

**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO  
E EXTENSÃO DA PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO  
PAULO – COGEAE/PUC-SP**

**ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Guilherme Molina**

**O GANHO DE CAPITAL AUFERIDO NO EXTERIOR POR  
PESSOAS FÍSICAS RESIDENTES NO BRASIL**

**SÃO PAULO**

**Guilherme Molina**

**O GANHO DE CAPITAL AUFERIDO NO EXTERIOR POR  
PESSOAS FÍSICAS RESIDENTES NO BRASIL**

Trabalho de Monografia Jurídica apresentado ao Curso de Pós-graduação *lato sensu* - Especialização em Direito Tributário, como parte dos requisitos para obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob orientação do Professor Orientador Charles William McNaughton.

São Paulo – SP  
Outubro 2016

Aos meus pais, pelas lições de vida e pelo suporte incondicional.

Aos meus irmãos, pelo carinho na convivência.

Ao meu amor, Caroline Gonçalves de Azevedo, por todo o apoio e compreensão.

## **AGRADECIMENTOS**

Inicialmente, gostaria de oferecer meus agradecimentos ao professor Charles William McNaughton, por me conferir ampla liberdade na escolha do tema, mesmo que não amplamente enfrentado pela doutrina até o presente momento.

Expresso meus agradecimentos, igualmente, a todos os professores do curso de especialização, incluindo-se o nobre coordenador Paulo de Barros Carvalho, por terem me transmitido vasto conhecimento jurídico.

## RESUMO

A presente monografia demonstra o resultado de avaliação legislativa e doutrinária acerca da tributação sobre o ganho de capital decorrente da alienação de bens e direitos, auferido no exterior, por pessoa física residente no Brasil. O tema, certamente, interessará àqueles que buscam conhecer sobre assuntos ligados ao Direito Tributário Internacional, diante da necessidade de verificação das implicações da lei brasileira em fatos ocorridos internacionalmente.

Exatamente por isto, a primeira constatação necessária é da existência de constitucionalidade da tributação do ganho de capital nestas hipóteses, em função do aspecto extraterritorial destas. Não há limitação constitucional que garanta vedação à instituição do referido imposto, já que a legislação tributária atual abrange o assunto e legitima possíveis cobranças da União Federal, em conformidade com a Constituição Federal.

Em momento seguinte, apresentam-se os conceitos importantes ao tema, como o de renda, princípios e elemento de conexão para a efetiva demonstração de que a lei brasileira se encontra habilitada a irradiar seus efeitos em fatos praticados no exterior. Assim, torna-se necessária, *in casu*, a identificação do princípio da universalidade como informador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e, por consequência, do ganho de capital, já que este último integra o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, além do reconhecimento do elemento de conexão “residência”, que permitirá a ligação do direito brasileiro com o fato produzido no exterior, por residente no Brasil.

Outrossim, merece atenção a abordagem do instituto da regra-matriz de incidência tributária, pois, por poder assumir feição de norma jurídica, apresenta critérios definidores do fato que terá repercussão ao direito tributário, se transformando em fato jurídico tributário, além das consequências jurídicas da produção de tal fato por determinada pessoa.

Por fim, é construída a regra-matriz de incidência tributária do ganho de capital oriundo de alienações de bens e direitos no exterior, auferido por pessoa física residente no Brasil, para garantir ao leitor subsídios suficientes para a identificação de situações em que as hipóteses objeto desta monografia terão aplicação da legislação atinente ao tema.

## ABSTRACT

This monograph demonstrates the legislative and doctrinaire result about capital gain taxation arising from goods/assets and rights sales earned abroad by Brazilian resident individual. Certainly, the topic should interest those who intend to understand upon issues related to International Tax Law in view of the need to verify the implications of Brazilian law on facts occurring internationally.

Exactly why, the first necessary finding is for constitutionality existence of capital gain taxation in these hypotheses due to its extraterritorial aspect. There is no constitutional restriction to ensure seal of this tax institution since the current tax legislation includes the subject and legitimizes possible collections by Federal Government in accordance with the Federal Constitution.

In the next moment, important concepts to the topic are presented, as the concepts of income, principles and connection element for effective demonstration of which Brazilian law is enabled to radiate its effects in facts produced abroad. Thus, *in casu* the identification of the universality principle such as an informer principle of income tax and earnings of any nature and therefore of the capital gain becomes necessary, besides the recognition of the connection element “residence” that will allow the link between Brazilian law and the produced fact abroad by Brazilian resident individual.

Equally, the approach of the *regra-matriz de incidência tributária* (literal translation: “institute of tax incidence rule matrix”) deserves attention, because of being able to assume characteristic of juridical norm this presents definers criteria of the fact that will have repercussions on tax law turning it into a tax legal fact in addition to the legal consequences of the production of this fact by a particular person.

Lastly, it is built the *regra-matriz de incidência tributária* of the capital gain arising from sales of goods/assets and rights earned abroad by Brazilian resident to ensure the reader enough information to identify situations in which the object hypotheses of this monograph will have implementing legislation pertaining to the topic.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
-------------------------	-----------

<b>CAPÍTULO 1 - A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O GANHO DE CAPITAL .....</b>	<b>15</b>
--	-----------

1.1. Dever de respeito à Constituição .....	15
1.2. Competência tributária da tributação sobre o ganho de capital .....	16
1.2.1. Competência tributária: conceito.....	16
1.2.2. Competência tributária à instituição do imposto sobre a renda.....	19
1.3. Renda, proventos de qualquer natureza e ganho de capital .....	21
1.3.1. Renda e proventos de qualquer natureza: conceito e definição.....	21
1.3.2. Ganho de capital: compreensão jurídica .....	23
1.3.3. Ganho de capital como integrante da noção de renda e proventos de qualquer natureza .....	24

<b>CAPÍTULO 2 - O GANHO DE CAPITAL NO EXTERIOR: PRINCÍPIOS E ELEMENTOS DE CONEXÃO .....</b>	<b>27</b>
---	-----------

2.1. Princípios e elementos de conexão .....	27
2.1.1. Compreensão jurídica.....	27
2.1.1.1. Princípios .....	27
2.1.1.2. Elementos de conexão: definição .....	29
2.1.2. Importância ao tema .....	31
2.2. Princípio da territorialidade x princípio da universalidade .....	33
2.3. Residência: elemento de conexão .....	36
2.4. Princípios da isonomia e da capacidade contributiva .....	40

<b>CAPÍTULO 3 - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO GANHO DE CAPITAL NO EXTERIOR .....</b>	<b>43</b>
---	-----------

3.1. Regra-matriz de incidência tributária: conceito, critérios e importância .....	43
---	----

3.2. Regra-matriz de incidência tributária do ganho de capital no exterior auferido por residente no Brasil .....	48
3.2.1. Considerações gerais .....	48
3.2.2. Critério material .....	51
3.2.3. Critério espacial.....	53
3.2.4. Critério temporal .....	55
3.2.5. Critério pessoal.....	57
3.2.5.1. Sujeito ativo .....	57
3.2.5.2. Sujeito passivo .....	59
3.2.6. Critério quantitativo .....	60
3.2.6.1. Base de cálculo .....	60
3.2.6.2. Alíquota .....	63
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>67</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>69</b>

## INTRODUÇÃO

Especialmente nos séculos XX e XXI, se propagou o fenômeno da integração social, cultural, política e econômica entre os países, conhecido como globalização, sobretudo com a formação e consolidação de blocos econômicos e instalação de relações comerciais e políticas entre diferentes Estados. Todo este relacionamento, aliado aos avanços tecnológicos, permitiu a troca de informações praticamente simultânea em diversas áreas, incluindo-se a financeira, que facilitou o trânsito de dinheiro de diversas origens em mais de um país do globo.

Neste momento, surge desafio ao Direito Tributário Internacional e ao Direito Internacional Tributário, já que cidadãos de diversos Estados podem realizar investimentos ou aquisições e obter ganhos efetivos em diferentes localidades fora dos limites territoriais de seus países. Portanto, estes ramos do direito terão que demonstrar as soluções tanto pelo direito interno de cada um dos países relacionados a determinado fato, como, eventualmente, a adesão a Tratados Internacionais para dirimir casos os envolvendo.

Frise-se que este trabalho apresenta propósito específico de explanar, genericamente, o tema do ganho de capital decorrente da alienação de bens e direitos, auferido no exterior por pessoas físicas residentes no Brasil, logo, sem abordagem profunda de cada uma das hipóteses ensejadoras deste ganho de capital, deixando-se de buscar as especificidades de todas as formas de investimento, com demonstração de regras específicas em investimentos de renda fixa ou em bolsa de valores, por exemplo. Ademais, esta monografia não objetiva a avaliação de Tratados Internacionais, como aqueles tendentes a evitar a bitributação (ou *bis in idem*), pois, na realidade, possui enfoque no Direito Tributário Internacional, na medida em que propõe avaliação do Ordenamento Jurídico brasileiro para verificação da possibilidade de haver imputação de tributo sobre a pessoa física que aufera ganho de capital no exterior.

Nesta linha, a constitucionalidade e legalidade de qualquer tributação pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza na hipótese de ganho de capital auferido no exterior por residente no Brasil, exige interpretação de princípios aplicáveis para solucionar possíveis choques existentes entre eles. Até porque, reflete-se sobre a extensão do poder de tributar do Estado brasileiro, excedendo seus limites territoriais e

com base no princípio da universalidade, *versus* o princípio da territorialidade, em sua concepção clássica, conforme descrição de Alberto Xavier:

*“[...] as leis tributárias apenas se aplicariam aos fatos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, independentemente de outras características que eventualmente pudessem concorrer na situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo.”<sup>1</sup>*

A solução de eventual conflito entre princípios, com possível compatibilização dentro do tema deste trabalho, é essencial para o avanço dos estudos, na mesma proporção que passa a ser necessária, por se tratar de situação “internacional”, a atenção aos elementos de conexão que garantirão força à lei brasileira alcançar fatos jurídicos produzidos fora do país. Nessa esteira, torna-se imprescindível a verificação conceitual e legislativa do termo residência para confirmar se este figura como o ponto de ligação entre direito brasileiro e obtenção de ganho de capital no exterior.

No que diz respeito à tributação das bases universais, muito tem sido discutido sobre as pessoas jurídicas, em especial nas hipóteses de coligadas, controladas ou filiais, contudo, pequena é a abordagem sobre a “internacionalidade” da pessoa física que reside no Brasil. Há trabalhos sobre as pessoas físicas residentes no exterior ou não-residentes que praticam fatos jurídicos tributários em nosso território, porém pouco se trata dos reflexos de atos dos aqui residentes no exterior, sobretudo quanto à própria legislação brasileira.

Rechaça-se possível entendimento de certa obviedade no tema, posto que diferencia-se em diversos aspectos do ganho de capital auferido “domesticamente”, logo, parece-nos que não há simplicidade no assunto, já que é relevante a investigação de todos os aspectos legais e doutrinários atinentes a ele, inclusive com a construção de regramatrix de incidência tributária específica para que, somente assim, possa haver tranquilidade na aplicação da tributação aos ganhos de capital auferidos no exterior por residentes no Brasil.

---

<sup>1</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 17.

# CAPÍTULO 1 - A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O GANHO DE CAPITAL

## 1.1. Dever de respeito à Constituição

O Ordenamento Jurídico brasileiro baseia-se em sistema complexo e estruturado de normas correlacionadas devidamente organizadas dentro de uma hierarquia, tornando o sujeito que as desenvolve, cria ou veicula obrigado a observar e respeitar as normas classificadas em patamar superior, com a finalidade de garantir a unidade e coerência no Ordenamento.

O ponto máximo ao qual todas as normas jurídicas integrantes do Ordenamento Jurídico brasileiro devem ser direcionadas com o adequado respeito é a Constituição Federal, ainda que grandes pensadores do direito, como Norberto Bobbio<sup>2</sup>, defendam a superioridade hierárquica da denominada “norma fundamental” em relação à Constituição.

Melhor explanando o tema, não se pode menosprezar a presença da norma fundamental como elemento fundador do Ordenamento e como mecanismo de legitimação da Constituição, ainda que seja norma não expressa, conforme pensamento do doutrinador acima citado:

*“[...] A norma fundamental, enquanto, por um lado, atribui aos órgãos constitucionais o poder de emanar as normas válidas, impõe a todos aqueles a quem as normas constitucionais se destinam o dever de obedecer a elas. É norma ao mesmo tempo atributiva e imperativa, segundo a consideremos do ponto de vista do poder a que dá origem ou da obrigação que acarreta. Pode ser formulada do seguinte modo: ‘O poder constituinte é autorizado a emanar normas obrigatórias para toda a coletividade’ ou: ‘A coletividade é obrigada a obedecer às normas emanadas do poder constituinte.’*

*Note bem: a norma fundamental não é expressa. [...]”<sup>3</sup>*

Diante deste quadro, reafirma-se o posicionamento pela existência e importância da norma fundamental, porém, asseverando-se que as normas emanadas no Ordenamento Jurídico brasileiro serão avaliadas, em última análise e num viés prático, perante a Constituição Federal, visto que, para os fins de verificação da correta criação e aplicação de uma norma, após a passagem por todas as normas inferiores hierarquicamente que a

---

<sup>2</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral de Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 207 a 214.

<sup>3</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral de Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 208.

Constituição, esta deverá ser observada com o devido respeito para que a norma analisada possa permanecer validamente no Ordenamento.

Corroborando com o pensamento supracitado, visualiza-se que a própria Constituição Federal do Brasil, vigente desde o ano de 1.988, apresenta mecanismos de controle de constitucionalidade com o fito de impedir que atos normativos contrários aos ditames constitucionais persistam sendo observados em flagrante situação de contradição no Ordenamento. Exatamente com este pensamento, a doutrina constitucionalista aborda o tema:

*“Bem por isso, a Constituição da República criou o controle de constitucionalidade dos atos normativos, cujo objeto consiste, num primeiro momento, em instituir barreiras à introdução de normas inconstitucionais no cenário jurídico. Caso, no entanto, essas barreiras revelem-se ineficazes, estará armada uma segunda etapa do controle, onde a meta passará a ser o reconhecimento da norma inconstitucional no sistema.”<sup>4</sup>*

Nesse sentido, compreende-se que a verificação da constitucionalidade de determinado ato normativo dependerá da aprovação em dois aspectos: formal e material. O primeiro está relacionado ao regular procedimento legislativo para a sua criação, ao passo que o último diz respeito ao conteúdo veiculado na norma criada pelo ato normativo correspondente.

