

Inspere

LLM Direito Tributário

Stella Bere de Freitas

O Ganho de Capital do Não-residente no Brasil

São Paulo

2019

Stella Bere de Freitas

O Ganho de Capital do Não-residente no Brasil

Artigo apresentado ao programa de LLM Direito Tributário como requisito parcial para a obtenção do título de pós-graduada em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Régis F. R. Braga

São Paulo

2019

Freitas, Stella Bere de.
O Ganho de Capital do Não-residente no Brasil.
Stella Bere de Freitas – São Paulo, 2019.
31 f.
Artigo. LLM Direito Tributário – Insper, 2019.
Orientador: Prof. Régis F. R. Braga
Não-residente. Imposto de Renda. Rendimento. Ganho de capital. Princípio da Legalidade.

Resumo

O presente trabalho trata do ganho de capital auferido pelo não-residente no Brasil. Após a conceituação das figuras do residente fiscal no Brasil, bem como do não-residente, ambas tratadas tanto do ponto de vista civil, quanto tributário, será abordada a descrição do fato gerador do imposto de renda, enveredando pelo conceito legal de renda. Em um segundo momento, será iniciada a discussão sobre o conflito estabelecido entre as metodologias de cálculo para o ganho de capital ditadas tanto pela Lei 9.249 de 1996 e a Medida Provisória 2.158 de 2001 quanto pela Instrução Normativa 1.455 de 2014. O conflito se dá em razão de ambas as disposições serem diametralmente opostas, haja vista a Instrução Normativa ter criado metodologia nova completamente em desacordo com a lei. Para dirimir o aludido conflito tomaremos como base o princípio da legalidade, que aduz que o tributo só pode ser criado por lei. Nesse sentido, sustenta-se a total inconstitucionalidade da Instrução Normativa.

Palavras-chave: Não-residente. Imposto de Renda. Rendimento. Ganho de capital. Princípio da Legalidade.

Abstract

This paper encompasses the discussion of the capital gain earned by a non-resident in Brazil. Initially, there is an explanation regarding the concept of tax resident in Brazil as well as the non-resident, both concepts analyzed from a civil and tax perspective. After that, it shall be discussed the triggering event of the income tax with a conceptual analysis of the legal concept of income. Further to those definitions, we will discuss the conflict between two different calculation methodologies considering the capital gain. Those methodologies are indicated in Law 9,249 of 1996 and the Provisional Measure 2,158 of 2001 and in the Normative Instruction 1,455 of 2014. The conflict is established because both rules contain a complete different orientation. The Normative Instruction envisages a completely new calculation methodology not in compliance with the disposal of the Law and Provisional Measure. With the aim to resolve this conflict we will analyze the legality principle, which rules that the tax shall only be instituted by law. In this sense, it is sustained that the Normative Instruction is completely unconstitutional.

Keyword: Non-resident. Income tax. Income. Capital Gain. Legality principle.

Sumário

1. Introdução.....	8
2. Conceito de residente.....	10
2.1. A residência das pessoas físicas.....	12
2.2. A residência das pessoas jurídicas	13
2.3 . Conceito de não-residente.....	15
3. O imposto de renda.....	17
3.1 Conceito de Renda.....	18
4. Os tipos de renda auferida no Brasil pelo não-residente	22
4.1 Juros.....	22
4.2 Juros sobre capital próprio.....	23
4.3 Dividendos.....	23
4.4. Ganho de capital.....	24
5. Os dispositivos que tratam do ganho de capital: Lei 9.249/1996 e a Medida Provisória nº 2.158-35/2001	26
5.1 . A Instrução Normativa nº 1.455/2014	27
5.2 . O conflito entre a Lei nº 9.249/1996 e a Instrução Normativa nº 1.455/2014.....	28
6. Princípios Constitucionais	30
6.1 . Princípio da Legalidade.....	30
6.2 . Conflito entre lei e instrução normativa.....	33
6.3 . Dirimindo o conflito entre a lei e a instrução normativa	36
7 Conclusão.....	38
8 Bibliografia	40

1. Introdução

Este trabalho tem como intuito explorar e debater o tema relativo ao imposto de renda incidente sobre o ganho de capital do não-residente no Brasil, que será discutido analisando todos os prismas, todavia, sem a pretensão de esgotá-lo.

Inicialmente, o trabalho tratará da conceituação conforme o Direito brasileiro do residente fiscal no Brasil e do conceito de não-residente. Optamos por iniciar a análise pelo sujeito passivo do imposto de renda por entender que, neste caso, primeiramente é importante identificar o foco do trabalho, qual seja, o não-residente, conceituando-o valendo-nos de definições do Direito Civil. Após essa conceituação, iremos então estabelecer o critério de domicílio, e depois do Direito Tributário, fixando, assim a ideia de residente para fins fiscais brasileiros.

Após estabelecermos os conceitos de residente e não-residente, avançaremos com uma análise conceitual do Imposto de Renda, buscando esclarecer conceitos como renda e lucro e dissecando os elementos matriciais deste tributo.

Analisado o conceito de renda e a hipótese de incidência do imposto de renda, discorrer-se-á sobre os tipos mais comuns de renda auferida pelo não-residente, quais sejam: juros, juros sobre capital próprio, dividendos e ganho de capital. Os três primeiros temas serão abordados de maneira um pouco mais superficial, uma vez que o foco do presente trabalho é o tratamento do ganho de capital.

A grande celeuma relativa ao ganho de capital auferido pelo não-residente se refere à composição do custo de aquisição, que se deve ter como base o valor constante do registro perante o Banco Central; ou seja, o valor em moeda estrangeira e posteriormente convertido para moeda local, ou ainda o valor em moeda local.

