de troca de valores desiguais, visto que essa possibilidade está expressamente consagrada sob a rubrica da permuta (v. o inciso II do caput do artigo citado). Nesse sentido, aliás, decidiu o STJ: “o contrato de troca ou permuta **não deverá ser equiparado na esfera tributária ao contrato de compra e venda**” (Brasil, 2018b, grifo nosso). Em outras palavras, não deve, na seara tributária, ser o negócio informado de **ânimo permutativo** (isto é, a troca ou permuta) ser tomado por negócio de **caráter aquisitivo**.

Tal conclusão independe do grau de liquidez dos ativos objeto da permuta (desde que não fique ineludivelmente caracterizado o pagamento de um preço⁴), de seu valor de troca ou da perquirição em torno de ter havido demonstração de capacidade contributiva ou de estar evidenciado signo presuntivo de riqueza nova.

A riqueza nova deve ser representativa de um direito novo, no cômputo dos direitos exercidos sobre um valor econômico que constituem o patrimônio do contribuinte. Aliás, é por esta razão que outras formas de transformação do patrimônio como, por exemplo, a extinção ou a criação de deveres obrigacionais — formas passivas de vinculação jurídica com o

⁴ A conclusão de que houve o pagamento **disfarçado** de um preço, configurando compra e venda dissimulada e permuta simulada (ainda que não com estas palavras), em virtude das peculiares circunstâncias fáticas dos autos, foi o que levou o CARF, acertadamente, a manter a tributação do ganho de capital numa operação de troca de participações societárias da qual era parte a pessoa física autuada (BRASIL, 2012).

conteúdo econômico da obrigação, a exemplo da anistia de uma multa — ou quaisquer outras formas que representem acréscimo patrimonial a não ser pela constituição de um direito novo, representativo da ação de aquisição, não caracterizam a hipótese tributária do imposto sobre a renda.

Daí, também, a reavaliação de um conjunto de direitos já constituídos não caracterizar acréscimo patrimonial, pois o “ganho”, descrito em linguagem contábil, não constitui novo direito, em linguagem jurídica, não restando — tampouco nessa hipótese — satisfeito o significado tributário do vocábulo “aquisição”.

3 O SENTIDO DE “AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE, ECONÔMICA OU JURÍDICA”, NO ART. 43 DO CTN

Não calha com a rigorosa investigação, porém, do núcleo da materialidade do imposto sobre a renda o ater-se à palavra aquisição (conquanto imprescindível a sua análise), visto que essa se articula, sintática e semanticamente, com os demais vocábulos componentes do mesmo bloco textual.

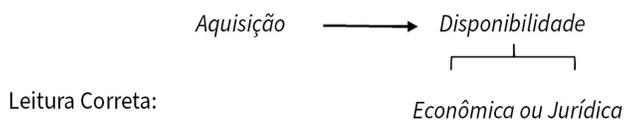
O microcosmo conceitual do art. 43 gravita em torno do conceito, um tanto abstrato, da **aquisição de disponibilidade**, sendo que, devido à largueza conferida ao complemento da materialidade “renda ou proventos” (incisos I e II), bem como à ausência de circunscrição definidora conceitual do acréscimo patrimonial, mais vale discutir o feixe vocabular básico do *caput*, do que aquele dos incisos — no sentido de que, segundo entendemos, essa discussão propiciará maior facilidade de delimitar o critério material do imposto (consistente na ação de “adquirir disponibilidade jurídica ou econômica”) do que aquela sobre a natureza em si da renda (ou, em menor grau, dos proventos), até porque cingida essa, em última análise, à discussão sobre o acréscimo patrimonial.

Embora muito já se tenha discutido sobre o patrimônio e sua relação com o imposto sobre a renda, é de bom alvitre recordar que, se por um lado o direito privado fornece sólidas definições de patrimônio, nenhuma oferece de **acrécimo** (sequer, mutação ou transformação) patrimonial; logo, o apego ao esteio privatístico (com fulcro nos arts. 109 e 110 do CTN) para a edificação da noção tributária de acréscimo patrimonial é, por mais uma razão, injustificado, pois é o Direito Tributário

que deve se ocupar da fração conceitual que extrapola a noção predefinida na esfera de origem.