Assim sendo, para a conclusão da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma norma veiculada, a primeira análise recairá sobre a existência de competência constitucional ao ente que a produziu para que, posteriormente, verifique-se sua correta aplicação e respeito aos trâmites cabíveis e, num momento ainda mais longínquo, haja confronto entre a matéria e/ou conteúdo constante na norma produzida e as definições e previsões constitucionais.

## **1.2. Competência tributária da tributação sobre o ganho de capital**

### **1.2.1. Competência tributária: conceito**

De maneira pretérita ao enfrentamento do tema da competência tributária e sua aplicabilidade para o imposto em comento, torna-se relevante a demonstração da distinção entre competência tributária e competência legislativa. Esta última é a própria aptidão ofertada às pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para

---

<sup>4</sup> ARAUJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 25.

que possam expedir ou criar normas jurídicas, permitindo a inovação do Ordenamento Jurídico.

É salutar frisar a necessidade de respeito ao regular processo legislativo e a competência atribuída acima decorre da garantia constitucional de que ninguém deverá fazer ou deixar de fazer algo se não em virtude de lei (artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal), logo, a lei (*lato sensu*) é exigida para que o Ordenamento seja inovado.

Especificamente em relação à competência tributária, importante destacar que se trata de uma das áreas ou uma porção da aptidão que é garantida às pessoas políticas, neste caso, ligada ao direito tributário, sobretudo, para a criação/modificação de normas jurídicas sobre tributos.

Assim sendo, podemos afirmar que a competência legislativa possui abrangência maior do que a competência tributária, já que esta segunda é mais restrita e somente contempla um dos ramos do direito e parcela da faculdade que a primeira garante, o que nos permite concluir que a competência legislativa, na realidade, abarca a noção de competência tributária em seu bojo.

Em mesmo sentido, o professor Paulo de Barros Carvalho leciona:

*“A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.”*<sup>5</sup>

Desta maneira, compreende-se que a competência tributária pode ser definida como a aptidão, garantida constitucionalmente aos entes políticos, para a criação de normas jurídicas atinentes à seara tributária, por meio da edição de leis em sentido *lato*, as quais devem prever os critérios essenciais correspondentes à Regra Matriz de Incidência Tributária de cada um dos tributos previstos na Magna Carta, para que estes possam ser instituídos ou modificados.

Em definição mais objetiva, porém com significado semelhante, pode-se determinar que a competência tributária, nada mais é do que a *aptidão para criar tributos*<sup>6</sup>, sendo que apenas complementaríamos esta noção com a possibilidade de se alterar tributos, considerando a competência tributária de cada ente político, posto que,

---

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 218.

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 92 e 99.

em ambos os casos, haverá inovação do Ordenamento Jurídico, ainda que possa vir a ser afirmado que a alteração ou modificação do tributo nada mais é do que uma “nova criação” do mesmo.

Superada a questão conceitual, a doutrina encabeçada pelo professor Roque Antonio Carazza<sup>7</sup> avança no tema para expor seis características próprias da competência tributária, as quais citamos e explanamos em apertada síntese: (i) privatividade, uma vez que é privativa e/ou própria daquele ente político que a possui; (ii) indelegabilidade, ante a impossibilidade de delegação desta competência a outras pessoas políticas ou a quaisquer terceiros; (iii) incaducabilidade, já que ainda que a competência não seja exercida, não há que se falar em caducabilidade deste direito; (iv) inalterabilidade, tendo em vista haver impedimento de modificação, restrição ou diminuição da competência constitucionalmente conferida; (v) irrenunciabilidade, pois a pessoa política detentora da competência não poderá renunciar a mesma, sendo possível, apenas e tão somente, a opção por deixar de exercê-la; (vi) facultatividade do exercício, visto que, como já explicada nas outras características, não há dever à utilização da competência tributária, mas sim, direito ao manuseio desta.

A avaliação profunda de cada característica proposta pela doutrina não compõe o objeto de análise deste trabalho, entretanto, é importante mencionar que a doutrina vem refletindo, nos últimos anos, sobre as noções estabelecidas a estas características, culminando no surgimento de grandes embates no que tange, por exemplo, ao conceito absoluto da (i) privatividade, posto que a União possui competência para instituir tributos “extraordinários” (artigo 154, inciso II, da Constituição Federal) e, assim, em casos excepcionais, acabaria por descumprir ou desfazer a noção de privatividade, na medida em que acabe utilizando, por assim dizer, a competência dos demais entes políticos.

Outro exemplo seria acerca da (iv) inalterabilidade, na medida em que, há quem entenda que as emendas constitucionais, veiculadas pelo poder constituinte derivado, poderiam alterar em certas medidas as competências estabelecidas pelo Poder constituinte originário. Com pensamento próximo, o professor Paulo de Barros Carvalho leciona:

*“[...] a alterabilidade está insita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional e a experiência brasileira tem sido rica em exemplos dessa natureza. Se aprouver ao legislador, investido do*

---

<sup>7</sup> CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 339 e seguintes.

*chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, somente outros limites constitucionais poderão ser levantados e, mesmo assim, dentro do binômio 'federação e autonomia dos municípios'. A prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves.*"<sup>8</sup>

De fato, as características da competência tributária devidamente enunciadas acima não apresentam interpretação absoluta, em virtude da possibilidade de flexibilização e/ou mitigação, desde que, obviamente, sejam respeitadas as determinações presentes na própria Constituição Federal.

Apesar da existência de exceções no Ordenamento Jurídico brasileiro, o presente trabalho adotará como premissa, salvo exceções expressas, somente a competência tributária *privativa*, deixando de lado os ideais de competência tributária *residual* e *comum*, conforme classificação proposta por Luciano Amaro:

*"Designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político; [...]. Diz-se residual a competência (atribuída à União) atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas. Seria comum a competência (referente às taxas e contribuição de melhoria) atribuída a todos os entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios."*<sup>9</sup>

### **1.2.2. Competência tributária à instituição do imposto sobre a renda**

A repartição das competências tributárias entre as pessoas políticas pode decorrer de diversos critérios, contudo, todos eles devem, sempre, respeito aos dispositivos da Constituição Federal. As taxas e contribuições de melhoria, por exemplo, pressupõem a atuação pública do ente político para se definir que o pagamento de tributo pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária seja devido a ele.

Nestas hipóteses, portanto, cria-se um vínculo lógico entre a pessoa política que exerce a atividade pública e o tributo instituído, ante a criação do tributo ser decorrente da atuação da pessoa política. Exemplificando, se o Estado de São Paulo efetuar obra em local de seu território e, em função desta, ocasionar uma valorização imobiliária em determinada região, haverá permissão para que seja instituída a contribuição de melhoria, pelo Estado de São Paulo, às pessoas que tiveram valorização em imóveis de titularidade

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 222.

<sup>9</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 95.

própria. Logo, seria totalmente ilógico que, neste exemplo, a União, qualquer outro Estado da Nação, o Distrito Federal ou, até mesmo, o Município de São Paulo instituíssem a mencionada contribuição, posto que, ainda que tenha que se observar a valorização imobiliária para a garantia de sua adequada instituição, certamente, trata-se de tributo vinculado à atuação estatal, em especial, obra pública, cabendo, tão somente, àquele que a realizou a competência para a criação do tributo.

Diferentemente das noções de taxas e contribuições de melhoria supracitadas, os impostos são, conceitualmente, desvinculados de quaisquer atuações públicas, em virtude da sua instituição e cobrança independem de correlação com alguma atividade estatal específica. Nessa linha, inclusive, é a definição proposta por Geraldo Ataliba:

*“Define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja cuja h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica.”<sup>10</sup>*

Exatamente por isto, portanto, pelos impostos serem tributos desvinculados de atuações estatais específicas, são partilhados entre os entes políticos segundo o critério da *tipificação de situações materiais*<sup>11</sup>. Melhor explicando, trata-se de distribuição promovida pelo texto constitucional, com a atribuição de competências a cada um dos entes políticos considerando a “matéria” que será objeto de tributação.

Nesse sentido, dentre as mais diversas “matérias”, encontra-se a renda e os proventos de qualquer natureza, objeto de tributação por meio de imposto que poderá ser criado pela União Federal, ante a atribuição desta competência tributária a este ente, nos termos do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, *in verbis*:

*“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
III - renda e proventos de qualquer natureza;”<sup>12</sup>*

Assim sendo, partindo da premissa de que o ganho de capital, objeto deste trabalho, integra a noção de renda e proventos de qualquer natureza, conforme será melhor demonstrado na sequência, cumpre-nos frisar que a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza somente poderá ser originária de normas

---

<sup>10</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição, 9ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 137.

<sup>11</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 97.

<sup>12</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 01/09/2016.

veiculadas e produzidas pela União Federal, restando evidente que leis estaduais ou municipais tendentes a criação do referido imposto nasceriam com inconstitucionalidade latente, uma vez que haveria usurpação de competência em total desconformidade com o estabelecido pela Constituição Federal.

### **1.3. Renda, proventos de qualquer natureza e ganho de capital**

#### **1.3.1. Renda e proventos de qualquer natureza: conceito e definição**

Preliminarmente à compreensão do vocábulo “renda”, cabe-nos a distinção semântica relativa às palavras (i) conceito e (ii) definição para a melhor evolução do tema. Os dicionários de língua portuguesa demonstram entendimentos próximos para a conclusão do significado de cada um destes vocábulos, garantindo a possibilidade de se afirmar que: (i) conceito, nada mais é do que a noção ou a *“percepção que uma pessoa possui acerca de algo ou alguém”*<sup>13</sup>; já definição pode ser compreendida como a delimitação exata de algo ou, ainda, a *“descrição de algo ou de alguém, partindo de suas características distintivas: definição de um produto, comportamento”*<sup>14</sup>.

A importância da distinção entre as palavras decorre da discussão doutrinária existente na investigação do instrumento legal que delimita o conceito e a definição de renda no Ordenamento Jurídico brasileiro.

A Constituição Federal não apresenta uma definição completa sobre a renda, deixando de esgotar o assunto, visto que inexistente previsão expressa quanto a definição legal de renda. Entretanto, deve-se considerar que, ao longo de todo o texto constitucional, diversas noções e delimitações são realizadas acerca da renda, permitindo-nos entender que o conceito de renda esteja previsto na Constituição Federal.

Em sequência, busca-se a plena e integral definição de renda em normas jurídicas presentes em instrumentos jurídicos inferiores hierarquicamente à Constituição Federal.

Ante a previsão constitucional de capacitação das Leis Complementares em estabelecer normas gerais em matéria tributária e limites ao poder de tributar (artigo 146, da Constituição Federal), apenas visualizamos este tipo de instrumento normativo com a possibilidade de trazer a definição sobre renda. Assim, observa-se a importância de

---

<sup>13</sup> Dicionário de Português Online (Dicio). Disponível em: < <https://www.dicio.com.br/conceito> >. Acesso em: 07/09/2016.

<sup>14</sup> Dicionário de Português Online (Dicio). Disponível em: < <https://www.dicio.com.br/definicao> >. Acesso em: 07/09/2016.

verificação dos dispositivos do Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar pela Constituição atual, para identificação da noção de “renda e proventos de qualquer natureza”, com o fito de direcionar a tributação do Imposto de Renda.

Partindo do posicionamento de que a Constituição Federal conceitua a renda e que o Código Tributário Nacional a define, com a finalidade de determinar a compreensão de renda no direito brasileiro, cumpre salientar que possuímos três principais doutrinas sobre o tema, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho:

*“a) ‘teoria da fonte’, para a qual ‘renda’ é o produto de uma fonte estável, suscetível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;*

*b) ‘teoria legalista’, que considera ‘renda’ um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e*

*c) ‘teoria do acréscimo patrimonial’, onde ‘renda’ é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo em certo período de tempo.”<sup>15</sup>*

A nosso ver, resta evidente que a doutrina adotada no direito brasileiro é a da “teoria do acréscimo patrimonial”, sobretudo pelo fato do imposto sobre a renda estar intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva. Este princípio, seguindo as lições de Paulo de Barros Carvalho<sup>16</sup>, possui duas acepções: (i) absoluta ou objetiva, entendida como o dever do legislador de somente eleger para a tributação fatos demonstrativos de riqueza e; (ii) relativa ou subjetiva, compreendida como a determinação de contribuição econômica condizente ou proporcional ao fato praticado pelo contribuinte.

Desta feita, em linhas gerais, visualiza-se respeito à capacidade contributiva quando conclui que o impacto da tributação é suportável ao contribuinte e proporcional ao fato jurídico tributado, sendo que, numa analogia, seria como retirar penas de uma galinha até o limite que esta não sinta dor. Assim, fica claro que somente o acréscimo

---

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 679.

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 172 e 173.

patrimonial pode ser objeto de tributação, posto que a exteriorização ou demonstração de riqueza, para os fins de renda, somente se dá quando esta é acrescida ou aumentada.

Portanto, é cediço que o conceito de renda adota a noção de “renda nova”, logo, o efetivo acréscimo patrimonial à pessoa, excluindo hipóteses em que há mera recomposição de patrimônio já existente. Dentre estas possibilidades retiradas da definição de renda são encontradas as indenizações e, igualmente, hipóteses, por exemplo, de venda de imóvel pertencente ao patrimônio de determinada pessoa, pois, neste caso, a única diferença é que o patrimônio era mensurado ou identificado por meio de um bem e houve troca deste por moeda ou dinheiro, ressalvada a configuração de ganho de capital.

Corroborando com este pensamento a previsão do artigo 43, inciso I, do Código Tributário Nacional, ao demonstrar que renda é o produto do trabalho, do capital ou da conjugação de ambos. Nota-se, portanto, que há confirmação de que a renda é, efetivamente, acréscimo patrimonial, pois entende-se por este vocábulo o enriquecimento do contribuinte nas mais diversas maneiras, como, por exemplo, por meio de contraprestação por atividade laboral ou fruto de seu trabalho.

Ademais, o mesmo dispositivo legal supracitado, porém em seu inciso II, traz a noção de “proventos de qualquer natureza”: “[...] entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”. Nesse sentido, fica evidente que os proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais que não estejam inclusos na noção de “renda” do Código Tributário Nacional, ainda que igualmente tributáveis pelo mesmo tributo, a saber, o imposto sobre a renda.

### **1.3.2. Ganho de capital: compreensão jurídica**

Em abordagens do imposto sobre a renda, a doutrina geralmente não faz extensa e profunda abordagem quanto ao denominado ganho de capital, ainda que seja fato jurídico tributável pelo imposto mencionado.

A definição do ganho de capital, de maneira genérica, dificilmente ocasiona grandes polêmicas, como ocorre no caso da renda. Apesar disto, cumpre-nos precisar o que se entende por esta expressão jurídica, qual seja, ganho de capital.