O principal efeito da diferença entre os dois métodos diz respeito ao resultado final da conversão, que pode ser exponencialmente diferente em cada uma das hipóteses. Consequentemente, este resultado afeta a determinação do ganho de capital auferido e gera um valor tributável muito diferente. Na sequência, demonstraremos com dois cálculos hipotéticos a diferença entre ambas as metodologias.

Nesse sentido, o trabalho pretende analisar que o não-residente vinha sendo equiparado para fins de ganho de capital à pessoa física residente fiscal no Brasil, que pode calcular o ganho de capital auferido com base na moeda de origem do investimento, que pode ser moeda nacional ou moeda estrangeira.

Contudo, em 2014, a Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa 1.455/2014, que estabeleceu que o ganho de capital auferido por não-residente seria tratado como a diferença positiva em reais. O entendimento ainda permanece.

O motivo jurídico para tal discussão se esbarra principalmente nos princípios da legalidade e hierarquia das normas, haja vista o conflito entre lei e instrução normativa que versam sobre o tema, embora confirmem tratamentos completamente díspares em relação ao mesmo evento tributário.

Outro motivo precípua para o grande interesse na presente discussão atine a um fator econômico, pautando-se na volatilidade e potencial vulnerabilidade da nossa moeda local de frente às moedas estrangeiras consideradas mais fortes e estáveis, tais como dólar e euro.

Nesse sentido, após discutir os pontos indicados acima, concluiremos na direção mais crítica da posição adotada pela Receita Federal do Brasil, sustentando o raciocínio no sentido de que há a concreta possibilidade de calcular o ganho de capital do não-residente com base no registro em moeda estrangeira, uma vez que a Instrução Normativa não seria o instrumento legal adequado para definir tal ponto, especialmente tendo em vista o flagrante conflito de hierarquia de normas.

2. Conceito de residente

Antes de adentrar na discussão propriamente dita sobre o ganho de capital do não residente, é imperioso entender e conceituar a figura do residente e do não residente, haja vista o tratamento dispensado a cada qual é diferente.

A conceituação como residente ou não-residente não pode ser baseada apenas na presença física do indivíduo ou empresa, todavia, a presença física seja por vezes levada em consideração em razão de questões relativas ao alcance da lei no espaço e tempo.

Nesse sentido, discute-se a questão da soberania dos Estados e a medida em que cada Estado pode aplicar suas leis.

Conforme lecionado por 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 passivo¹.

Nesse sentido, no caso de pessoas físicas, a mera nacionalidade² não é critério para a distinção das figuras do residente e não-residente e especialmente para a fixação do regime tributário a ser aplicado em cada situação. Assim, Heleno Taveira Torres sustenta:

(...) a qualificação jurídica de residência atribuída a localização de um dado sujeito, no direito tributário de qualquer Estado, desenvolve uma função basilar na determinação da sujeição ao poder de tributar de um estado, em particular, pela definição do regime aplicável com base na territorialidade pura (não-residentes) ou na universalidade (residentes). Trata-se de conceito imprescindível à própria aplicação da lei tributária, territorialmente³.

Complementando a ideia de que a nacionalidade não é fator dominante na determinação da residência fiscal e que o poder de tributar está ligado à soberania do Estado, Alberto Xavier leciona que:

o princípio da igualdade entre cidadãos e estrangeiros quanto aos fatos verificados no território de um dado Estado decorre, na verdade, dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, que apenas consideram como fundamento legítimo de um desigual tratamento tributário a desigualdade de capacidade econômica, como total abstração de outros

¹ XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional do Brasil. 8ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2015, p. 17.

² Como exemplo de jurisdição que tributa independente da presença física, mas sim baseado no fator de nacionalidade, seria dos Estados Unidos da América. Os nacionais norte-americanos estão sujeitos ao pagamento de imposto sobre a renda daquele país independente de onde residam.

³ TÓRRES, Heleno Taveira. Tributário Internacional Aplicado – Volume V – Coordenação Heleno Taveira Torres – São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.p. 133.

critérios pessoais, considerados arbitrários. Devem, pois, a luz destes princípios, consagrados pelas Constituições na generalidade dos países, considerar-se inconstitucionais quaisquer leis que prevejam um tratamento fiscal discriminatório atendendo à nacionalidade dos contribuintes.⁴

Por muitas vezes os Estados tendem a determinar a residência fiscal com base na presença física de um indivíduo em seu território, contudo esta não quer dizer que uma pessoa tem domicílio ou residência civil naquela jurisdição, contudo, pode indicar a residência para fins tributários, assim é importante analisar o conceito trazido pelo Direito Civil no Código Civil.

Alberto Xavier sobre o assunto comenta que:

as noções subjetivistas de residência não se limitam a exigir a permanência física num dado local (*corpus*); vão mais além, reclamando a intenção de o sujeito se tornar residente de um certo país (*animus*). A aquisição da residência resulta, pois, da conjugação de *corpus* e do *animus*, da *union of act and intent*. Esta conjugação é o objeto de uma apreciação (teste de residência) por parte das autoridades fiscais, que se socorrem de diversos critérios e presunções, cumulativas ou alternativas, que as habilitem a decidir. Assim, por exemplo, a distinção entre um residente e uma pessoa em trânsito (*transient*) depende da conexão entre o seu comportamento e as suas intenções, reveladas em atos tais como estabelecer um negócio, deslocar bens pessoas e família, participar na vida social e religiosa do local ou matricular filhos nas escolas locais.⁵

O artigo 70 do Código Civil⁶ indica que “o domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com animo definitivo, sendo que na sequência o artigo 71 traz que se a pessoa física tiver várias residências, onde alternadamente viva, qualquer dessas residências pode ser considerada como seu domicílio.