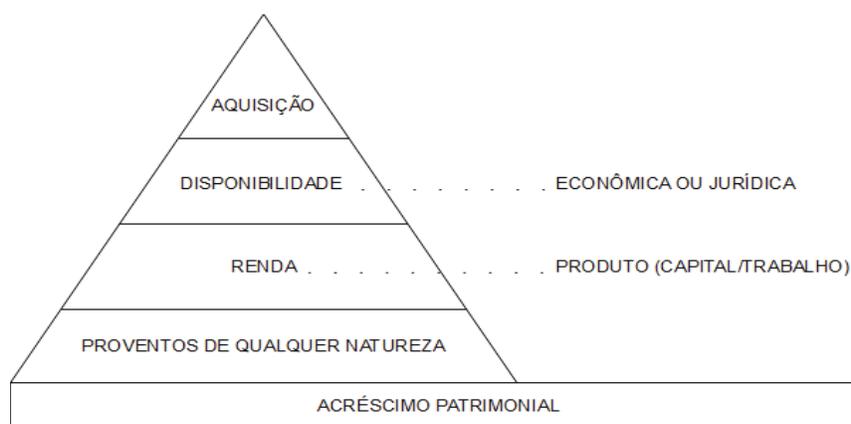
Dito isso, cumpre especular sobre qual a relação mais adequada entre as ideias de aquisição e disponibilidade, bem como sobre a relação do elemento “aquisição de disponibilidade” com as palavras “econômica ou jurídica”, as quais vêm a seguir, na composição que nos deu o legislador complementar tributário de normas gerais.

A leitura correta, e que reflete de maneira precisa a vontade do legislador, verifica-se pela coordenação estruturada entre os vocábulos “aquisição” e “disponibilidade”, por oposição à sua análise segmentada; porém, é preciso notar que o qualificativo alternativo “econômica ou jurídica” refere-se, somente, ao segundo deles:



Percebe-se, portanto, que o núcleo material do imposto sobre a renda, tal como estruturado a partir das disposições do art. 43, remonta a uma arquitetura piramidal, hierarquizada com base na ênfase dada, pelo legislador complementar, a cada parcela do período; no vértice, como ideia mais potente encontrada na estrutura, à qual acorrem as demais, localizamos a palavra aquisição; e como ideias cada vez mais tênues, identificamos as de disponibilidade econômica ou jurídica, renda e proventos de qualquer natureza (sendo esta última a mais tênue delas, diante de seu incontestado caráter residual):

Figura 1. Pirâmide dos elementos textuais presentes no art. 43 do CTN



Fonte: autores.

Disponibilidade — se pudermos dizê-lo, um pouco ironicamente, à la MacNaghten — é a possibilidade de dispor. O vocábulo “dispor” tem sua origem etimológica no latim “*dispono, disponere*”, que significa **aplicar ou usar livremente de** (Torrinha, 1942), mas também **colocar em diferentes lugares, pôr separadamente, ordenar, distribuir** (Rezende, 2014). Dispor de um direito, ou tê-lo de forma disponível, refere-se, portanto, à possibilidade de aplicá-lo, de usufruí-lo, livremente. Em uma frase, o direito é disponível quando é apto a gerar novas relações jurídicas a partir do uso ou consumo de seu conteúdo econômico (por questão de simplicidade, diremos uso ou consumo do direito, querendo dizer que este é exercido pelo titular e, ato contínuo, extingue-se para aquele).

Mas, o CTN acrescenta o qualificativo (alternativo) “econômica ou jurídica” ao termo em pauta. Então, qual o critério jurídico para diferenciar a aquisição de um direito que se apresente disponível economicamente de um direito que se apresente disponível juridicamente?

Mariz de Oliveira, em célebre monografia, entende que, se por um lado tanto a disponibilidade econômica quanto a jurídica correspondem

a um aumento patrimonial (requisito o qual, no tocante ao imposto de renda, o autor qualifica como “fato nuclear necessário à ocorrência do fato gerador”), a disponibilidade jurídica decorre de um evento causador regido pelo direito, ao passo que a econômica se deve a uma situação de fato, apenas — um mero “ato físico”. Nesse sentido, preleciona que, em se tratando de situações de aquisição reiditícia amparadas por norma jurídica (o que entende corresponder à quase totalidade dos casos), a disponibilidade jurídica estará sempre presente, de modo a se tornar desnecessário valer-se do conceito de disponibilidade econômica (Oliveira, 2020, p. 380–381).