O ganho de capital pode ser compreendido como a situação em que há alienação de determinado bem ou direito por montante superior ao adquirido. Em outras palavras,

se uma pessoa assumiu a titularidade de certo bem ou direito por um determinado custo (de aquisição) e no momento posterior da sua alienação (venda, doação ou transferência a qualquer título) for verificado saldo positivo na subtração entre alienação e aquisição, este “excedente” é exatamente o ganho de capital.

Nesta esteira, Alberto Xavier destaca entendimento sobre a noção de ganho de capital em Capítulo que retrata os “Residentes no Exterior”:

*“O ganho é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação em Reais e o custo de aquisição em Reais. Assim, haverá mera transferência de capital, não tributável, até o limite do custo de aquisição e ganho de capital, tributável, na parte do preço de alienação que exceder aquele limite.”<sup>17</sup>*

Reforçando a conceituação apresentada, exemplifica-se o ganho de capital na situação a seguir: determinada pessoa resolve adquirir imóvel pelo montante de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). Passados alguns meses, decide colocá-lo a venda e obtém êxito alienando-o pela importância de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais). Neste exemplo, a pessoa teve um ganho de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) em relação a este patrimônio, sendo que exatamente este saldo positivo é o ganho de capital obtido a partir da venda de imóvel de sua titularidade, afinal, seu patrimônio que tinha valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) passou a ser valorado em R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais), havendo nítido acréscimo patrimonial (ganho de capital) de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

### **1.3.3. Ganho de capital como integrante da noção de renda e proventos de qualquer natureza**

Consoante o demonstrado no subitem acima (“1.3.2. *Ganho de capital: compreensão jurídica*”), nota-se que o ganho de capital é acréscimo patrimonial percebido por determinada pessoa, na medida em que decorre de variação positiva entre a alienação de certo bem ou direito em relação ao custo de sua aquisição.

Desta maneira, esta figura jurídica inicia aproximação aos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza. Até porque, como já explanado, a renda é o acréscimo patrimonial fruto do trabalho, do capital ou da conjugação de ambos, ao passo que, os

---

<sup>17</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 539.

proventos de qualquer natureza são quaisquer incrementos patrimoniais que não compreendidos na definição de renda.

Assim sendo, o posicionamento é de que as definições de renda e proventos de qualquer natureza englobam, em seus bojos, o conceito de ganho de capital. Não é proposta a integração do ganho de capital em apenas uma destas noções, pois acredita-se que dependerá da situação fática a verificação de em qual das categorias o ganho de capital incorporaria.

Exemplificando, na hipótese de uma aplicação financeira, imaginando que haja valorização com o tempo até o efetivo resgate desta, o ganho obtido é visualizado como ganho de capital e pode ser identificado como produto do capital, logo, dentro da noção de renda.

Ratificando este pensamento, vale mencionar o conceito de renda proposto por José Luiz Crivelli Filho:

*“Renda pressupõe, necessariamente, acréscimo patrimonial, ou seja, variação positiva no patrimônio do contribuinte, independentemente de sua origem, abrangendo valores recebidos pelo trabalho, produto do capital, alugueis, rendimentos financeiros e outros.”<sup>18</sup>*

Ora, se a renda pressupõe todas estas hipóteses, dentre elas o “produto do capital” e os “rendimentos financeiros” não vislumbramos como deixar de incluir o ganho de capital, na hipótese citada, no conceito de renda.

Em outra medida, teríamos, por exemplo, a possibilidade de um ganho de capital decorrente da alienação, com “saldo positivo”, de um bem imóvel. Neste caso, diversos fatores poderiam ter ocasionado a valorização do bem: poderia ser uma obra realizada pelo proprietário, uma valorização por conta do crescimento da região, além de inimagináveis outras situações.

O fator ensejador do ganho de capital poderia interferir na verificação da melhor alocação deste conceito, portanto, se dentro da noção de renda ou como integrante dos proventos de qualquer natureza. Fato é que, se o entendimento for pela não consideração do ganho de capital como parte, em caso específico, da noção de renda, certamente esta

---

<sup>18</sup> FILHO, José Luiz Crivelli. **A norma de Competência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas: limitações materiais e imunidades “implícitas”**. Revista de Direito Tributário, n. 122, São Paulo: Malheiros, 2015, p. 165.

situação jurídica incorporará o ideal de proventos de qualquer natureza, afinal, representa a obtenção de acréscimo patrimonial a certa pessoa.

Em conclusão, se renda e proventos de natureza são acréscimos patrimoniais e o ganho de capital é a diferença positiva entre o comprado e vendido, não há como deixar de vincular os conceitos, já que esta diferença positiva é, na realidade, uma forma de se visualizar o acréscimo patrimonial.

Ademais, é inegável que a compreensão da expressão ganho de capital, definitivamente, a determina como um fato jurídico tributável pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, uma vez que é situação que exterioriza riqueza e na qual se visualiza o acréscimo patrimonial do sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Exatamente neste sentido, visualizam-se diversas previsões legais expressas determinando a tributação do ganho de capital dentro de instrumentos normativos que abordam o imposto sobre a renda. Vale citar os artigos 7º e 21, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1.995, já considerando as implementações com o advento da Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016:

*“Art. 7º A partir de 1º de janeiro de 1995, a renda e os proventos de qualquer natureza, inclusive os rendimentos e ganhos de capital, percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.”<sup>19</sup>;*

*“Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas:*

*I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);*

*II - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);*

*III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e*

*IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).”<sup>20</sup>*

---

<sup>19</sup> BRASIL. **Lei n. 8.981.** Brasília, 20 de janeiro de 1995. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm)>. Acesso em: 19/09/2016.

<sup>20</sup> Idem

## CAPÍTULO 2 - O GANHO DE CAPITAL NO EXTERIOR: PRINCÍPIOS E ELEMENTOS DE CONEXÃO

### 2.1. Princípios e elementos de conexão

#### 2.1.1. Compreensão jurídica

##### 2.1.1.1. Princípios

Independentemente da avaliação e aprofundamento de estudo acerca de princípios específicos e aplicáveis às mais diversas áreas e ramos do Direito, o próprio vocábulo “princípio”, ou a expressão “princípio jurídico”, continua sendo objeto de discussão pela doutrina, em especial com a reflexão da (im)possibilidade de ser definido como norma jurídica.

Grandes doutrinadores afirmam categoricamente se tratar de norma jurídica, conforme citações que seguem:

*“O princípio jurídico é norma de hierarquia superior à das regras, pois determina o sentido e o alcance destas, que não podem contrariá-lo, sob pena de pôr em risco a globalidade do ordenamento jurídico. Deve haver coerência entre os princípios e as regras, no sentido que vai daqueles para estas.”<sup>21</sup>;*

*“Os princípios gerais, a meu ver, são apenas normas fundamentais ou normas generalíssimas do sistema.”<sup>22</sup>*

Apesar da concordância pela possibilidade de caracterização do princípio como norma jurídica, vale salientar que este vocábulo não possui única acepção ou significado no direito brasileiro, motivo pelo qual deve-se explicar e analisar todas as possibilidades de entendimento acerca desta palavra, seguindo o Professor Paulo de Barros Carvalho, que segrega a compreensão de princípio em 04 (quatro) significados distintos:

*“[...] a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros temos*

---

<sup>21</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4ª edição, 5ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 146.

<sup>22</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral de Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 297.

*princípio como 'norma', enquanto que nos dois últimos, 'princípio' como valor ou como critério objetivo*"<sup>23</sup>

Nesse seguimento, compreende-se que princípio pode, por vezes, assumir caráter de norma jurídica, a depender de sua visualização em situação específica. Importante frisar, porém, que mesmo quando qualificado como norma, há, ainda, desmembramento de princípio em valor e em limite objetivo, ainda que ambos, nestes casos, sejam considerados como norma.

Resumidamente, entende-se que os valores estão intimamente ligados com a axiologia. Assim sendo, não é forçado afirmar que, para se verificar o valor num determinado caso e a sua respectiva aplicação, deve-se socorrer de uma percepção subjetiva e sensível da representativa daquele valor no acontecimento.

Encontra-se exatamente neste ponto a distinção entre os valores e os limites objetivos, já que estes últimos traduzem uma aplicação prática e “rápida” do direito, sem maiores delongas, reflexões e, principalmente, valorações.

Exemplificando, como limite objetivo, temos o princípio da anterioridade. Neste, o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física somente pode ser modificado e/ou majorado para o exercício seguinte ao da alteração efetivada, mesmo observando regular processo legislativo para tal, nos termos do disposto no artigo 150, inciso III, alínea “b)” e § 1º, do mesmo artigo, ambos da Constituição Federal. Melhor explicando, se houver uma Lei que modifique as alíquotas do imposto durante o ano de 2015 (dois mil e quinze), somente será aplicável o que a Lei dispuser no ano seguinte, qual seja, 2016 (dois mil e dezesseis).

De outro lado, no que tange à visão de valores, podemos identificar princípios como o da igualdade, consagrado no artigo 5º, da Constituição Federal, afinal, não há como ter uma noção prática e simples deste princípio sem avaliá-lo dentro de um contexto. Até porque, sabemos que há duas formas de igualdade: formal e substancial, sendo que além de distintas devem estar presentes em disposições legais presentes no Direito Positivo.

Finalizando esta distinção, outro grande exemplo de princípio com forte carga valorativa seria o princípio da boa fé no direito privado, por exemplo, já que em contratos

---

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 155.

ou negócios jurídicos há o dever de sua observância, porém, deve-se entendê-lo melhor antes de sua aplicação prática.

Concluindo o tema, o posicionamento adotado é semelhante ao demonstrado pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho<sup>24</sup>, uma vez que se compreende que princípio, juridicamente, pode assumir caráter de norma jurídica ou, ainda, se manifestar como valor ou limite objetivo, a depender de cada hipótese avaliada. Fato é que o princípio tem sua importância para o direito, na medida em que pode ser norma jurídica ou, mesmo que não a integre diretamente, certamente auxiliará e terá relevância à interpretação e aplicação de normas jurídicas, agregando-as.

### **2.1.1.2. Elementos de conexão: definição**

A expressão jurídica “elemento de conexão” possui grande importância no cenário do Direito Internacional, *in casu*, no Direito Tributário Internacional<sup>25</sup>, visto que situações em que se visualizam pessoas, nacionalidades, territórios e/ou rendas em mais de um país ou Estado, culminam na necessidade de identificação do elemento de conexão para a aproximação do fato ao ordenamento jurídico aplicável.

Até porque, elemento de conexão pode ser definido como o componente que permite identificar ou determinar a adequada aplicação da Lei de determinado Estado numa situação concreta de aparente conflito entre normas jurídicas de diferentes Estados soberanos sobre um mesmo fato jurídico.

Exemplificando, imagine-se que uma pessoa física é brasileira e residente no Brasil, contudo, adquire imóvel nos Estados Unidos da América. Nesta hipótese, surge dúvida quanto à aplicação da Lei brasileira ou da Lei norte-americana, no que tange aos direitos relativos a este bem. É neste momento que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) oferta a solução ao caso, estabelecendo como elemento de conexão o “local de situação do bem”, inteligência do artigo 8º da Lei citada, *in verbis*:

---

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 155.

<sup>25</sup> Alberto Xavier define como objeto do Direito Internacional Tributário as “[...] *situações internacionais (cross-border situations), ou seja, situações da vida que tem contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar.*” (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 3).

“Art. 8º Para qualificar os bens e regular as relações a eles concernentes, aplicar-se-á a lei do país em que estiverem situados.”<sup>26</sup>

Nesse mesmo sentido, é a definição proposta por Alberto Xavier:

“O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a ‘localização’ de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação.”<sup>27</sup>

Outrossim, apresenta-se de maneira semelhante o entendimento de Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho, quando da análise do denominado “Caso Agassi”:

“[...] Enfim, no direito tributário internacional a expressão elemento de conexão se refere a determinado evento ao qual uma norma vincula a atribuição da competência tributária.”<sup>28</sup>

Diante da noção de que os elementos de conexão são os mecanismos que aproximam Ordenamento Jurídico específico de fatos, pessoas e/ou objetos, estabelecendo a ligação de uma destas hipóteses ao direito aplicável, Alberto Xavier<sup>29</sup> propõe três classificações distintas quanto aos elementos de conexão: (i) a primeira, diz respeito a que ou a quem o elemento de conexão se reporta, ou seja, é *subjetivo* quando retrata as pessoas propriamente, portanto, em casos que se refiram a nacionalidade e residência, por exemplo; e, é entendido como *objetivo*, na medida em que se reporte a coisas ou fatos, exemplificando: lugar da situação dos bens, lugar da celebração do contrato, a fonte de produção, a fonte do pagamento da renda, dentre outras hipóteses.

A (ii) segunda classificação proposta pelo citado doutrinador distingue situações em que disposições legais utilizam ou possuem única conexão com aquelas em que prescrições resultam em conexões múltiplas. Sendo assim, as primeiras seriam as *conexões simples ou únicas* e as últimas teriam denominação de *conexões complexas ou múltiplas*.

Especificamente em relação às *conexões complexas ou múltiplas*, importante salientar o desmembramento em três subespécies integrantes desta noção, conforme explanaremos a seguir: (1) *conexão subsidiária*, como o próprio nome sugere trata-se de

---

<sup>26</sup> BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657**. Rio de Janeiro, de 04 de setembro de 1942. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm)>. Acesso em: 19/09/2016.

<sup>27</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 213.

<sup>28</sup> MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de (Organizador). **Tributação Internacional: análise de casos**. 1ª edição. São Paulo: MP Editora, 2010.

<sup>29</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 213 a 215

norma que prevê mais de uma conexão, porém estabelecendo a aplicação em subsidiariedade, logo, se estivermos diante de situação em que há dois critérios de conexão nesta categoria, certamente, a norma determinará uma aplicação imediata e a outra apenas de maneira secundária; (2) *conexão alternativa*, na qual a norma prenuncia duas conexões ou mais com a mesma possibilidade e aptidão de aplicação, porém garantindo a opção do aplicador e; (3) *conexão cumulativa*: esta compreende a noção de que existência de previsão em que mais de um elemento de conexão deve ser conferido, de forma simultânea, para que o resultado da norma seja corretamente produzido concretamente.

Por fim, a terceira e última classificação atinente aos elementos de conexão realiza segregação no que tange à sua mutabilidade, pois, de um lado, se tem os *elementos de conexão variáveis* ou *móveis* e, de outro, os *invariáveis* ou *fixos*. Os *variáveis* ou *móveis* são aqueles que comportam alterações em razão de espaço e/ou de tempo, sendo o caso da nacionalidade, da residência e da noção de sede, ao passo que os *elementos de conexão invariáveis* ou *fixos* definem-se como imutáveis ou permanentes, não admitindo modificações, por exemplo, lugar da celebração do contrato ou da situação do imóvel, que mesmo com o passar dos anos permanecerá necessariamente idêntico.