Ademais, o Código Civil reconhece como domicílio da pessoa natural o lugar no qual ela exerça sua profissão.

Já no caso das pessoas jurídicas, o Código Civil disciplina que o domicílio é onde funcionam as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos. No caso de vários estabelecimentos, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados.

⁴XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional do Brasil. 8ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2015, p.p. 242.

⁵XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional do Brasil. 8ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2015, p.p. 254.

⁶BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm Acesso em 15 jun. 19

O artigo 127 do Código Tributário Nacional⁷ traz que o domicílio tributário será eleito pelo próprio contribuinte ou responsável, sendo que na ausência desta eleição será considerado como domicílio das pessoas físicas a sua residência habitual ou o centro habitual de suas atividades. Já no caso das pessoas jurídicas, caso não haja determinação pelo contribuinte o domicílio será o local da sede empresarial.

Ou seja, a residência fiscal e a residência civil por muitas vezes pode não coincidir. No nosso estudo, a residência fiscal terá relevância, pois com base nesta indicaremos como o Brasil entende o não residente e, conseqüentemente, como este indivíduo é tratado e tributado quando auferir aqui um ganho de capital.

2.1. A residência das pessoas físicas

A definição de um residente e um não residente é de suma importância para estabelecer a tributação que cada um deles estará sujeito. Os não-residentes (pessoas físicas ou jurídicas) estão sujeitos à tributação dos rendimentos observados no território brasileiro, enquanto os residentes brasileiros estão sujeitos a tributação em bases universais, sendo certo que seus rendimentos em quaisquer jurisdições devem ser tributados no Brasil.

Como já dito anteriormente, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, indica que caso o contribuinte não tenha elegido o domicílio tributário, este pode ser considerado como a residência habitual ou o centro habitual de sua atividade, no caso das pessoas físicas; ou o lugar da sede do estabelecimento.

A legislação tributária nacional⁸ considera como residente fiscal no Brasil a pessoa física que resida no Brasil em caráter permanente ou que aqui resida há mais de doze meses em caráter temporário.

⁷ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1996. Institui o Código Tributário Nacional. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 25 de outubro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm Acesso em 15 jun. 19

⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa nº 208, de 27 de setembro de 2002. Dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil. Brasília, 27 set. 2012, Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079&visao=anotado> Acesso em 15 jun. 19.

Podem também ser consideradas residentes fiscais no Brasil as pessoas físicas que: (a) ingressem no Brasil com visto permanente, na data da chegada; (b) ingressem no Brasil com visto temporário com visto de trabalho (trabalho com vínculo empregatício); (c) ou que ingressem no Brasil com outros tipos de visto que não os citados acima e aqui permaneçam por mais de 183 dias, sendo a contagem dos dias consecutivos ou não, dentro de um período de doze meses (doze meses corridos e não um ano calendário completo).

No caso daqueles que ingressem com visto temporário, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 (cento e oitenta e quatro) dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

A legislação também considera como residente a pessoa natural brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada.

Pode-se entender, portanto, que a legislação brasileira leva em consideração tanto a presença física do indivíduo, quanto o lapso temporal dispendido no país.

Como pontua Ana Claudia Utumi:

a atribuição da residência fiscal *parte* da verificação do domicílio civil, mas se estende além de suas fronteiras, permitindo que uma mesma pessoa física possa se encontrar em situação de dupla residência fiscal, como é o caso do regime de ausência temporária, no qual, durante os primeiros doze meses de ausência, a pessoa física 'é considerada *residente* para fins da tributação brasileira, podendo, pela lei do país de seu destino, ser também assim considerada para fins da tributação lá incidente⁹.

2.2. A residência das pessoas jurídicas

Já no caso das pessoas jurídicas, não há ditame legal expresso que conceitue tal situação. Ao contrário, a legislação traz de maneira explícita os requisitos para que uma sociedade seja considerada nacional.

⁹ XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional do Brasil. 8ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2015, p. 136

Conforme a Lei de Introdução ao Código Civil¹⁰, existem duas exigências para a caracterização da pessoa jurídica como residente no Brasil: a constituição seguindo os ditames da lei do Brasil e a localização da sede administrativa no país.

Nesse sentido, valendo-se de raciocínio a *contrario sensu*, podem ser qualificadas como não-residentes as sociedades que não cumpram com tais requisitos.

Para fins tributários, a determinação da residência fiscal considera principalmente o local da constituição da empresa.

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR)¹¹ no artigo 202 indica que o domicílio fiscal da pessoa jurídica se localiza: (a) quando existir um único estabelecimento, no lugar da situação deste; (b) quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, a opção da pessoa jurídica, no lugar onde se achar o estabelecimento centralizador das suas operações ou a sede da empresa dentro do país; (c) em relação as obrigações em que ocorra como fonte pagadora, no lugar do estabelecimento que pagar, creditar, entregar, remeter ou empregar rendimento sujeito ao imposto no regime de tributação na fonte; (d) em relação a pessoa jurídica procuradora ou representante de residentes ou domiciliados no exterior e no lugar onde se achar seu estabelecimento ou a sede de sua representação no País.

Caso não seja possível estabelecer o domicílio fiscal pelas regras indicadas acima, o RIR indica que será considerado como domicílio fiscal o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação tributária.