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal (Brasil, 2013), no julgamento da ADI 2.588/DF, pareceu vincular o conceito de disponibilidade à possibilidade de exercer o controle societário em relação aos lucros contabilizados por empresa controlada no exterior. Anteriormente, no RE 172.058/SC (Brasil, 1995), a mesma Corte havia sinalizado para a identidade entre a disponibilidade econômica da renda e a receita realizada, entendendo por outro lado que a disponibilidade jurídica consistiria no direito a receber um crédito consubstanciado num título jurídico hábil.

Se dispor de um direito significa aplicá-lo ou usá-lo livremente (em linha com o sentido de *disponere*), o que se pode extrair do critério em questão é o modo segundo o qual se faz possível usar o direito, na constituição de outras relações jurídicas. O uso do direito na constituição de um novo direito — o que a doutrina denomina de “realização” —, quando efetivado, apresenta dois modos de vir a ser: a) extinguindo a relação com o patrimônio do contribuinte, para constituir uma nova relação; ou b) mantendo a relação com esse mesmo patrimônio, mas, ainda assim, constituindo, a partir dela, uma outra relação patrimonial.

Se se estabelece um direito novo a partir do uso daquele direito que vem a se retirar do patrimônio do contribuinte, então houve o uso da disponibilidade econômica do direito. Mas, se a extinção não ocorre de imediato, devendo ocorrer futuramente, então houve o uso da disponibilidade jurídica. Ao se aplicar o direito, disponível de forma econômica, seu conteúdo patrimonial é transferido para outro sujeito de

direito; mas, ao se aplicar o direito, disponível apenas jurídica, compromete-se o patrimônio no presente, visando-se à futura fruição (ou uso) do direito. Em última instância, o critério legal que distingue os modos de disponibilidade de um direito, embora se mostre temporal, ou formulável em termos cronológicos, é essencialmente relacional, ou formulável em termos lógicos.

A possibilidade de dispor economicamente de um direito que se vincula ao patrimônio do contribuinte é a condição desobstruída de exercê-lo, de modo a extingui-lo, com vistas à constituição de um direito novo. Por seu turno, a possibilidade de dispor juridicamente de um direito que se vincula ao patrimônio do contribuinte é a condição desobstruída de exercê-lo, de modo a mantê-lo, no tempo, sob condição de extinção futura (para o contribuinte), com vistas à constituição de um novo direito.

Procedemos da maneira seguinte, a fim de perseguir uma definição rigorosa e útil, do ponto de vista da hermenêutica, ao intérprete:

a) disponibilidade econômica: é a efetiva possibilidade de dispor de um valor presente sobre o qual se pode exercer o direito de transferi-lo, imediata e extintivamente (ou com fruição imediata);

b) disponibilidade jurídica: é a efetiva possibilidade de dispor de um valor presente sobre o qual se pode exercer o direito de transferi-lo, fruindo-se mediata e não (desde logo) extintivamente do direito.

A desobstrução para exercer o direito (ou efetiva possibilidade de dispor) significa a inexistência de norma que impeça o exercício do direito, ou uso do seu valor. Em termos jurídicos, essa obstrução é causada por uma norma que, em relação com a norma individual e concreta do direito de dispor do contribuinte, estabelece a **ineficácia técnico-sintática** (Carvalho, 2015, p. 475) para o seu exercício. Portanto, a obstrução da disponibilidade decorre de uma impossibilidade sintática de conexão entre normas, sejam elas gerais e abstratas ou individuais e concretas, que confira eficácia técnica ao exercício do uso do direito. A eficácia técnica de um direito ou, o que é o mesmo, o uso de sua disponibilidade forma-se a partir de certos requisitos sintáticos do sistema jurídico — o que implica

a necessidade de compor enlaces entre normas, sem os quais a norma fica impedida de produzir seus efeitos (Ferraz Júnior, 2003, p. 200).