### **2.1.2. Importância ao tema**

A investigação e compreensão jurídica dos termos princípio e elemento de conexão é de enorme relevância ao avanço nos estudos do tema proposto a este trabalho, na medida em que têm aplicação em todo o Direito, porém, especialmente, no principal ramo do Direito aqui afetado, a saber, o Direito Tributário Internacional, visto que terão de ser enfrentadas regras e normas jurídicas de um ou mais Estados, ante a expansão do fato jurídico tributável do território físico brasileiro.

Relativamente ao Direito Internacional Tributário, para melhor elucidar o assunto, insta mencionar a definição colocada pela doutrina, bem como a distinção existente desta expressão com o entendimento sobre Direito Tributário Internacional.

O Direito Tributário Internacional, já anteriormente citado, pode ser compreendido como aquele ramo do Direito Tributário que demonstra as normas jurídicas limitadoras da competência de cada um dos países quanto aos demais. Melhor explicando, são as regras que delimitam a competência relacionada às relações de caráter

internacional, buscando à solução atinente a correta aplicação de certo Ordenamento Jurídico em cada caso em comento.

De outra sorte, o Direito Internacional Tributário é aquele oriundo de Tratados internacionais e outros meios de aprovação pelos Estados, uma vez que não possui propriamente um Estado Soberano por trás de suas aprovações. Portanto, são normas aprovadas pelos países, em âmbito internacional, sem que, necessariamente, haja uma individualização de sua aplicabilidade, logo, dentro da soberania de cada um dos Estados signatários.

A doutrina de Direito Internacional apresenta pensamento semelhante ao supracitado:

*“Entendemos que o Direito Internacional Tributário é, em primeiro lugar, internacional e depois tributário, porque conta a questão dos tratados em matéria tributária. [...]. Aqui estaríamos no âmbito do Direito Tributário Internacional, valorando aspectos do Direito Interno em conflito com o Direito de outros países.”<sup>30</sup>*

Ademais, os princípios e elementos de conexão terão importância superior a, única e exclusivamente, facilitar a interpretação das normas atinentes ao ganho de capital no exterior auferido por residente no Brasil, afinal, garantirão a completa conclusão pelo afastamento ou pela aplicação de normas jurídicas a cada uma das hipóteses levantadas, determinando a (in)observância dos preceitos legais e constitucionais brasileiros quando da verificação de ganhos de capital em países estrangeiros.

Assim, aparenta inexistir modo de visualizar o tema distintamente do indicado acima, pois houve demonstração de que os princípios podem ser normas e, portanto, exceder, por assim dizer, o caráter de auxiliares na aplicação destas, e o elemento de conexão é componente primordial para a interligação entre Ordenamentos Jurídicos e pessoas, fatos ou coisas. Logo, fica evidente que é indispensável o enfrentamento de alguns princípios específicos, bem como dos elementos de conexão concernentes ao objeto deste estudo, sob pena de se impossibilitar a verificação da (in)aplicação da legislação brasileira aos ganhos de capital obtidos em outros países por residentes no Brasil, tornando o estudo infrutífero.

---

<sup>30</sup> HUSEK, Carlos Roberto. **Curso de Direito Internacional Público**. 9ª edição. São Paulo: LTr, 2009, p. 39.

## 2.2. Princípio da territorialidade x princípio da universalidade

Diversos temas no direito brasileiro no momento de sua aplicabilidade prática exigem a avaliação do intérprete quanto a mais de um princípio, criando aparente situação de conflito entre eles.

O objeto deste trabalho, a saber, ganho de capital no exterior auferido por pessoa física residente no Brasil, não é diferente e impõe a verificação da prevalência do princípio da territorialidade ou do princípio da universalidade.

Conceitualmente, o princípio da territorialidade seria, numa concepção clássica<sup>31</sup> e num viés tributário, aquele que garantiria a capacitação do Estado para impor normas jurídicas tributárias dentro do limite de seu território exclusivamente, havendo, portanto, grande correlação com a noção de soberania.

A doutrina encabeçada por Alberto Xavier<sup>32</sup> defende uma melhor conceituação do princípio da territorialidade com a proposta de segregação desta em três critérios distintos: (i) *em sentido positivo e em sentido negativo*: o entendimento da primeira hipótese seria de que as leis tributárias são aplicáveis a todo o território do Estado, inclusive aos não naturais deste e/ou aos não naturalizados, desde que ocupem esta localidade. De outro lado, a *territorialidade em sentido negativo* significaria a vedação de aplicabilidade de leis tributárias estrangeiras no território de outro Estado, protegendo o direito interno e impedindo a produção de efeitos determinados por normas de países estrangeiros.

O segundo critério seria o que difere a (ii) *territorialidade em sentido pessoal e em sentido real*, tomando por base a identificação do território por elementos subjetivos (*pessoal*) ou objetivos (*real*).

Finalizando os critérios classificatórios do princípio da territorialidade, existe a (iii) *territorialidade em sentido material e em sentido formal*. *Em sentido material* seria aquele princípio que “[...] se limita à exigência de uma qualquer conexão da situação da vida internacional com o território”<sup>33</sup>, já em *sentido formal*, significaria que as leis

---

<sup>31</sup> Conforme afirmado por Alberto Xavier in XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 17.

<sup>32</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 18 a 21.

<sup>33</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 22.

tributárias apenas possuem força executiva (coercitividade) no território da ordem jurídica que elas pertencem.

De outro lado, o princípio da universalidade, especificamente quanto à renda de pessoa física, seria o que permite o alcance da lei tributária a todos os rendimentos auferidos, independentemente de sua localização e fonte. A tributação, portanto, pode atingir montantes produzidos em territórios distintos do brasileiro, conforme previsto no artigo 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, *in verbis*:

*“§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”<sup>34</sup>.*

Em sentido semelhante, Luiz Roberto Peroba, utilizando-se do pensamento de Alberto Xavier como base, leciona:

*“Dessa maneira, temos que o princípio da universalidade busca a ‘extraterritorialidade’ do poder de tributar, e, ao ser julgado com princípio da residência possibilita a ideia de que o contribuinte deva ser tributado por todos os seus rendimentos, independentemente do local de sua fonte.”<sup>35</sup>*

Notadamente, é impossível desconsiderar o princípio da universalidade no tocante à tributação sobre a renda, pois a própria Constituição Federal estabeleceu o dever de respeito a este princípio quando da instituição do imposto sobre a renda, *ex vi* o seu artigo 153, § 2º, inciso I, da Magna Carta:

*“§ 2º O imposto previsto no inciso III:*

*I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”<sup>36</sup>*

Assim sendo, surge possível embate entre os princípios da territorialidade e da universalidade. Por muito tempo se compreendeu que deveria prevalecer o princípio da universalidade, não apenas pela determinação constitucional, mas por apenas ele garantir a aplicabilidade plena do imposto sobre a renda, já que o princípio da territorialidade

---

<sup>34</sup> BRASIL. **Lei n. 7.713**. Brasília, 22 de dezembro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Acesso em: 19/09/2016.

<sup>35</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (Coordenadores). **Direito tributário: tributação dos mercados financeiro e de capitais e dos investimentos internacionais**. 1ª edição - Série GVlaw. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 448.

<sup>36</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 20/09/2016.

difícilmente ofereceria subsídios para a compreensão do fenômeno da tributação internacional ou em territórios distintos do brasileiro.

Entretanto, o entendimento que nos parece mais adequado é da coexistência de ambos os princípios, em moldes semelhantes ao defendido por Paulo de Barros Carvalho:

*“[...] o princípio da universalidade implica o da territorialidade, e esta servirá como nexa para determinar o regime jurídico das rendas auferidas no interior do Estado brasileiro, seja por residentes ou não residentes.*

*[...]*

*O princípio da universalidade apenas predispõe um critério de conexão (pessoal: residência, domicílio, nacionalidade), legítimo e suficiente para justificar a tributação dos rendimentos de um sujeito de direito, independentemente do local de produção, ou seja, de a fonte efetiva da renda encontrar-se situada nos limites territoriais do Estado, ou não.”<sup>37</sup>*

Para este posicionamento, valemo-nos das lições de Alberto Xavier<sup>38</sup> para assimilar que o princípio da universalidade tem relação com a amplitude do poder de tributar e não propriamente constitui fundamento de tributação.

Nessa esteira, cumpre salientar que o princípio da territorialidade, em contrapartida, *“[...] se revela insuficiente para constituir um critério de delimitação de competências quanto às questões tributárias internacionais.”<sup>39</sup>*

Em conclusão, temos que o princípio da universalidade garante a possibilidade de tributação de rendimentos no exterior, na medida em que deixa de se limitar a qualquer território ou fonte, estendendo o poder de tributar, enquanto que o princípio da territorialidade reafirma a força normativa das leis brasileiras para que, em conjunto com a própria universalidade, haja tributação de rendimentos auferidos no exterior, sobretudo os ganhos de capital no exterior obtidos por pessoa física residente no Brasil.

---

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 686.

<sup>38</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 219 e 220.

<sup>39</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 21.

### 2.3. Residência: elemento de conexão

Como demonstrado em outras passagens neste trabalho, tem-se como objeto de estudo a tributação pelo imposto sobre a renda no ganho de capital auferido fora do território brasileiro por residentes neste país.

Deste modo, como eventual rendimento obtido se encontra no exterior e há necessidade de verificação de residência do contribuinte, sugere-se, mesmo antes de maior aprofundamento, que a situação fática (residência) será o elemento de conexão essencial para que a lei brasileira alcance fatos ocorridos fora de seus territórios.

Em primeira medida, importante esclarecer que o Ordenamento Jurídico brasileiro permite alcance do poder de tributar da União Federal às rendas e proventos de qualquer natureza auferidos no exterior, já que o inciso III e o § 2º, inciso I, do artigo 153, da Constituição Federal, não apenas deixam de limitar a amplitude da tributação, como declaram como um dos princípios informadores deste imposto o princípio da universalidade, devidamente explicado no subitem anterior (“2.2. *Princípio da territorialidade x princípio da universalidade*”).

Em sequência, as normas gerais de direito tributário, bem como aquelas que delimitam o poder constitucional de tributar e as que dispõem sobre conflitos de competência entre os Entes Políticos, devem ser veiculadas por meio de Lei Complementar, inteligência do artigo 146 e incisos, da Constituição Federal. Assim, o Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1.988 como Lei Complementar, estabelece em seu artigo 43, §§ 1º e 2º, a possibilidade de incidência de imposto sobre a renda, independentemente da localização e da nacionalidade da fonte, dentre outras hipóteses (§ 1º), e preceitua que para os casos de “[...] *receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, [...]*” (artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional).

Em sede de legislação ordinária, dentre as Leis que versam sobre o assunto, destacam-se algumas disposições retratadas na Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, em especial no que diz respeito ao ganho de capital auferido no exterior por residente no Brasil. O artigo 1º, da referida Lei, inicia as abordagens sobre o assunto sem que sejam estabelecidos limites ao alcance territorial da tributação sobre o ganho de capital:

*“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no*

*Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.*<sup>40</sup>

Prosseguindo, o § 4º, do artigo 3º, desta Lei, determina que a tributação independe de fatores como nacionalidade, origem, localização dos rendimentos e, mais adiante, o artigo 8º, do mesmo Diploma Legal expressa com bastante clareza a possibilidade de tributação de rendimentos, incluindo o ganho de capital, percebidos no exterior, conforme se observa abaixo:

*“Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.”*<sup>41</sup>

Ainda corroborando com este pensamento, é semelhante a visão da administração pública, neste caso representada pela Receita Federal do Brasil, em algumas Instruções Normativas, sendo que citamos, neste momento, a Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, e seu correspondente artigo 1º para demonstrar o entendimento de se realizar a tributação do ganho de capital em alienações de bens e direito no exterior por residente no Brasil:

*“Art. 1º Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, inclusive de órgãos do Governo brasileiro localizados fora do Brasil, e **os ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil**, bem assim os rendimentos recebidos e os ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil **estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda**, conforme o disposto nesta Instrução Normativa, sem prejuízo dos acordos, tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil ou da existência de reciprocidade de tratamento.”*<sup>42</sup>  
(Procedemos destaques).

Superado o raciocínio desenvolvido acima, passaremos à avaliação das noções acerca do termo residência, observando o entendimento doutrinário aplicável ao objeto de estudo deste trabalho. Em preliminar, insta salientar que não são realizados grandes aprofundamentos numa possível distinção entre os vocábulos residência e domicílio por

---

<sup>40</sup> BRASIL. **Lei n. 7.713**. Brasília, 22 de dezembro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Acesso em: 22/09/2016.

<sup>41</sup> BRASIL. **Lei n. 7.713**. Brasília, 22 de dezembro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Acesso em: 22/09/2016.

<sup>42</sup> BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 208**. Brasília, 27 de setembro de 2002. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079&>>. Acesso em: 28/09/2016.

Paulo de Barros Carvalho<sup>43</sup> ou Alberto Xavier<sup>44</sup>, ainda que este último assevere que “[...] a noção de residência ou domicílio para efeitos de delimitação da esfera de incidência das normas de cada Estado é igualmente distinta da noção de domicílio tributário de direito interno, a que se refere o art. 127 do Código Tributário Nacional [...]”<sup>45</sup>.

O doutrinador Alberto Xavier inclusive esclarece que alguns sistemas jurídicos deixam de segregar as noções de domicílio e residência, utilizando-os de maneira sinônima, porém ele destaca que ainda que estes estejam dentro de um mesmo grupo, as respectivas legislações podem adotar uma concepção *subjetiva* ou *objetiva* da noção de residência<sup>46</sup>.

Sucintamente, a concepção *subjetiva* considera tanto a permanência física numa localidade ou território, como a vontade da pessoa de se tornar um residente neste país. Para esta avaliação subjetiva, naturalmente que os órgãos fiscalizadores se utilizam dos mais diversos critérios e, eventualmente, presunções, observando-se as leis que tratam do assunto.

De outro lado, a noção *objetiva* de residência seria aquela que apenas e tão somente considera a manutenção da estadia física de determinada pessoa num território por período considerado necessário para que ela se considere residente.