Portanto, podemos entender que a nacionalidade de uma pessoa jurídica igualmente não afetara sua residência fiscal no Brasil, contanto que a companhia aqui instale uma subsidiária legalmente reconhecida e autorizada pelas autoridades competentes.

Mariz de Oliveira traz uma problemática que vem sendo comum no Brasil, que é a prática de atividades empresariais dentro do Brasil sem a devida constituição de uma empresa. O autor indica que “É a situação comumente conhecida como ‘*doing business in*

¹⁰ BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm Acesso em 15 jun. 19

¹¹ BRASIL. Decreto 9.580, de 23 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 22 nov. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm Acesso em 15 jun. 19.

Brazil, que não se confunde com a obtenção de rendas ou proventos aqui em nosso território, mas mediante atividades desenvolvidas no exterior em proveito de ganho de capital aqui obtido”.¹².

Para rechaçar tais comportamentos, o Código Tributário Nacional indica no inciso III do artigo 126¹³ que a capacidade tributária do sujeito passivo independe de “estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que se configure uma unidade econômica ou profissional”.

Portanto, podemos concluir que no caso das pessoas jurídicas, a residência se dá de maneira física e independentemente da sua nacionalidade. Adicionalmente, uma pessoa jurídica passa a ser contribuinte do imposto de renda no Brasil independentemente de sua regular constituição no Brasil.

2.3. Conceito de não-residente

Depois da explanação acerca da conceituação do residente, tanto para fins de pessoa física quanto de pessoa jurídica, passaremos a discorrer sobre a qualificação do não-residente.

Pode-se dizer que o conceito de não-residente é feito de maneira excludente, ou seja, aquele que não se enquadrar como residente fiscal brasileiro será considerado como não-residente.

Novamente o RIR traz conceituação muito útil ao caso. O artigo 741¹⁴, indica que são considerados como não-residentes:

- (I) pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior; (II) residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses; (III) pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, desde que não haja vínculo empregatício com a empresa no Brasil, bem permaneça no País por mais de 183 dias; e (IV) contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data que

¹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 488.

¹³ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1996. Institui o Código Tributário Nacional. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm Acesso em 15 jun. 19

¹⁴ BRASIL. Decreto 9.580, de 23 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 22 nov. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm Acesso em 15 jun. 19.

for requerida a certidão negativa de quitação de tributos federais, no caso de transferência de domicílio ao exterior.

Portanto, aquele que estiver enquadrado em uma das hipóteses elencadas pelo regramento legal brasileiro será considerado como não-residente.

Vale a pena mencionar que os não-residentes não deixam de ser contribuintes do imposto de renda com relação a renda ou proventos de qualquer natureza que tenham auferido no Brasil.

Mariz de Oliveira ainda explica que¹⁵:

O que muda nelas é a sua sujeição a tributação no Brasil, feita sempre mediante o regime de fonte, o que significa serem alcançadas pelo imposto brasileiro apenas nas hipóteses expressamente previstas em lei, que definam as espécies de rendas ou proventos sujeitas a retenção e ao recolhimento do imposto através da fonte pagadora, na condição de responsável tributária.

¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 482.

3. O imposto de renda

O imposto de renda é um tributo disciplinado na esfera federal e, portanto, de competência da União. O imposto de renda está previsto na Constituição Federal¹⁶ no artigo 153, inciso III. O aludido inciso indica que a União poderá instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza. O imposto de renda também é tratado no Código Tributário Nacional em seu artigo 43.

O imposto de renda é a principal fonte de arrecadação da esfera federal, o que nos leva a compreender que este imposto tem função totalmente fiscal, uma vez que visa precipuamente a arrecadação.

O artigo 153 da Constituição Federal, em seu parágrafo segundo, indica que o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

O professor Hugo de Brito Machado versa sobre os critérios de generalidade, universalidade e progressividade que estes são:

Critérios que, na verdade, correspondem a princípios jurídicos, os quais devem ser entendidos em conjunto, de sorte a que se estabeleça certo equilíbrio entre eles. Pelo critério da *generalidade* podemos entender que o imposto deve ser igual para todas as situações, atingindo igualmente a todos os contribuintes. Pelo critério da *universalidade* podemos entender que o imposto deve ser estabelecido considerando-se todos os elementos do patrimônio do qual o acréscimo é tributável, sem qualquer distinção. Invocando o critério da universalidade, o Fisco Federal exige imposto de renda sobre rendimentos de atividades desenvolvidas no exterior ainda quando permanecem no exterior. Entretanto, despreza esse critério quando proíbe que sejam considerados na determinação da base de cálculo do imposto os prejuízos sofridos no exterior. Diante desse mesmo critério pode ser questionada a constitucionalidade das leis que estabelecem tributação dos lucros havidos na exploração de certas atividades ainda que a pessoa jurídica tenha, no mesmo período, sofrido prejuízo. E finalmente, pelo critério da *progressividade* podemos entender que a alíquota do imposto deve ser maior na medida em que seja maior o montante da renda tributável – vale dizer, a base de cálculo do imposto¹⁷.

Assim, entendemos que o imposto de renda é um tributo federal, regido por princípios constitucionais e que tem como hipótese de incidência tributária “auferir

¹⁶ Hugo de Brito Machado indica em livro “Curso de Direito Tributário”, p. 319, que “Justifica-se que seja esse imposto da competência federal porque só assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição da renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico de diversas regiões.”

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2013, p. 326.

renda”. Para melhor entender a incidência tributária e o que é auferir renda, vamos discorrer sobre o debatido conceito de renda.