Por seu turno, o uso do valor, deste direito cujo núcleo obrigacional lhe confere uma **utilidade econômica, presente ou futura, efetiva ou potencial**, significa dispor dele para estabelecer novos direitos que o subordinam à transferência jurídica, mediata ou imediata, de sua fruição definitiva, para terceiros. Nesta seara, pode-se vislumbrar dois momentos jurídicos, que poderão perfazer duas hipóteses tributárias distintas do IR: a) primeiro momento: ocorre a aquisição de um direito que aumenta o patrimônio do contribuinte, em um determinado tempo; b) segundo momento: há o efetivo uso ou consumo do valor que aumentou o patrimônio do contribuinte, de modo a transferi-lo para um terceiro que dele poderá fruir definitivamente.

Pensemos no exemplo de um título de crédito adquirido cujo uso para estabelecer novas relações jurídicas encontra-se desobstruído. O fato de o contribuinte conseguir dispor juridicamente desse título, isto é, ter o poder de estabelecer novos direitos a partir do seu uso, subordinando sua transferência mediata do conjunto de direitos constitutivos do seu patrimônio (disposição para consumi-lo do seu rol de direitos, portanto), já perfaz as condições que revelam o signo presuntivo de riqueza tributável pelo IR.

O segundo momento está no uso efetivo do título para estabelecer novas relações jurídicas (consumi-lo, finalmente), o que significa comprometer a existência do direito ao título, imediata ou mediamente, com vistas ao aumento do patrimônio do contribuinte, formalizando-se um novo direito. A aquisição deste novo direito caracteriza a ocorrência de uma outra hipótese tributária do IR.

Deve-se interpretar “um direito”, nas definições acima, como qualquer direito, aí incluído o direito *prima facie* que assiste ao detentor de papel-moeda (como um direito *erga omnes* de forçar a sua circulação) ou ao cliente de instituição financeira (de movimentar a sua conta, mediante o uso de senha pessoal).

4 CONCLUSÃO

Procurou-se, neste trabalho, demonstrar que a palavra “aquisição”, presente no art. 43 do CTN, não pode ser negligenciada no mister de se construir a regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda. Além disso, é necessário delinear, para ela, uma interpretação própria do ramo tributário, não bastando servir-se do Direito Privado para esse fim, o que resultaria em uma conceituação equivocada e de pouca utilidade. Contudo, nota-se que a doutrina, em sua maior parte, tem se preocupado muito mais com a ideia de disponibilidade, chegando a sub-rogar a noção de aquisição em ideias tais como a da realização da renda ou o princípio da renda líquida, de maneira que não condiz perfeitamente com a textualidade do CTN.

Podemos concluir a análise com uma diferenciação entre a hipótese de aquisição de disponibilidade econômica e de disponibilidade jurídica. Definimo-las assim, combinando as noções anteriormente enunciadas:

a) aquisição de disponibilidade econômica: é a ação do sujeito passivo que o leva a auferir um valor (utilidade econômica) sobre o qual pode exercer o direito de usufruí-lo (agora), **transferindo-o imediatamente para terceiros;**

b) aquisição de disponibilidade jurídica: é a ação do sujeito passivo que o leva a auferir um valor (utilidade econômica) sobre o qual pode exercer o direito de usufruí-lo (agora), **subordinando sua transferência mediata para terceiros.**

Em ambas as formas de aquisição de disponibilidade não é o critério cronológico que prevalece, juridicamente, mas o lógico-sintático, no sentido de o direito ser tecnicamente eficaz para a constituição de novas relações jurídicas.

Por fim, os autores esclarecem que não se pretendeu, com este artigo, proceder à formulação de um juízo de valor com respeito à adequação da redação do art. 43 do CTN em termos de política tributária, no âmbito da tributação da renda, limitando-se o trabalho a buscar uma construção exegética válida do ponto de vista da argumentação jurídica, a partir das escolhas feitas pelo legislador complementar tributário de normas gerais, de maneira fiel aos termos utilizados na redação do dispositivo.