No que tange à noção ou à concepção (*subjetiva* ou *objetiva*) de residência adotada pelo Brasil, Alberto Xavier leciona:

*“[...] De harmonia com os referidos preceitos, o direito brasileiro acolheu uma noção de residência que se situa a meio caminho entre a noção meramente objetiva, que se contenta com o simples corpus, e a noção subjetiva, que exige a presença cumulativa dos dois requisitos, o corpus e animus.*

*O estatuto de residente adquire-se, alternativamente, pela permanência duradoura no território nacional com visto temporário, sejam quais forem as intenções do sujeito (elemento material), ou pela intenção de*

---

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 685.

<sup>44</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 251 a 254.

<sup>45</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 252.

<sup>46</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 253.

*residência no Brasil, expressa pela posse do visto permanente (elemento formal).<sup>47</sup>*

Tendo por base esta mescla entre as noções *subjetiva* e *objetiva*, torna-se relevante a avaliação da legislação tributária aplicável, com a observação de que o Regulamento do Imposto de Renda de 1.999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1.999) aborda o tema em seus artigos 16 a 22, e 682, contudo, as definições mais claras são implementadas pela Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002.

Notadamente em relação às pessoas físicas que devem ser consideradas como residentes no Brasil, o artigo 2º, desta Instrução Normativa, expressa as hipóteses para essa caracterização:

*“Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:*

*I - que resida no Brasil em caráter permanente;*

*II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;*

*III - que ingresse no Brasil:*

*a) com visto permanente, na data da chegada;*

*b) com visto temporário:*

*1. para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, na data da chegada;*

*2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;*

*3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;*

*IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;*

*V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência.*

*Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso III, " b" , item 2, do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil,*

---

<sup>47</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 255.

*novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.*<sup>48</sup>

Apesar de definições expressas acerca da qualificação de determinada pessoa como residente no Brasil, cumpre salientar que podem existir casos de dupla residência de certa pessoa física, ante conflitos, por assim dizer, entre Ordenamentos Jurídicos de dois países, com a adequada solução por meio de Tratado Internacional para que somente permaneça uma residência fiscal. Como esta discussão, além de maiores polêmicas atinentes à constatação efetiva da residência no Brasil não serem propriamente parte do enfoque deste trabalho, presumiremos a existência de residência no país para os fins de avaliação do ganho de capital obtido no exterior.

Em conclusão, considerando todo o explanado neste subitem, acredita-se que resta evidente a consagração da residência como elemento de conexão do ganho de capital auferido no exterior por residente no Brasil, afinal, sem a caracterização da residência, o rendimento auferido no exterior não será tributado pela Lei brasileira, o que obriga ao aplicador do direito, em especial a autoridade fiscal, de demonstrar a presença deste elemento de conexão para permitir a aplicação das normas jurídicas brasileiras em ganho de capital obtido no exterior.

#### **2.4. Princípios da isonomia e da capacidade contributiva**

Aditivamente a todos os princípios e elementos de conexão apresentados neste Capítulo 2, visualizam-se dois outros princípios relacionados ao tema e que justificam o alcance da tributação do imposto sobre a renda quando do ganho de capital no exterior, por residente no Brasil. São eles: o princípio da isonomia e o princípio da capacidade contributiva.

A isonomia, oriunda do artigo 5º da Constituição Federal e devidamente explicada no subitem “2.1.1.1. Princípios” (supra), apresenta, basicamente duas acepções: *formal* e *substancial*. Em linguagem simples, seria dizer que a *formal* exige o tratamento igualitário a todos, independentemente de quaisquer condições específicas, ao

---

<sup>48</sup> BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 208**. Brasília, 27 de setembro de 2002. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079&>>. Acesso em: 28/09/2016.

passo que a *substancial* permitiria o tratamento desigual àqueles que não possuem igualdade com os demais.

No caso em tela, ainda que pessoas físicas possam ter rendimentos no país e outros no exterior, ou apenas auferirem renda ou proventos de qualquer natureza numa destas localidades, é notório que, para o respeito ao princípio da igualdade, os residentes no Brasil devem sofrer exações semelhantes e terem a obrigação de recolher tributos ao Estado de forma parecida.

Em outras palavras, é dizer que, ressalvados os casos com circunstâncias específicas, se não houvesse tributação do ganho de capital no exterior de um residente no Brasil e fosse realizada a exação de outra pessoa física que obtivesse ganho de capital no país, o princípio da isonomia seria, em tese e em primeira análise, ferido. Isto porque ambos figuram como residentes no país e possuem direitos semelhantes, porém somente aquele que teria dinheiro no próprio Brasil recolheria aos cofres públicos, logo, além de descumprimento ao princípio citado, haveria situação de possível incentivo ao envio e manutenção de dinheiro no exterior.

O segundo princípio, denominado princípio da capacidade contributiva, foi adequadamente explanado no subitem “1.3.1. Renda e proventos de qualquer natureza: conceito e definição” deste trabalho, sendo que, genericamente, é compreendido como a noção de aferir a condição econômica do sujeito passivo para recolher tributos, ou seja, a verificação da capacitação de determinada pessoa suportar a exação que lhe é imposta.

O conceito do princípio já sugere que aquele que obtém ganho de capital, ainda que fora do Brasil, exterioriza riqueza e possui capacitação, teoricamente, para recolher o imposto sobre a renda. Na realidade, vale frisar que a não observância deste princípio no caso de ganho de capital no exterior resulta, inclusive, no desrespeito ao outro princípio aqui tratado (isonomia), posto que somente seria considerada a exteriorização de riqueza do residente no país e com rendimento nele, desconsiderando-se a pessoa que auferiu rendimento fora do Brasil.

Desta maneira, não obstante todo o já argumentado neste Capítulo 2, parece-nos manifesto que estes princípios, igualmente, legitimam a extensão do poder de tributar da União Federal, no que se refira ao imposto de renda decorrente do ganho de capital auferido no exterior por residente no Brasil.



## CAPÍTULO 3 - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO GANHO DE CAPITAL NO EXTERIOR

### 3.1. Regra-matriz de incidência tributária: conceito, critérios e importância

A análise conceitual da regra-matriz de incidência tributária culmina na instalação de verdadeiro embate doutrinário, em função da possibilidade de definição desta expressão jurídica como norma ou como método, afinal, seria norma pelo fato de traduzir exatamente a previsão de uma norma jurídica regulatória do comportamento humano ou, poderia ser visualizada como método por compreender a linguagem do direito positivo e, portanto, auxiliar na interpretação e aplicação das normas do Ordenamento Jurídico.

Acerca do tema, o professor Paulo de Barros Carvalho demonstra seu entendimento de que a regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica:

*“Pois bem, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.”<sup>49</sup>*

Em que pese eventual posição de que se trata de um método para alcance ou aplicação da norma jurídica tributária, parece-nos mais razoável o posicionamento defendido pelo Professor Paulo de Barros Carvalho.

Afinal, a regra-matriz de incidência tributária é norma jurídica em sentido estrito: de comportamento, visto que regula a conduta humana e determina as implicações jurídicas em relações intersubjetivas e; geral e abstrata, já que traz uma hipótese futura, com possível ocorrência sem que seja definido um sujeito individualizado.

Estruturalmente, em se tratando de norma jurídica, a regra-matriz de incidência tributária é composta por critérios aglutinados no antecedente e consequente da norma. De maneira objetiva, entende-se que o antecedente da norma traz, hipoteticamente, os aspectos essenciais para a identificação de um determinado fato considerado relevante para o direito.

Melhor explicando, com a ocorrência de um evento no mundo fenomênico, este se transforma em fato diante da sua constatação por meio da linguagem. Virando fato,

---

<sup>49</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 255.

passará a ser jurídico na medida em que o direito o selecione como importante de ser regulado e, assim, é trazido a este mundo do “dever ser” quando é vertido em linguagem competente.

Prosseguindo, uma vez ocorrida a situação e devidamente vertida em linguagem competente, será imposto ao sujeito passivo o conseqüente da norma, sendo que este tem a função de determinar as repercussões ou efeitos jurídicos da produção do fato jurídico tributário.

Superada a discussão doutrinária quanto à definição da regra-matriz de incidência tributária e as breves considerações sobre o antecedente e o conseqüente desta norma, importante explicar seus critérios (ou aspectos) para uma melhor compreensão do tema:

(I) *Critério material*: trata-se do núcleo da obrigação jurídico tributária. Exatamente por isto, enuncia-se como a necessária conjugação entre um verbo e certo complemento, por exemplo, auferir renda, no caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Portanto, entendemos que o *critério material* é a parcela material, sem considerar os aspectos temporal e espacial, de um fato sujeito a tributação oriundo de um comportamento e/ou ato humano, em outras palavras, o *critério material* transcreve a situação fática que deverá ocorrer para que ele seja preenchido.

(II) *Critério espacial*: este tratará o local de ocorrência do fato jurídico. Conforme ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>50</sup>, não podemos limitar este critério ao local de vigência da lei aplicável. Afinal, segundo a teoria deste doutrinador, o *critério espacial* poderá assumir três vertentes, a depender de qual tributo está sob análise: (ii.1) local de ocorrência do fato imponible, visto que alguns tributos por incidirem sob a importação, por exemplo, terão seu *critério espacial* observado ou preenchido nas repartições aduaneiras, logo, no ingresso do bem no território nacional, desta forma, seria hipótese em que o critério espacial se refere a local específico para a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii.2) no caso dos bens imóveis, deve-se identificar a localização do próprio imóvel, pois a incidência ocorrerá nesta posição geográfica, logo, trata-se de hipótese em que o *critério espacial* somente abrangerá áreas específicas. Exemplificando, o imposto sobre propriedade territorial urbana num determinado município incide dentro de seus

---

<sup>50</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 263 a 265.

limites territoriais, porém, apenas e tão somente em zonas urbanas, áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, nos termos dos artigos 32 a 34, do Código Tributário Nacional<sup>51</sup> e; (ii.3) local da vigência da Lei que instituiu o tributo sem a definição específica de fatos ou condições, ou seja, de maneira genérica, portanto, em situação que nos deparamos com um tributo federal, por exemplo, o *critério espacial* será o território nacional, salvo exceções que retratem a “extraterritorialidade”<sup>52</sup> do poder de tributar, vinculada à noção do princípio da universalidade.

(III) *Critério temporal*: prescreve o momento em que a relação jurídico-tributária se instala, portanto, a partir de que exato instante o fato jurídico tributário considera-se praticado e o tributo passa a ser devido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da mencionada obrigação. Cumpre ressaltar que não deve existir qualquer tipo de confusão entre o *critério temporal* e o momento do pagamento do tributo, visto que os momentos de apuração (quando o tributo passa a ser devido) e quitação do tributo são distintos juridicamente.

Vale ressaltar, neste momento, que os três critérios supracitados integram o antecedente da norma e os dois próximos, a saber, (iv) *critério pessoal* e (v) *critério quantitativo* compõem o consequente da regra-matriz de incidência tributária.

(IV) *Critério pessoal*: este é o critério que determina os sujeitos da relação jurídico-tributária. Assim, temos de um lado o sujeito ativo, que será o ente competente para a instituição do tributo, portanto, será, igualmente, este o titular do direito de receber o montante referente ao pagamento do tributo. Oportunamente, insta citar o fenômeno da parafiscalidade, ou seja, é permitido ao ente competente para a instituição do tributo (União Federal, Estados, Municípios e Distrito Federal) transferir a capacidade tributária ativa, logo, a capacitação para apurar, fiscalizar e cobrar o tributo, o que não se pode confundir com a transmissão da competência, que é vedada constitucionalmente, já que a própria Magna Carta repartiu as competências tributárias entre os entes políticos com base no interesse público, não cabendo a cada um destes alterá-las ou cedê-las. Melhor explicando, o ente federativo poderá ceder o direito de fiscalizar e cobrar o tributo a outro

---

<sup>51</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 28/09/2016.

<sup>52</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (Coordenadores). **Direito tributário: tributação dos mercados financeiro e de capitais e dos investimentos internacionais**. 1ª edição - Série GVlaw. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 448

órgão da administração para garantir maior “efetividade”, por assim dizer, no cumprimento da relação jurídico-tributária.

De outro lado, apresenta-se como integrante da relação jurídica o sujeito passivo. Este será a pessoa obrigada por lei a realizar o comportamento de pagar o tributo ao Estado. Destaca-se que, em regra, o sujeito passivo será aquele que produzir o fato gerador *in concreto* de determinado tributo. Todavia, nada obsta que um terceiro seja considerado pelo ordenamento como responsável tributário e, assim, ainda que não tenha concorrido para a ocorrência de fato gerador *in concreto*, realizará o pagamento do tributo por uma obrigação legal. Esta figura encontra-se presente em diversos tributos, sobretudo no imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, onde se verifica, por exemplo, a *substituição tributária para frente*<sup>53</sup>, e tem a ideia de facilitar a fiscalização tributária.

(V) *Critério quantitativo*: este último critério é o que permite, após sua aplicação, a verificação do valor do imposto a ser recolhido pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Há, para tanto, divisão em duas figuras: base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo é a quantificação do *critério material*, logo, identifica-se a base sobre a qual será calculado o tributo. Exemplificando, no caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, temos como *critério material* “auferir renda e proventos de qualquer natureza”. Portanto, a base de cálculo medirá quais tipos de renda e dos proventos serão levados à tributação.

De outra sorte, temos a alíquota que demonstra a parcela da base de cálculo que será considerada devida a título de tributo. Desta forma, a multiplicação da base de cálculo e alíquota trará o montante devido de determinado tributo. Cumpre salientar que as alíquotas podem vir demonstradas em percentuais ou *ad valorem*, sendo que a base de cálculo terá de exteriorizar, em conjunto com a alíquota, a importância do tributo a ser pago, já que conjuntamente estas noções jurídicas compõem o *critério quantitativo*.

Para aclarar a situação, citamos dois regimes de incidência do imposto sobre produtos industrializados, especificamente em relação às cervejas, destacando-se que o regime geral é de tributação em percentual sobre o valor total à venda do produto, nos

---

<sup>53</sup> “Por fim, na sujeição passiva para frente (terceira hipótese) o substituto integra relação jurídica constituída anteriormente à própria ocorrência do evento que talvez seja no futuro praticado pelo substituído, e que por força da causalidade normativa deveria implica-lo.” (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 75).

termos do artigo 222, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2.010 e alterações posteriores, que corresponde atualmente à 6% (seis por cento), conforme Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI<sup>54</sup>) atualizada pelo Decreto nº 8.442, de 29 de abril de 2.015.

O regime especial de tributação denominado REFRI (Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias), por sua vez, apesar de atualmente revogado pela Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, considerava como alíquota um valor base-expresso em reais por litro, inteligência do artigo 223, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2.010 e modificações posteriores. Visualiza-se, assim, que o primeiro caso é de alíquota em percentual, enquanto que este último expressa uma alíquota *ad valorem*, já que se refere a porção de um valor, sendo que a base de cálculo não será em moeda, mas sim em valor distinto, a saber, quantidade de litros.