3.1 Conceito de Renda

É de suma importância, entretanto, conceituar e entender o que a legislação trata como renda e proventos de qualquer natureza.

Conforme explica Edmar Oliveira Andrade Filho¹⁸:

Pois bem, é voz corrente na doutrina atual que a CF fornece um critério material do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza. Portanto, o exercício do poder de tributar pela União não poderia escapar aos estreitos limites desse “conceito constitucional de renda”. Essa concepção se assenta em pelo menos dois pressupostos. O primeiro sugere que o texto constitucional é fonte primária do poder de tributar e que esse é conformado pela bitola das materialidades nele referidas. O segundo afirma que o ordenamento jurídico brasileiro ostenta um conceito constitucional de renda e que ele seria unívoco.

Nessa esteira, o autor continua versando que as normas constitucionais não podem ser vistas de modo individual, pois não existem de maneira completamente independente e superior¹⁹. Nesse sentido, entende que o poder de tributar é delimitado e deve estar em consonância com os princípios tributários constitucionais tributários, pelas imunidades tributárias previstas na Constituição e os direitos individuais.

Assim, a lei complementar, que tem por objetivo de clarificar eventuais dúvidas e conceitos trazidos pela lei superior, deve sempre estar em consonância com o dispositivo constitucional. Ou seja, a estipulação de critérios como base de cálculo, alíquotas e contribuintes feita por lei complementar deve estritamente obedecer àqueles ditames constitucionais.

De maneira geral, o entendimento do conceito de renda fixa-se na ideia de acréscimo patrimonial, contudo, conforme a leitura acima e entendimento dos dispositivos legais, a competência tributária é rígida, não havendo espaço para criação

¹⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 12ª ed. São Paulo. Editora Atlas, 2016, p. 21

¹⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 12ª ed. São Paulo. Editora Atlas, 2016, p. 21

discricionária pelo legislador infraconstitucional para que possa alterar ou contrariar a regra matriz de incidência uma vez estipulada pelo legislador constitucional.

Novamente, Edmar de Oliveira Andrade Filho²⁰ nos ensina que:

[...] conceito constitucional de renda” vem sendo equiparado ao acréscimo patrimonial, conforme decisões judiciais. O autor cita a decisão proferida pelo pleno do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 117.887-6-SP, indicando que “o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou auferimento de algo, a título oneroso..

O acréscimo patrimonial pode ser observado em diversas formas, como receita operacional, lucro, ganho de capital, rendimentos etc.

O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar. Como já mencionado anteriormente, a lei complementar tem a tarefa precípua de conferir precisão aos termos usados pela Constituição, podendo definir os conceitos de contribuintes, base de cálculo e fato gerador.

Assim, com o status de lei complementar e a tarefa de clarificar os conceitos, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 43, indica que o imposto de renda, de competência da União, tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica²¹:

- I. De renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- II. De proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O disposto menciona, também, que o imposto irá incidir independentemente da denominação da receita ou rendimento. Ademais, indica que na hipótese de receita ou rendimento auferido no exterior, a lei irá estabelecer as condições e momento em que se dará sua disponibilidade.

Ou seja, o fato gerador do imposto de renda é o aumento patrimonial, que pode ser resultado por qualquer variação positiva dentro do patrimônio de seu detentor.

Todavia, o conceito de provento de qualquer natureza não nos ajuda a entender o intuito da legislação nem o que seria a base a de cálculo neste caso. A menção

²⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 12ª ed. São Paulo. Editora Atlas, 2016, p. 22.

²¹ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1996. Institui o Código Tributário Nacional. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm Acesso em 15 jun. 19

simplista de “acréscimos patrimoniais” pode gerar um questionamento no sentido de que este seria apenas a mutação patrimonial vista como um ganho.

Se o disposto no inciso II for interpretado literalmente e sem qualquer análise, pode-se dizer que o simples aumento do patrimônio poderia ser fato gerador do imposto de renda, sem qualquer consideração de custos e despesas incorridos para a geração do aumento patrimonial.

Mariz de Oliveira complementa a ideia de acréscimo patrimonial dizendo que²²:

a base de cálculo do imposto de renda corresponde a diferença entre o patrimônio do contribuinte no início e no fim do período-base de apuração da obrigação tributária: novamente aí se apresenta a ideia de patrimônio, até mais apurada do que a simples menção ao aumento patrimonial. E o que já dizia Rubens Gomes de Souza.

Felizmente, esta não é a orientação dada pelas Cortes judiciais e administrativas, haja vista que o fato gerador do imposto é a renda.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional indica que o fato gerador do imposto de renda é a disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Pode-se entender que se o dispositivo legal indicou dois tipos diversos de disponibilidade, a econômica e a jurídica, por obvio estas não podem ser equiparadas ou consideradas como sinônimos, tampouco são cumulativos, uma vez que o dispositivo indica a disponibilidade econômica ou jurídica.

Por disponibilidade, claramente podemos entender aquilo que está disponível, possível a seu proprietário que o usufrua²³. Hugo de Brito Machado esclarece que²⁴:

A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda, mas a *aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza*. Assim, não basta, para ser devedor deste imposto, o auferir renda, ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos. O proprietário de prédios alugados auferir renda desde o momento em que se consuma cada período, geralmente mensal, de vigência

²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 39.

²³ Mariz de Oliveira traça em seu livro um paralelo muito interessante entre a disponibilidade conforme o conceito civil. O autor indica em sua obra Fundamento do Imposto de Renda, p. 290, que “Ora, sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial) ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros”. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 290.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2013, p. 324.

do contrato de locação. Entretanto, se o inquilino não paga, nem oferece ao locador crédito da quantia correspondente, este não será devedor do imposto de renda, embora tenha mais do que *ação*, porque tem *execução* contra o inquilino, posto ser o contrato de locação um título executivo.