REFERÊNCIAS

- BARRETO, P. A. A tributação, por empresas brasileiras, dos lucros auferidos no exterior por suas controladas e coligadas. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Grandes questões atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2013. p. 218-234, v. 17.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1201-003.311** (recurso de ofício e recurso voluntário no processo administrativo fiscal nº 16561.720010/2018-87), rel. cons. Neudson Cavalcante Albuquerque, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 12 nov. 2019. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 28 jun. 2020.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1202-001.176** (recurso voluntário no processo administrativo fiscal nº 10140.720867/2011-03), rel. cons. Orlando José Gonçalves Bueno, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 29 jul. 2014. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 21 jun. 2020.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2102-001.909** (recurso voluntário no processo administrativo fiscal nº 10680.019097/2007-51), rel. cons. Giovanni Christian Nunes Campos, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, v. u., sessão de 16 abr. 2012. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 21 jun. 2020.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federal do Brasil de 1988**. Brasília: Diário Oficial da União, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 27 jun. 2020.
- BRASIL. Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Brasília, DF, ano 147, n. 113, p. 4, 16 jun. 2010.
- BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília: **Diário Oficial da União**, Seção 1, Brasília, DF, ano 155, n. 225, p. 57, 23 nov. 2018.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Diário Oficial da

União, 27 out.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, etc. Brasília: Diário Oficial da União, 14 maio 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.733.560-SC**, rel. min. Herman Benjamin, votação unânime, julgado em 17 maio 2018, DJe, 21 nov. 2018. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 21 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588/DF**, rel. min. Ellen Gracie (red. p/ ac. min. Joaquim Barbosa), Tribunal Pleno, julgado em 10 abr. 2013, DJ, 11 fev. 2014. Disponível em: <http://stf.jus.br>. Acesso em: 21 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 117.887-6/SP**. Rel. min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 11 fev. 1993, DJ, 23 abr. 1993. Disponível em: <http://stf.jus.br>. Acesso em: 21 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 172.058-1/SC**. Rel. min. Marco Aurelio, Tribunal Pleno, julgado em 30 jun. 1995, DJ, 3 ago. 1995. Disponível em: <http://stf.jus.br>. Acesso em: 16 maio 2022.

BRASIL. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Ministério da Fazenda: Rio de Janeiro, 1954.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Agravo de Instrumento nº 5033080-78.2019.4.03.0000**. Rel. des. Marli Ferreira, 4ª Turma, votação unânime, julgado em 1 jun. 2020, DJe, 8 jun. 2020. Disponível em: <https://www.trf3.jus.br>. Acesso em: 21 jun. 2020.

CANTO, G. de U. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 33–40.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHOSA, M. Imposto de Renda. Conceituação no Sistema Tributário da Carta Constitucional. *In: Revista de Direito Público*, n. 1, jul./set. 1967.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS.

Pronunciamento técnico CPC 00 (R2): Estrutura conceitual para relatório financeiro. Aprovado em: 1 nov. 2019. Divulgado em: 10 dez. 2019. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em: 14 jun. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS.

Pronunciamento técnico CPC 25 (IAS 37): Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Aprovado em: 26 jun. 2009. Divulgado em: 16 set. 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em: 5 jul. 2020.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, B. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) Imposto de Renda: conceitos, princípios, comentários*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 95-108.

MONTEIRO, W. de B.; PINTO, A. C. de B. F. **Curso de Direito Civil**. 45. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 1.

MURPHY, L.; NAGEL, T. **The myth of ownership: taxes and justice**. Nova York: Oxford University Press, 2002.

OLIVEIRA, R. M. de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1.

PEDREIRA, J. L. B. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: ADCOAS JUSTEC, 1979.

PEREIRA, C. M. da S. **Instituições de direito civil: introdução ao direito civil, teoria geral de direito civil**. 33. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2020. v. 1.

REZENDE, Antônio Martinez de; BIANCHET, Sandra Braga.
Dicionário do latim essencial. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte:
Autêntica Editora, 2014.

SANTOS, R. T. A Medida Provisória n. 806/2017 e a tributação dos rendimentos acumulados nos fundos de investimento em participações (FIP). **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 377-413, 2018.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SCHOUERI, L. E. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. *In*: MÔSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis**: (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-264.

TORRINHA, Francisco. **Dicionário português-latino**. 2. ed. Porto: Domingos Barreira, 1942.

VELLOSO, C. M. da S. Lei complementar tributária. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 235, jan./mar., p. 117-138, 2004.