Após a delimitação dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, faz-se necessária a pormenorização de algumas das importâncias que ela traz para o estudo do direito tributário.

Nota-se que para a incidência do tributo é necessário o preenchimento de todos os critérios previamente estabelecidos pela regra-matriz de incidência, sendo que do contrário, não será instalada a relação tributária. Portanto, em primeira medida, a regra-matriz de incidência nos permite identificar quais fatos estão sujeitos a incidência tributária, nos oferecendo suporte para visualizarmos quando existirá obrigatoriedade de cumprimento de uma obrigação tributária.

Em decorrência do dito acima, é possível a análise de legalidade e constitucionalidade de Leis vigentes, bem como da aplicação das mesmas no caso concreto, conferindo, desta maneira, segurança jurídica ao contribuinte, na medida em que se a regra-matriz de incidência tributária não for devidamente observada ou respeitada, a Lei deixará de se tornar, teoricamente, aplicável.

---

<sup>54</sup> Aprovada pelo Decreto nº 7.660/11 (BRASIL. **Decreto n. 7.660**. Brasília, 23 de dezembro de 2011. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/decreto/d7660.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7660.htm)>. Acesso em: 30/09/2016).

## **3.2. Regra-matriz de incidência tributária do ganho de capital no exterior auferido por residente no Brasil**

### **3.2.1. Considerações gerais**

Para o completo e adequado estudo acerca da tributação pelo imposto sobre a renda de ganho sobre capital auferido por residente do Brasil no exterior, faz-se necessária a avaliação da regra-matriz de incidência tributária aplicável a esta hipótese para que haja integral entendimento sobre as circunstâncias e condições que ensejam nos impactos tributários do assunto.

A regra-matriz de incidência tributária assume relevância no tema, na medida em que é a própria norma que terá o condão de prever abstratamente quais condutas estarão sujeitas à tributação, *in casu*, do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e as repercussões e consequências jurídicas ao sujeito passivo desta relação jurídico-tributária quando da prática de uma das condutas descritas em preceitos legais. Assim, para se visualizar quando, como, em que situações e por qual motivo deverá haver tributação, e em que intensidade e de que forma será imputada a tributação ao contribuinte, deve-se aprofundar os estudos no que tange à regra-matriz de incidência tributária específica do caso em análise.

Importante relembrar que o posicionamento tendente a considerar a regra-matriz de incidência tributária como norma encontra-se devidamente explicitado no subitem anterior (“*3.1. Regra-matriz de incidência tributária: conceito, critérios e importância*”).

Ademais, insta frisar que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza apresenta diversas variações, sendo impossível, ao nosso ver, definir apenas uma norma jurídica que estabeleça a sua tributação. Nesse sentido, afirma-se que são várias as possibilidades de construção de regras-matrizes de incidência tributária, apesar de se tratar de apenas um tributo, sendo que, obviamente, iremos nos ater, tão somente, ao ganho de capital no exterior auferido por residente no Brasil.

Antes de adentrar em cada um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária do ganho de capital no exterior auferido por residente no Brasil, serão abordados alguns aspectos sobre o tema de maneira genérica trazidos pela legislação atinente ao assunto, ainda que boa parte já tenha sido objeto de argumentação no subitem “*2.3. Residência: elemento de conexão*” (supra).

Em primeira medida, não obstante a autorização constitucional para a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (artigo 153, inciso III, da Constituição Federal) e a previsão desta Magna Carta de que este imposto deve seguir o princípio da universalidade (artigo 153, § 2º, inciso I), a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, apresenta a tributação sobre o ganho de capital às pessoas físicas residentes no Brasil, conforme seu artigo 1º, *caput*, e deixa de limitar o alcance da tributação por fatores como nacionalidade, localização e origem do rendimento ou da fonte de onde originam, nos termos do seu artigo 3º, § 4º, ambos os dispositivos citados abaixo:

*“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.”<sup>55</sup>;*

*“Art. 3º [...]”*

*§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”<sup>56</sup>*

Na mesma linha, o Regulamento do Imposto de Renda de 1.999 determina que a tributação independe da denominação do rendimento, assim como sua condição jurídica, localização, nacionalidade, origem, dentre outras figuras semelhantes:

*“Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”<sup>57</sup>*

Corroborando, ainda mais, com o pensamento levantado, a Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, traz a possibilidade de tributação do ganho de capital auferido no exterior por residente no Brasil de maneira genérica (artigo 1º), e retrata da identificação do ganho de capital na “[...] alienação de bens ou direitos e a liquidação ou resgate de aplicações financeiras adquiridos, a qualquer título, [...] bem

---

<sup>55</sup> BRASIL. **Lei n. 7.713**. Brasília, 22 de dezembro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Acesso em: 29/09/2016.

<sup>56</sup> BRASIL. **Lei n. 7.713**. Brasília, 22 de dezembro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Acesso em: 29/09/2016.

<sup>57</sup> BRASIL. **Decreto n. 3.000**. Brasília, 26 de março de 1999. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 01/10/2016.

*assim a alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, de propriedade de pessoa física, [...]” (artigo 14). Seguem os artigos mencionados para leitura:*

*“Art. 1º Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, inclusive de órgãos do Governo brasileiro localizados fora do Brasil, e os ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil, bem assim os rendimentos recebidos e os ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda, conforme o disposto nesta Instrução Normativa, sem prejuízo dos acordos, tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil ou da existência de reciprocidade de tratamento.”<sup>58</sup>;*

*“Art. 14. A alienação de bens ou direitos e a liquidação ou resgate de aplicações financeiras adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, bem assim a alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, de propriedade de pessoa física, estão sujeitos à apuração de ganho de capital tributável de acordo com o disposto no art. 24 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e sua regulamentação.”<sup>59</sup>*

Estes dispositivos legais, além de outros que poderiam eventualmente ser citados e que irão compor cada um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária do ganho de capital no exterior auferido por residente no Brasil, evidenciam que este ganho de capital é fato jurídico tributário, posto que previsto claramente na legislação e, portanto, havendo a sua constatação, caberá ao sujeito passivo da relação jurídico tributária proceder ao pagamento do imposto devido.

De outro lado, cumpre salientar que o objeto de estudo deste trabalho não pode ser confundido com a tributação de pessoas físicas residentes no exterior, situação esta, exemplificada, na hipótese do artigo 18, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1.995, *in verbis*:

*“Art. 18. O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.”<sup>60</sup>*

Adicionalmente, ressalta-se não integrar o objeto do presente trabalho a avaliação de Tratados Internacionais, sobretudo os Acordos de não bitributação, firmados entre Estados. Logo, será considerada a inexistência de qualquer tipo de convênio,

---

<sup>58</sup> BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 208**. Brasília, 27 de setembro de 2002. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079&>>. Acesso em: 29/09/2016.

<sup>59</sup> BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 208**. Brasília, 27 de setembro de 2002. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079&>>. Acesso em: 29/09/2016.

<sup>60</sup> BRASIL. **Lei n. 9.249**. Brasília, 26 de dezembro de 1995. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>. Acesso em: 01/10/2016.

focando-se apenas na legislação nacional e tornando-se desnecessária a avaliação da possibilidade de compensação do imposto pago em outro país, como, por exemplo, no caso do artigo 16, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002:

*“Art. 16. Os demais rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil, transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual.*

*§ 1º O imposto de renda pago em país com o qual o Brasil tenha firmado acordo, tratado ou convenção internacional prevendo a compensação, ou naquele em que haja reciprocidade de tratamento, pode ser considerado como redução do imposto devido no Brasil, desde que não seja compensado ou restituído no exterior.”<sup>61</sup>*

Por fim, cite-se, até com certa obviedade, que, para que se possa expor as implicações de cada um dos critérios, a residência, como elemento de conexão neste caso em comento, será considerada como identificadora e constatada, sendo que, para nossas análises posteriores, presumiremos a existência dela ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

### **3.2.2. Critério material**

Como já demonstrado ao longo deste trabalho, o critério material é o ponto central ou núcleo da obrigação tributária decorrente da formação da relação jurídico-tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo após a identificação, *in concreto*, da prática de fato jurídico tributário descrito hipoteticamente na norma jurídica correspondente.

Entretanto, afasta-se, novamente, a noção de que o critério material traduza por completo a conduta identificadora do fato jurídico tributário, tendo em vista a necessidade de complementação pelos aspectos temporal e espacial. Ainda assim, mesmo com a necessidade de preenchimento dos três aspectos do antecedente da norma para a verificação da ocorrência do fato jurídico tributário no mundo fenomênico, acredita-se que o critério material é visto normalmente com maior atenção e importância, pois apresenta ligação mais direta com a atuação ou conduta, na medida em que sendo a conjugação de verbo mais complemento, descreve a própria conduta, embora não se dedique a determinar o momento e local de ocorrência do fato jurídico.

---

<sup>61</sup> BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 208**. Brasília, 27 de setembro de 2002. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079&>>. Acesso em: 30/09/2016.

Ingressando no tema do ganho de capital no exterior auferido por residente no Brasil, já nos antecipamos às polêmicas acerca do conceito e definição de renda no item “1.3. Renda, proventos de qualquer natureza e ganho de capital”, sendo que concluímos que o ganho de capital é parte integrante da ideia de renda e proventos de qualquer natureza, o que revela que o ganho de capital está sujeito à tributação pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tributo este de competência da União Federal, de acordo com o teor do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal.

Assim sendo, genérica e sucintamente, o critério material do referido imposto é auferir renda ou proventos de qualquer natureza, já que o próprio dispositivo constitucional supracitado outorga competência para instituição de imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza. Contudo, com a finalidade de trazer noção específica ao caso em comento, corroborando com o ideal de que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui diversas normas jurídicas aplicáveis, logo, permite a construção de regras-matrizes de incidência tributária, propomos o critério material do objeto deste trabalho como perceber ou auferir ganho de capital, portanto, a obtenção de diferença positiva entre o custo para aquisição e o valor de alienação de determinado bem ou direito, evidenciando acréscimo patrimonial.

Essa variação positiva pode decorrer de diversas situações de alienação de bens ou direitos, tais como: venda de bens móveis ou imóveis; alienação de quotas ou ações de pessoas jurídicas, resgates de aplicações financeiras, etc.

Destaca-se que a legislação atinente ao tema legitima tal conclusão do critério material, posto que os artigos 1º e 2º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, utilizam-se do vocábulo “*percebidos*” quando é feita referência aos ganhos de capital, ao passo que os §§ 1º e 3º, do artigo 117, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1.999, fazem menção ao ganho de capital “*auferido*”.

Obviamente que noções não integrantes na definição de ganho de capital estão excluídas do próprio critério material, logo, inexistindo acréscimo ao patrimônio pelo resultado positivo entre alienação e aquisição, não há que se falar em auferimento de ganho de capital. Nesta esteira, o artigo 22, parágrafo único, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, por exemplo, demonstra duas situações em que não se verifica ganho de capital:

*“Parágrafo único. Não se considera ganho de capital o valor decorrente de indenização por desapropriação para fins de reforma agrária, conforme o disposto no § 5º do art. 184 da Constituição Federal, e de liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo a objeto segurado.”<sup>62</sup>*

### 3.2.3. Critério espacial

O critério espacial correspondente ao objeto deste trabalho pode gerar questionamentos, na medida em que se distancia da ideia convencional do local de acontecimento do fato jurídico tributário, afinal, a visão mais comum seria de construir raciocínio no qual cada ente político institui tributos e os arrecada dentro dos seus limites territoriais, portanto, o fato ocorreria nesta localidade específica. Esta “regra básica” seria decorrente da noção de que tributos da União teriam de acontecer dentro do território nacional, os do Estado ocorreriam dentro deste, unicamente, e assim sucessivamente. Todavia, afirma-se ser impossível que esta “regra básica” persista em todas as situações, conforme explanaremos na sequência.

Primeiramente, como já abordado no subitem “3.1. Regra-matriz de incidência tributária: conceito, critérios e importância”, o critério espacial assume algumas vertentes a depender do caso prático, corroborando com o entendimento pela possibilidade de exceções, por assim dizer, à “regra básica”.

Ademais, é sabido que este critério pode atingir fatos jurídicos produzidos no exterior, como na hipótese dos ganhos de capital auferidos fora do país por residente no Brasil. A justificativa para isto, no caso em comento, inicia-se com a compreensão e aplicação da noção de universalidade.

Ao longo do presente trabalho, foi apresentada a definição do princípio da universalidade, não obstante a menção à necessidade de sua observância no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, por ser um de seus critérios informadores, nos termos do artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Fato é que a universalidade é exatamente o que garante a “[...] amplitude do poder de tributar”<sup>63</sup>, permitindo que a lei brasileira alcance fatos praticados fora de seus limites territoriais. Adicionalmente, vale ressaltar a importância do elemento de conexão

---

<sup>62</sup> BRASIL. **Lei n. 7.713**. Brasília, 22 de dezembro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Acesso em: 29/09/2016.

<sup>63</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 220.

“residência”, pois este que assegura a possibilidade de incidência da norma do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza presente no Ordenamento Jurídico Brasileiro aos ganhos de capital obtidos no exterior. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, em seu artigo 6º, determina que a partir do momento em que certa pessoa passa à condição de residente no Brasil, fica sujeita às leis do país.

Apenas para não restar dúvidas, a utilização do vocábulo “possibilidade” decorre do entendimento de que a incidência depende do fato ser vertido em linguagem competente para estar sujeito às implicações legais sobre o mesmo, transformando-o em fato jurídico tributário.

Finalmente, reprisada a possibilidade da lei brasileira ser aplicada a fatos externos, frise-se que o critério espacial define onde, efetivamente, ocorre o fato jurídico tributário, não se confundindo o campo de vigência da lei, que seria o próprio território nacional. Nesse sentido, a reflexão de Paulo de Barros Carvalho:

*“[...] percebemos, com transparente nitidez, que critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas.”<sup>64</sup>*

Portanto, genericamente, enuncia-se que o critério espacial do ganho de capital é o território nacional e internacional, ante a ausência de limitação ao alcance de fatos produzidos no exterior, consoante previsões dos artigos 153, inciso III e o § 2º, inciso I, da Constituição Federal, 43, §§ 1º e 2º, do Código Tributário Nacional, e 1º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, na forma explanada no subitem “2.3. Residência: elemento de conexão”.

No entanto, numa visão mais aprofundada do objeto deste trabalho, qual seja, o ganho de capital no exterior auferido por residente no Brasil, acredita-se que o critério espacial específico seria o exterior ou território externo ao brasileiro ou da União Federal, já que este é o local da ocorrência do fato jurídico tributário, posto que o ganho de capital, neste caso, é verificado no exterior.