Contudo, a conceituação dos termos econômica e jurídica por diversas vezes tomou conta das discussões jurídicas entre mestres do Direito Tributário.

Pode-se dizer que a disponibilidade econômica tem caráter de realização, no sentido de que seu titular pode usufruir, dispor e ter sua posse de maneira direta. Já a disponibilidade jurídica tem viés de renda adquirida. Hugo de Brito Machado ensina que²⁵:

para uma adequada compreensão do sentido da expressão 'disponibilidade jurídica', todavia, deve ser esclarecido que o crédito capaz de configurar essa disponibilidade é somente aquele que esteja efetivamente à disposição do contribuinte, vale dizer, o crédito do qual este possa lançar mão sem qualquer obstáculo, de fato ou de direito. Para que se considere consumado o fato gerador do imposto de renda é necessário que exista a efetiva disponibilidade da renda ou dos proventos.

Em complemento, Mariz de Oliveira aduz que²⁶:

Tradicionalmente, a doutrina entende que a aquisição da disponibilidade jurídica se constitui na aquisição do direito à renda, sem ter havido ainda a sua percepção em dinheiro ou em valores suscetíveis de avaliação em dinheiro. Em complemento, o fato de o dinheiro da renda estar em caixa, isto é, no bolso do contribuinte, representaria a disponibilidade econômica da respectiva renda.

Há autores que entendem, entretanto, que ambas são disponibilidades jurídicas, pois entendem que a disponibilidade não é da renda, mas sim dos direitos econômicos que advém desta renda.

Discorrido sobre o conceito de renda e também discutida a relevante questão acerca da disponibilidade econômica e jurídica, vamos nos debruçar no próximo tópico sobre os tipos de renda mais comuns que podem ser auferidos por um não-residente.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2013, p. 322.

²⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 292.

4. Os tipos de renda auferida no Brasil pelo não-residente

Para que um não-residente aufera renda no Brasil é necessário que haja uma conexão entre a pessoa, seja ela jurídica ou física, e o território nacional brasileiro. Se essa relação existir, o ente tributário nacional irá tributar a renda do não-residente com base na territorialidade material.

Assim, a relação do não-residente com o Brasil e o possível ato de auferir renda é tributável, portanto, quando a fonte de produção aqui estiver. Dessa forma, o critério de conexão para que o Brasil possa tributar o não-residente é este, a fonte.

Mariz de Oliveira²⁷ ensina que:

se a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior adquirir direito à renda ou provento também no exterior, seja por atividades lá exercidas ou por capitais lá empregados, poderá ser sujeita à tributação brasileira caso a fonte de pagamento, na condição de devedora da mesma renda ou provento, seja residente ou domiciliada no Brasil.

Como o fato gerador do imposto de renda é auferir renda, para que ocorra o fato gerador a renda deve ser auferida pelo residente fiscal brasileiro ou deve ser auferida pelo não-residente no território brasileiro. Se a renda auferida por não-residente não tiver origem dentro do Brasil, não é possível falar em fato gerador no território nacional.

Definindo-se a ocorrência de fato gerador para o não-residente, que depende necessariamente da observância em território brasileiro, iremos analisar as principais figuras de renda auferida pelo não-residente: juros, juros sobre capital próprio, dividendos e ganho de capital.

4.1 Juros

Os juros são a remuneração positiva advinda do uso de capital de outrem.

Da perspectiva do não-residente, o mais comum é observar a fruição de juros advindos de empréstimos, mútuos e financiamentos. Este contrato deve ser registrado perante o Banco Central do Brasil.

²⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 642.

Por se tratar de obrigação contratual firmada na esfera civil, as partes podem estipular a remuneração dos juros (alíquota e percentual) e o tempo do contrato, bem como indicar multas e juros em caso de descumprimento.

Podemos entender que no caso de um empréstimo a remuneração dos juros será considerada como um acréscimo patrimonial e, conseqüentemente, sujeita ao imposto de renda no Brasil.

Os juros auferidos pelo não-residente no Brasil estão sujeitos à tributação na fonte à alíquota de 15%. No caso dos não-residentes que estejam em jurisdição com tributação favorecida a alíquota é majorada para 25%²⁸.

4.2 Juros sobre capital próprio

Os juros sobre o capital próprio são uma figura muito particular brasileira que tem o intuito de remunerar o acionista ou quotista.

Conforme o artigo 9º da Lei 9.249/1995²⁹, os juros sobre o capital próprio pagos aos sócios ou acionistas serão dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda. O cálculo dos juros e o limite de sua dedutibilidade também são tratados na legislação. A taxa da remuneração deve observar os limites da Taxa de Juros de Longo Prazo (“TJLP”) e o pagamento desta remuneração fica condicionada à existência de lucros.

Os juros sobre o capital próprio, entretanto, sofrem retenção na fonte, tal qual os juros, observando as mesmas alíquotas: via de regra a 15%, e 25% quando pagos a jurisdições de tributação favorecida, além das regras de subcapitalização que não serão tratadas no presente trabalho.

4.3 Dividendos

Os dividendos não se confundem com os lucros auferidos pela sociedade. O lucro é um resultado contábil positivo observado após o encerramento do resultado.

²⁸ Lei 9.779, artigo 8o.

²⁹ BRASIL. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 26 de dezembro de 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm Acesso em 15 jun. 19

A parcela positiva, via de regra, é resultado da operação da companhia ter receitas maiores que as despesas e custos incorridos.

Os dividendos são a remuneração do quotista ou acionista da sociedade em razão de seu investimento. A linha entre os juros e dividendos é tênue, mas cada qual é figura distinta. Enquanto os juros são a remuneração dada em razão de uma pessoa, física ou jurídica, disponibilizar seu capital a outra, estando, assim, privada desta disponibilidade, os dividendos têm uma figura remuneratória como contrapartida de um investimento feito pelos acionistas ou quotistas.

Por definição legal os dividendos ou lucros calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior³⁰.

Portanto, conforme o dispositivo legal atual³¹, a distribuição de dividendos, seja para residentes ou não-residentes não sofrerá retenção na fonte, tendo assim, para aquele que os receber o efeito neutro³².

4.4. Ganho de capital

O artigo 501 do novo Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/18”) aduz que serão classificados como ganhos ou perdas de capital e computados, para fins de determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, na extinção, no desgaste, na obsolescência ou na exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível.

³⁰ BRASIL. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, artigo 10. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 26 de dezembro de 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm Acesso em 15 jun. 19

³¹ Alguns projetos de lei já foram apresentados perante o Poder Legislativo, bem como especula-se que o atual governo passe a tributar os dividendos e juros sobre o capital próprio.

³² Não vamos discutir neste trabalho os efeitos dos dividendos recebidos pelo não-residente em seu domicílio fiscal, haja vista o tratamento peculiar dado por cada jurisdição ao redor do mundo, bem como a limitação da análise do presente trabalho, que não se debruçará em aspectos do Direito comparado.

Conforme explica Edmar Oliveira Andrade Filho³³:

suscetíveis de gerar ganho de capital são os negócios que possam ser qualificados como decorrentes da alienação, da desapropriação e da liquidação de certos bens. Valores baixados sem contrapartida, em princípio, não geram aumentos patrimoniais contábeis, senão perdas de capital.

O termo alienação, indicado no artigo 501, pode ser amplamente entendido, podendo ser entendido como compra e venda, permuta, dação em pagamento, doação, cessão dentre outros. Edmar de Oliveira Andrade Filho indica que³⁴:

alienação é toda operação que implica a transferência de um bem ou direito do patrimônio de outra pessoa, a título oneroso ou gratuito. Assim, por exemplo, constitui alienação a entrega de bens em pagamento de subscrição de capital. Alienação também ocorre no caso de entrega de bens a título de redução de capital, inclusive no caso de resgate de ações. A alienação que impõe a apuração do eventual ganho de capital é unicamente aquela imposta na troca de bens a título definitivo.

Conforme a regra geral, o § 1º do aludido artigo 501 indica que a apuração do ganho de capital será baseada na diferença positiva entre o valor contábil do bem e o valor da alienação/liquidação. O valor contábil é aquele que consta na escrituração contábil do contribuinte e, conforme a situação específica, pode ser reduzido em razão de depreciação, amortização e eventuais perdas.

Essa aludida diferença positiva estará sujeita à tributação definitiva conforme as alíquotas previstas na legislação.

No caso de pessoas físicas e não residentes, a tributação é definitiva. No caso de pessoas jurídicas residentes no país o ganho de capital é adicionado à base de cálculo do lucro real ou presumido e depois sujeito às alíquotas combinadas de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) de 34%. No caso de pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, no caso de haver prejuízos contábeis, o ganho de capital pode ser absorvido por tais montantes, tendo um efeito tributário mitigado, contanto que observe os limites legais estabelecidos para o aproveitamento do prejuízo fiscal de 30%.

³³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 12ª ed. São Paulo. Editora Atlas, 2016, p. 235

³⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 12ª ed. São Paulo. Editora Atlas, 2016, p. 235

5. Os dispositivos que tratam do ganho de capital: Lei 9.249/1996 e a Medida Provisória nº 2.158-35/2001

O artigo 18 da lei nº 9.249/1996³⁵, que trata da legislação do IRPJ e CSLL dentre outras coisas, determina que “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.”. Ainda que não expressamente indicado, é geralmente aceito que (i) no caso de não-residentes, o artigo tem como intuito incluir tanto pessoas físicas quanto jurídicas; (ii) com relação aos residentes no Brasil, o artigo refere-se tão somente as pessoas físicas.

O ganho de capital auferido pelo não-residente sujeito à tributação no Brasil é determinado pela diferença positiva entre o valor da alienação e o custo de aquisição (por exemplo, preço pago pelo ativo em conformidade com a documentação suporte). Para fins de tributação de ganho de capital, o artigo 18 da Lei 9.249/1996 trouxe incertezas com relação a determinação do custo de aquisição dos bens adquiridos por não-residentes.

Antes da Lei 9.249/1996, estava claro que o custo de aquisição dos ativos de não-residentes era determinado com base no valor registrado em moeda estrangeira conforme os registros do Banco Central do Brasil.

Este entendimento foi reiterado pela Medida Provisória 2.158-35/2001, que trouxe em seu artigo 24³⁶ a disposição expressa de que se um residente fiscal no Brasil alienar ou liquidar um investimento originalmente adquirido em moeda estrangeira, o custo de aquisição deve ser determinado naquela mesma moeda estrangeira. A Instrução Normativa nº 118/2000³⁷, que regulamenta esta norma,

³⁵ BRASIL. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 26 de dezembro de 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm Acesso em 15 jun. 19

³⁶ BRASIL. Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 24 de agosto de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm Acesso em 15 jun. 19

³⁷ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa nº 118, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a tributação do ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridos em moeda estrangeira, e da alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, de propriedade de pessoa física. Brasília, 28 dez. 2000, Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=14802> Acesso em 15 jun. 19.

esclarece que em casos como este o ganho de capital deve ser calculado em moeda estrangeira e posteriormente convertido para reais.