Fortalecendo e confirmando esta noção, os artigos 8º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, e 1º, da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002,

---

<sup>64</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 264.

ressaltam a tributação específica do ganho de capital auferido no exterior por residentes no Brasil, assim como Paulo de Barros Carvalho expressa a clara possibilidade do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, do qual o ganho de capital está inserido, alcançar fatos que superam as fronteiras do país:

*“[...] o IR alcança, em linhas genéricas, não só os acontecimentos verificados no território nacional, mas até fatos, explicitamente tipificados, e que se compõem para além de nossas fronteiras.”<sup>65</sup>*

#### **3.2.4. Critério temporal**

O critério temporal pode ser definido, em apertada síntese, como o efetivo momento da prática da conduta e da consequente constatação da formação do fato jurídico tributário, não podendo, de maneira alguma, ser equiparado ou confundido com o instante adequado para o pagamento do tributo. Assim, distanciam-se os momentos de constatação do fato jurídico tributário e de recolhimento do tributo, já que são situações distintas, ainda que possam, hipoteticamente, ocorrer em mesmo lapso temporal.

Até porque, Paulo de Barros Carvalho afirma que:

*“Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.”<sup>66</sup>*

O mesmo autor, em outra obra, precisa ainda mais o entendimento acerca do critério temporal no que tange ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza:

*“Esse instante, no caso do imposto sobre a renda, consiste no derradeiro momento do último dia relativo ao período de competência, ou seja, ao átimo final do exercício financeiro.”<sup>67</sup>*

Seguindo o raciocínio deste doutrinador, apesar de muito se falar deste imposto ser “complexivo”, visto que os rendimentos são percebidos durante inúmeros dias do ano, sobretudo mensalmente, via “Carnê-leão”, acreditamos que a tributação é, na realidade, anual, portanto, acredita-se que a melhor doutrina é aquela que defende que o critério temporal do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é o último momento

---

<sup>65</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 265.

<sup>66</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 266.

<sup>67</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 681.

do dia 31 de dezembro do ano em que a renda, rendimento, provento ou ganho de capital é auferido.

Diversas são as previsões legais atinentes ao objeto deste trabalho que corroboram com o pensamento supracitado, podendo ser citado, por exemplo, o artigo 2º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, que demonstra que os ganhos de capital de pessoas físicas serão devidos mensalmente, na medida de sua obtenção:

*“Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.”<sup>68</sup>*

Saliente-se que o fato do imposto ser devido mensalmente não altera seu critério temporal “anual”, pois eventuais recolhimentos mensais são visualizados como antecipação do imposto anual. Ademais, não há que se falar em afastamento do ganho de capital desta sistemática própria do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, visto que já solidificamos que o ganho de capital é tributado pelos mesmos mecanismos deste imposto, reforçando-se que os artigos 8º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, e 7º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1.995, impõem a necessidade do pagamento de imposto de renda em caso de ganho de capital.

A “anuidade” do critério temporal do ganho de capital não é afetada, também, por determinações normativas que estabelecem a tributação exclusiva desta situação, como no caso dos artigos 18, § 2º, da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1.990, e 21, § 2º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1.995, pois ainda assim, os ganhos de capital serão parte integrante da declaração de imposto de renda anual de certa pessoa e estarão, claramente, dentro da sistemática deste imposto, mesmo que já tenham sido tributados anteriormente.

Outrossim, o critério temporal permanece com mesma compreensão ainda que se visualize hipótese de ganho de capital percebido em moeda estrangeira, seja no resgate de aplicações financeiras, seja alienação de bens ou direitos, dentre outras situações. Afinal, o artigo 14, da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, remete o tema às disposições da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e este último Diploma Legal determina, no caso específico de alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, a apuração na declaração de ajuste (anual), portanto,

---

<sup>68</sup> BRASIL. **Lei n. 7.713**. Brasília, 22 de dezembro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Acesso em: 07/10/2016.

fortalecendo a noção de que o critério temporal é último momento do dia 31 de dezembro de cada ano. Segue artigo 24, § 2º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

*“Art. 24. O ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, será apurado de conformidade com o disposto neste artigo, mantidas as demais normas da legislação em vigor.*

*§ 2º Na hipótese de alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, o imposto será apurado na declaração de ajuste.”<sup>69</sup>*

Finalmente, deve-se manter a cautela quando da interpretação da legislação para se evitar confusão entre o critério temporal e o momento do recolhimento do imposto, já que, exemplificando, o artigo 8º, § 2º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, tratando, inclusive, dos ganhos de capital no exterior auferidos por residentes no Brasil determina o pagamento do imposto “[...] até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.”<sup>70</sup>, porém, obviamente, esta regra diz respeito exclusivamente à adequada quitação do tributo e não de seu critério temporal.

### **3.2.5. Critério pessoal**

O critério pessoal integra o consequente da regra-matriz de incidência tributária, juntamente com o critério quantitativo, e possui o condão de estabelecer os sujeitos da relação jurídico-tributária formada após a constatação do fato descrito hipoteticamente na norma, quando vertido em linguagem competente.

#### **3.2.5.1. Sujeito ativo**

Quanto ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária, é levantada problemática na identificação deste, sobretudo por conta do fenômeno da parafiscalidade. Merece reflexão situação em que haja transferência da capacidade tributária ativa, pois seria adequada a manutenção do ente político competente para instituição do tributo no polo ativo da relação ou substituição pela pessoa capaz de arrecadar o tributo, ante o recebimento da atribuição por meio da parafiscalidade?

---

<sup>69</sup> BRASIL. **Medida Provisória n. 2.158-35**. Brasília, 24 de agosto de 2001. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm)>. Acesso em: 06/10/2016.

<sup>70</sup> BRASIL. **Lei n. 7.713**. Brasília, 22 de dezembro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Acesso em: 07/10/2016.

A compreensão que se obtém das lições de Paulo de Barros Carvalho<sup>71</sup> é de que o sujeito ativo poderia ser outra pessoa que não o ente competente para instituir o tributo, tendo em vista que este sujeito seria aquele que possui o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. Há, inclusive, crítica deste doutrinador à redação do artigo 119, do Código Tributário Nacional.

Concordamos com a reflexão do nobre doutrinador, posto que o pensamento segue a estrutura lógica da relação jurídica, na qual o sujeito ativo possui direito subjetivo de exigir o cumprimento de uma prestação, no caso pecuniária, ao sujeito passivo, que tem o dever jurídico de cumprir à prestação.

Entretanto, é complicado simplesmente desconsiderar a disposição do artigo 119, do Código Tributário Nacional, já que, ao que consta, permanece vigente em nosso Ordenamento Jurídico:

*“Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”<sup>72</sup>*

Note-se que o artigo citado vincula a exigência do cumprimento ao titular da competência, a qual se apresenta como indelegável, nos termos do artigo 7º, do mesmo Diploma Legal.

Desta maneira, numa acepção positivista, somente os entes políticos competentes para instituir os seus respectivos tributos poderiam figurar como sujeito ativo das relações jurídico-tributárias referentes à incidência e pagamento de tributos.

Entretanto, fala-se em sujeição ativa direta e indireta, já que a doutrina encabeçada por Paulo de Barros Carvalho<sup>73</sup> discorda de uma interpretação literal do artigo 119, do Código Tributário Nacional, abrindo possibilidade a esta segregação. Em síntese, o sujeito ativo direto seria o próprio ente tributante, competente para tal (União Federal, Estados, Municípios e Distrito Federal), ao passo que o sujeito ativo indireto seria o ente parafiscal, que recebeu a atribuição ou aptidão para cobrar e fiscalizar o recolhimento do tributo.

---

<sup>71</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 295 a 298.

<sup>72</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 07/10/2016.

<sup>73</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 295 a 298.

Considerando as observações mencionadas acima, bem como a legislação aplicável ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o sujeito ativo que comporia o critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária do objeto de análise deste trabalho, a saber, o ganho de capital auferido no exterior por residente no Brasil, seria a União Federal por ser único ente competente para a instituição deste imposto, consoante previsão do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal. Todavia, se considerarmos a separação entre sujeito ativo direto e indireto, teríamos como primeiro a União Federal e como sujeito ativo indireto a Receita Federal do Brasil, por ser o órgão competente para apuração, fiscalização e cobrança do tributo.

### **3.2.5.2. Sujeito passivo**

O sujeito passivo é a pessoa integrante na relação jurídico-tributária que apresenta o dever jurídico de realizar certa prestação em favor do sujeito ativo. Em direito tributário, sobretudo nas obrigações tributárias, a prestação é pecuniária e relacionada ao pagamento de tributo, sendo que, em regra, o sujeito passivo é o próprio contribuinte, ou seja, aquele que produziu o fato jurídico tributário, podendo a lei, excepcionalmente, estabelecer a substituição deste sujeito por outro responsável.

Especificamente no ganho de capital auferido no exterior por residentes no Brasil, o sujeito passivo será a própria pessoa física que auferiu ou obteve o ganho de capital, até porque o fato de residir no país facilita a tributação, sendo desnecessária eventual representação (procurador), mais visível em casos de não-residentes, como na hipótese do artigo 30, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001:

*“Art. 30. O imposto devido sobre os ganhos de capital de que trata esta Instrução Normativa deve ser pago pelo:*

*II - procurador do alienante, em nome deste, se este for não-residente no País;”<sup>74</sup>*

Retomando o ganho de capital analisado neste trabalho, diversas são as previsões legais que confirmam que a sujeição passiva, *in casu*, recai sob a pessoa física que percebe este rendimento ou ganho, podendo ser citados os artigos 1º e 8º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, e artigo 30, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de

---

<sup>74</sup> BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 84**. Brasília, 11 de outubro de 2001. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14400&visao=anotado>>. Acesso em: 03/10/2016.

outubro de 2001. Afinal, o artigo 8º, da citada Lei, por exemplo, enuncia que estará sujeita à incidência do imposto sobre a renda a pessoa que receber ou obter, de fontes situadas no exterior, ganhos de capital.

### **3.2.6. Critério quantitativo**

Finalizando a regra-matriz de incidência tributária, o critério quantitativo, já explanado no subitem “3.1. Regra-matriz de incidência tributária: conceito, critérios e importância”, completa o consequente da norma em conjunto com o critério pessoal e tem a finalidade de trazer, por meio das noções de base de cálculo e alíquota, o montante da exação que será imposta ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

#### **3.2.6.1. Base de cálculo**

A base de cálculo traduz a quantificação ou mensuração da materialidade do fato jurídico tributário, logo, identifica-se a base sobre a qual será calculado o tributo. No caso específico do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, naturalmente, a base de cálculo será a renda ou o provento obtido, assim, no ganho de capital auferido no exterior por residentes no Brasil, a base de cálculo será o próprio ganho de capital percebido.

Desta maneira, torna-se importante a compreensão do que se entende por ganho de capital e a correta forma de calculá-lo. Em linhas gerais, seguindo, inclusive, o disposto no artigo 2º, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, o ganho de capital é conceituado como a diferença positiva resultante do valor da alienação de determinado bem ou direito, diminuído do custo para a aquisição do mesmo bem ou direito em momento pretérito.

O custo para aquisição, geralmente, é o próprio preço pago para a aquisição do bem ou do direito, havendo algumas exceções específicas, sobretudo de acordo com o teor do artigo 16, *caput*, incisos e §§, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988:

*“Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:*

*I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;*

*II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto de Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;*

*III - o valor da avaliação do inventário ou arrolamento;*

*IV - o valor de transmissão, utilizado na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;*

*V - seu valor corrente, na data da aquisição.*

*§ 1º O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.*

*§ 2º O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.*

*§ 3º No caso de participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.*

*§ 4º O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.”<sup>75</sup>*

Em sentido semelhante, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, trata do custo de aquisição, segregando-o em inúmeras situações, conforme seus artigos 5º ao 18, contudo, observa-se pela leitura de todos os dispositivos que a ideia central é de o custo de aquisição exprimir o montante correspondente à entrada do bem ou direito no patrimônio da pessoa física.

De outro lado, o valor da transmissão ou da alienação é exatamente aquele preço praticado na venda ou cessão de determinado bem ou direito, com a ressalva das operações em que o valor não se expresse em dinheiro, oportunidade em que haverá arbitramento, por valor de mercado, de quanto será considerada a transmissão ou alienação, inteligência do artigo 19, *caput* e parágrafo único, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, e artigo 19, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

Ademais, importante ressaltar que a mensuração da base de cálculo no caso do ganho de capital será sempre feita em reais, visto que se trata da moeda vigente no Brasil. Esta dinâmica inclui, por exemplo, os investimentos em moeda estrangeira no exterior, sendo devida a conversão para reais na data da realização da operação, destacando-se que será considerada a situação fática (movimentações ou ganhos) em dólares estadunidenses para posterior conversão em reais e apuração da base de cálculo do imposto, nos termos

---

<sup>75</sup> BRASIL. **Lei n. 7.713.** Brasília, 22 de dezembro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Acesso em: 03/10/2016.

dos parágrafos 3º e 5º, do artigo 24, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

*“Art. 24. O ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, será apurado de conformidade com o disposto neste artigo, mantidas as demais normas da legislação em vigor.*

[...]

*§ 3º A base de cálculo do imposto será a diferença positiva, em Reais, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou direito, da moeda estrangeira mantida em espécie ou valor original da aplicação financeira.*

[...]

*§ 5º Na hipótese de aquisição ou aplicação, por residente no País, com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira, a base de cálculo do imposto será a diferença positiva, em dólares dos Estados Unidos, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou do direito, convertida para Reais mediante a utilização do valor do dólar para compra, divulgado pelo Banco Central do Brasil para a data da alienação, liquidação ou resgate, ou, no caso de operação a prazo ou a prestação, na data do recebimento de cada parcela.”<sup>76</sup>*

Há, ainda, a possibilidade de redução do ganho de capital, portanto, da própria base de cálculo, nas hipóteses de alienações de bens imóveis que tenham sido adquiridos ou incorporados até o ano de 1.988, devendo-se aplicar percentuais específicos a depender do ano em questão, nos termos do artigo 18, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988.

Para finalizar o tema, não se pode deixar de citar a forma de calcular o ganho de capital nos casos em que se visualize permuta com torna em dinheiro, devendo-se seguir a lógica do parágrafo único do artigo 138, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1.999, para a adequada determinação da base de cálculo:

*“Parágrafo único. No caso de permuta com recebimento de torna em dinheiro, o ganho de capital será obtido da seguinte forma:*

*I - o valor da torna será adicionado ao custo do imóvel dado em permuta;*

*II - será efetuada a divisão do valor da torna pelo valor apurado na forma do inciso anterior, e o resultado obtido será multiplicado por cem;*

---

<sup>76</sup> BRASIL. **Medida Provisória n. 2.158-35**. Brasília, 24 de agosto de 2001. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm)>. Acesso em: 06/10/2016.

*III - o ganho de capital será obtido aplicando-se o percentual encontrado, conforme inciso II, sobre o valor da torna.”<sup>77</sup>*

### **3.2.6.2. Alíquota**

Conceitualmente, a alíquota é a parcela que será aplicada sobre a base de cálculo para a determinação da exação a que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária estará sujeito. Como já argumentado em outras passagens neste trabalho, a alíquota pode ter apresentação por percentual ou *ad valorem*.

Cumpre frisar que, pelo fato do ganho de capital ser apresentado como valor, nos termos trazidos no subitem anterior (“3.2.5.1. *Base de cálculo*”), a alíquota ou as alíquotas aplicáveis ao objeto deste trabalho serão, necessariamente, percentuais, posto que apenas desta maneira é possível o alcance do tributo que deve ser recolhido.

Histórica e genericamente, os ganhos de capital obtidos por pessoas físicas nas alienações de bens e direitos sujeitavam-se a uma alíquota de 15% (quinze por cento), conforme redação original do artigo 21, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1.995. Entretanto, com o advento da Medida Provisória nº 692, de 22 de setembro de 2015, e, posteriormente, da Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, foram implementadas alterações na redação do artigo citado e ficou estabelecida uma progressividade de alíquotas no ganho de capital, portanto, quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota aplicável, havendo possibilidade de imposição de alíquotas nos percentuais de 15% (quinze por cento), 17,5% (dezessete e meio por cento), 20% (vinte por cento) e 22,5% (vinte e dois e meio por cento), nos termos da atual redação dos incisos do artigo 21, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1.995, já citados no subitem “1.3.3. *Ganho de capital como integrante da noção de renda e proventos de qualquer natureza*”.

Importante frisar que apesar do artigo 5º, da Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016 descrever que este instrumento normativo entra em vigor na data de sua publicação e que estaria apto a produzir efeitos desde 1º de janeiro de 2016, não se pode deixar de observar o princípio da anterioridade do exercício financeiro, aplicável à disciplina do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, consoante o previsto no artigo 150, § 1º, da Constituição Federal. Desta maneira, compreende-se que a citada lei, na realidade, somente produzirá efeitos no primeiro dia do exercício financeiro após a sua

---

<sup>77</sup> BRASIL. **Decreto n. 3.000**. Brasília, 26 de março de 1999. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 10/10/2016.

publicação, portanto, em 1º de janeiro de 2017, já que posicionamento contrário descumpriria com a noção de princípio constitucionalmente protegido, a saber, o da anterioridade.

Em sentido semelhante, a Receita Federal do Brasil se posicionou, quando procedeu à elaboração do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3, de 27 de abril de 2016:

*“Art. 1º Os arts. 1º e 2º da Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, conversão da Medida Provisória nº 692, de 22 de setembro de 2015, produzirão efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017.”<sup>78</sup>*

Vale ressaltar que as alíquotas mencionadas anteriormente são aplicáveis inclusive nas liquidações e resgates de aplicações financeiras, bem como nas alienações de moeda estrangeira em espécie, embora os artigos 8º e 9º da Instrução Normativa SRF nº 118, de 28 de dezembro de 2000 permanecem fazendo menção à alíquota de 15% (quinze por cento), mesmo com o advento das alíquotas progressivas trazidas pela Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016. Acredita-se que a ausência de atualização pode ter persistido, em virtude da referida lei não estar produzindo efeitos no momento, como acima tratado, contudo, deve-se ficar claro que uma vez apta a ser aplicada, suas alíquotas passarão a ter de ser observadas nas hipóteses deste parágrafo.

De forma diversa às regras das Leis nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e nº 13.259, de 16 de março de 2016 (supra), o artigo 18, inciso I, da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, estabeleceu a aplicação de alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) à pessoa física que obter ganhos de capital definidos nos parágrafos 2º e 3º, do artigo 3º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988:

*“§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.*

*§ 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*

---

<sup>78</sup> BRASIL. **Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3**. Brasília, 27 de abril de 2016. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=73308&visao=anotado>>. Acesso em: 10/10/2016.

*própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*”<sup>79</sup>

Portanto, surge conflito aparente de normas, já que de um lado se tem alíquota de 15% (quinze por cento) e/ou progressivas (a partir de 1º de janeiro de 2017) e, do outro, há definição de percentual de alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o ganho de capital auferido pela pessoa física. Para sanar esta antinomia jurídica, visualizam-se duas opções: considerar a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1.995 como vigente, por ser posterior à Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1.990 e tratar de assunto semelhante sem que haja qualquer compatibilidade ou entender que a última lei, ainda que anterior, estabelecia normas específicas a casos especiais, não cabendo a norma posterior revogá-la pelo fato de ser genérica. Ambas as possibilidades seguem, respectivamente, os ditames dos parágrafos 1º e 2º, do artigo 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro:

*“Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.*

*§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.*

*§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.*”<sup>80</sup>

Avaliando os parágrafos 2º e 3º, do artigo 3º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, notamos que são apresentadas situações genéricas de ganho de capital, tanto que, no parágrafo segundo fala-se em “[...] alienação de bens ou direitos de qualquer natureza [...]” e no parágrafo terceiro há referência “[...] as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição [...]”. Assim sendo, não vislumbramos possibilidade de prevalência destes dispositivos e afastamento do artigo 21, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1.995, pois entendemos que esta última revogou os parágrafos 2º e 3º, do artigo 3º, da Lei nº 7.713, posto que abordavam mesmo assunto, qual seja, ganho de capital de pessoas físicas, e a permanência de todos os dispositivos legais causaria antinomia jurídica, ante a incompatibilidade das previsões.

Assim, pela noção de que lei posterior revoga lei anterior, nos termos do artigo 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, acreditamos que deva

---

<sup>79</sup> BRASIL. **Lei n. 7.713**. Brasília, 22 de dezembro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Acesso em: 09/09/2016.

<sup>80</sup> BRASIL. **Decreto-lei n. 4.657**. Brasília, 04 de setembro de 1942. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm)>. Acesso em: 13/10/2016.

prevalecer, no que diz respeito à alíquota do ganho de capital de pessoas físicas, o teor do artigo 21, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1.995, sob pena de manutenção de contradições e incompatibilidades no Ordenamento Jurídico.

Por fim, investiga-se a aplicação de alíquota de 30% (trinta por cento) na fonte para os casos de ganho de capital pago a beneficiário não identificado, conforme artigo 47, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988. De início, verifica-se a impossibilidade de aplicação deste dispositivo ao caso analisado neste trabalho, por alguns motivos: primeiro, porque a ausência de identificação do beneficiário não nos permitiria identificar o elemento de conexão residência, impedindo a propagação dos efeitos da lei brasileira em fato oriundo do exterior; segundo, por se entender ser bastante complicada, numa análise preliminar, a possibilidade do Estado brasileiro impor tributação sobre fonte estrangeira por ausência de identificação de beneficiário, quando isto pode, por exemplo, ter ocorrido pelo fato do beneficiário ser estrangeiro e assim, “estranho” ao Brasil e; terceiro, por conta do artigo seguinte (artigo 48, da mesma Lei), estabelecer que a tributação do artigo 8º, da Lei, qual seja, aquele que aborda os rendimentos e ganhos de capital derivados de fontes situadas no exterior, não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital tratados pelos artigos 41 a 47, deste mesmo Diploma Legal.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ganho de capital auferido no exterior por pessoa física residente no Brasil pode não ser tema largamente enfrentado pela doutrina, porém reserva importância atualmente, na medida em que dificilmente riquezas se criam ou são mantidas apenas num único país. É natural que a pessoa que obtenha rendimentos consideráveis realize expansão pelo mundo e possivelmente decida proceder a investimentos em países que não o Brasil, mesmo mantendo sua residência aqui.

A troca de informações, o câmbio de moedas e a decisão de realizar investimentos internacionais são facilitadas às últimas gerações pelo fenômeno da globalização e exige cautela dos Estados para evitar que haja evasão de receitas ou rendimentos de seus países, assim como para assegurar tratamento igual a todos os residentes. Em outras palavras, é dizer que cabe ao Estado, dentre outras atribuições, impedir que seus residentes “retirem” os rendimentos e ganhos obtidos no país e os destinem ilegalmente ou sem a devida tributação ao exterior, além da necessidade de se preservar tratamento igualitário às rendas e proventos de qualquer natureza auferidos por residentes no Brasil.

Para auxiliar na compreensão do argumentado, exemplificamos: duas pessoas (“A” e “B”) residentes no Brasil, pretendem realizar investimentos em imóveis para futuramente obter ganho de capital na revenda destes bens. “A” decide investir no mercado imobiliário nacional, ao passo que “B” objetiva perceber ganhos no mercado imobiliário internacional. Neste quadro, seria justo que “A” suportasse tributação sobre seu ganho de capital e “B” não? Haveria tratamento isonômico desta maneira?

Claro que pode haver quem defendida o respeito integral à territorialidade, e a tributação baseada no princípio da universalidade deve apresentar limites de aplicabilidade, contudo, no caso ilustrado, fica evidente, como na maioria das situações semelhantes, que a não tributação de “B” resultaria em tratamento desigual se considerado que ambos residem no país, sem contar que se tornaria vantajoso investir externamente, em especial em países com tributação inferior ao Brasil, mesmo a pessoa residindo no país.

Com o aprofundamento do tema, verifica-se, de início, a constitucionalidade da tributação pelo ganho de capital auferido no exterior por meio do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, ainda que a legislação brasileira acabe excedendo os

limites territoriais do país. A visão clássica de territorialidade, por sua vez, encontra-se ultrapassada e deve ser conciliada com o princípio da universalidade, constitucionalmente previsto no artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, obtendo-se como resultado a conclusão de que a extensão do poder de tributar da União Federal para alcançar fatos jurídicos produzidos no exterior, *in casu*, o ganho de capital, possui integral embasamento no Ordenamento Jurídico brasileiro.

Afinal, seguindo as noções do princípio da universalidade, a efetiva tributação pelo referido imposto deve abranger todas as rendas, rendimentos e proventos, independentemente da origem, nacionalidade ou localização destes. Ademais, a limitação da propagação da lei brasileira vem por meio da necessária identificação de elemento de conexão específico para “conectar” o fato praticado no exterior à lei brasileira, que no caso em tela, é a residência. Até porque, inexistindo qualquer ligação da pessoa física com o Estado brasileiro, seria injusta, sem qualquer sustentação lógica e contrária ao direito, a imposição de exação e colocação desta como sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Importante lembrar que, mesmo não constituindo objeto deste trabalho, Tratados Internacionais são firmados entre países para evitar que haja tributação demasiada ou “repetida” (bitributação e *bis in idem*), porém num enfoque apenas interno, verifica-se, portanto, a relevância de se proceder à tributação do ganho de capital auferido no exterior por pessoa física residente no Brasil para que seja concedido tratamento isonômico aos residentes no país, não obstante a necessidade de atuação estatal nesse sentido para se evitar descumprimentos de princípios constitucionais, como o da universalidade, bem como se instalar, por assim dizer, mecanismo com a função de controle fiscal tanto para evitar a “saída” de rendimentos do país, como para impedir que rendimentos de residentes da nação deixem de sofrer as exações devidas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAUJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição, 9ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005

BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral de Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

Dicionário de Português Online (Dicio). Disponível em: < <https://www.dicio.com.br> >. Último acesso em: 09/09/2016.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 75

FILHO, José Luiz Crivelli. **A norma de Competência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas: limitações materiais e imunidades “implícitas”**. Revista de Direito Tributário, n. 122, São Paulo: Malheiros, 2015.

HUSEK, Carlos Roberto. **Curso de Direito Internacional Público**. 9ª edição. São Paulo: LTr, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (Coordenadores). **Direito tributário: tributação dos mercados financeiro e de capitais e dos investimentos internacionais**. 1ª edição - Série GVlaw. São Paulo: Saraiva, 2011.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4ª edição, 5ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

*Legislação:*

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

Último acesso em: 05/09/2016.

BRASIL. **Lei n. 5.172**. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Último acesso em: 30/09/2016.

BRASIL. **Lei n. 7.713**. Brasília, 22 de dezembro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Último acesso em: 25/09/2016.

BRASIL. **Lei n. 8.134**. Brasília, 27 de dezembro de 1990. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm)>. Último acesso em 09/10/2016.

BRASIL. **Lei n. 8.981**. Brasília, 20 de janeiro de 1995. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm)>. Último acesso em: 28/09/2016.

BRASIL. **Lei n. 9.249**. Brasília, 26 de dezembro de 1995. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>. Último acesso em: 03/10/2016.

BRASIL. **Lei n. 13.259**. Brasília, 16 de março de 2016. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/L13259.htm#art1](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13259.htm#art1)>.

Último acesso em: 10/10/2016.

BRASIL. **Medida Provisória n. 2.158-35**. Brasília, 24 de agosto de 2001. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm)>. Último acesso em: 07/10/2016.

BRASIL. **Medida Provisória n. 692**. Brasília, 22 de setembro de 2015. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv692.htm#art1](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv692.htm#art1)>.

Último acesso em: 10/10/2016.

BRASIL. **Decreto-lei n. 4.657**. Brasília, 04 de setembro de 1942. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm)>. Último acesso em: 13/10/2016.

BRASIL. **Decreto n. 3.000**. Brasília, 26 de março de 1999. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Último acesso em: 05/10/2016.

BRASIL. **Decreto n. 7.212**. Brasília, 15 de junho de 2010. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)>. Último acesso em: 03/10/2016.

BRASIL. **Decreto n. 7.660**. Brasília, 23 de dezembro de 2011. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/decreto/d7660.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7660.htm)>. Último acesso em: 10/10/2016.

BRASIL. **Decreto n. 8.442**. Brasília, 29 de abril de 2015. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/Decreto/D8442.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Decreto/D8442.htm)>. Último acesso em: 05/10/2016.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 84**. Brasília, 11 de outubro de 2001. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14400&visao=anotado>>. Último acesso em: 05/10/2016.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 118**. Brasília, 28 de dezembro de 2000. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=14802>>. Último acesso em: 06/10/2016.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 208**. Brasília, 27 de setembro de 2002. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079&>>. Último acesso em: 03/10/2016.

BRASIL. **Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3**. Brasília, 27 de abril de 2016. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=73308&visao=anotado>>. Último acesso em: 13/10/2016.