Nesse sentido, está claro que ambas as normas (Lei nº 9.249/1996 e Medida Provisória nº 2.158-35/2001) preveem que o ganho de capital auferido por não-residentes está sujeito ao mesmo tratamento conferido ao residente; o custo de aquisição de um ativo deve ser determinado em moeda estrangeira caso este bem tenha sido originalmente adquirido nesta moeda.

5.1. A Instrução Normativa nº 1.455/2014

A Instrução Normativa 1.455³⁸ foi publicada em março de 2014 e dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre remessas para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona.

A despeito do já indicado pela legislação tratada nos tópicos acima, ao longo dos anos a Receita Federal vem tentando impor sua interpretação da legislação através de normas complementares, como por exemplo, a mencionada Instrução Normativa nº 1.455/2014. O artigo 23 da Instrução Normativa aduz que “O ganho de capital auferido no País é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação em Reais e o custo de aquisição em Reais do bem ou direito”.

Quando de sua publicação, a aludida instrução normativa permitia aos contribuintes utilizar como documentos hábeis para comprovar o custo de aquisição o montante registrado como capital estrangeiro investido perante o Banco Central do Brasil através do Registro Declaratório Eletrônico – Investimento Estrangeiro Direto (“RDE/IED”) quando do cálculo do eventual ganho de capital. Ou seja, para a elaboração do cálculo, o contribuinte poderia se valer dos registros perante o Banco Central do Brasil que indicam como custo de aquisição os valores em moeda

³⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa nº 1.455, de 06 de março de 2014. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona.. Brasília, 28 dez. 2000, Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=compilado&idAto=50414> Acesso em 15 jun. 19.

estrangeira, uma vez que o investimento estrangeiro, por óbvio, é feito em moeda diversa da nacional e posteriormente convertido.

Contudo, a Instrução Normativa nº 1.455/2014 foi alterada pela Instrução Normativa nº 1.662/2016³⁹, que eliminou a possibilidade de utilizar tal registro para dar suporte aos montantes.

Assim, o custo de aquisição deve ser determinado com base na documentação suporte, por exemplo, atas societárias, contrato social com indicação do capital social etc. Caso o acionista não lograsse êxito na comprovação do efetivo custo de aquisição, este deveria ser considerado como zero.

Em um país com a moeda local sujeita à volatilidade e desvalorização, é nítido o intuito das autoridades de prover com essa mudança um maior viés arrecadatório através do imposto de renda.

5.2. O conflito entre a Lei nº 9.249/1996 e a Instrução Normativa nº 1.455/2014

Apesar de a aplicação e observância da Instrução Normativa nº 1.455/2014 ser obrigatória para os agentes da Receita Federal do Brasil, o que indica que em caso de uma fiscalização este seria o entendimento aplicado, há de ser entendida a aplicação da interpretação constante dos ditames da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e da Lei nº 9.249/1996, em consonância com a legislação vigente e hierarquicamente superior em relação ao tema.

Mesmo antes da Instrução Normativa nº 1.455/2014, muitos doutrinadores brasileiros questionavam a aplicação do entendimento dado pela Receita Federal do Brasil com relação à utilização da moeda local para definir o custo de aquisição do investimento brasileiro.

É possível entender que determinar o custo de aquisição em moeda estrangeira pode ser o melhor método tomando-se o ponto de vista de um sistema como um todo,

³⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa nº 1.662, de 30 de setembro de 2016. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, que dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona, e a Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, que dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil.. Brasília, 30 set. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=compilado&idAto=77848#166965> 9. Acesso em 15 jun. 19.

pois se o investimento foi realizado inicialmente em moeda estrangeira, assim deveria ser seu cálculo quando da análise do eventual ganho de capital.

O conflito entre os dispositivos é nítido e ambas as legislações ditam preceitos completamente diversos: enquanto a Lei nº 9.249/2014 indica que o não-residente será tratado como a pessoa física residente no país, o que lhe permite calcular o eventual ganho de capital valendo-se do custo de aquisição em moeda estrangeira e dos documentos registrados perante o Banco Central do Brasil, a Instrução Normativa nº 1.455/2014 determina exatamente o oposto, afirmando que o ganho de capital tributável seria calculado pela diferença positiva em reais do valor da operação menos o custo de aquisição.

A solução do aludido conflito de normas pode, e deve ser, feita pela inteligência do princípio da legalidade, princípio este previsto na nossa Constituição Federal. No próximo tópico iremos discutir a questão dos princípios constitucionais tributários e, especialmente, o princípio da legalidade.

6. Princípios Constitucionais

Nossa Constituição Federal dita inúmeras normas que devem ser observadas, contudo, como pontua o professor Carrazza⁴⁰ “as normas constitucionais, ao contrário do que pode parecer à primeira vista, não possuem todas a mesma importância, já que algumas veiculam simples *regras*, ao passo que outras, verdadeiros *princípios* (grifos originais)”.

Por vezes entendemos que os princípios constitucionais são a bússola para guiar os ditames legais infraconstitucionais, sendo certo que a não observância destes pode levar a inconstitucionalidade da norma.

Assim, no campo do Direito Tributário e, sobretudo quando falamos da instituição de um tributo, devemos sempre ter em mente que todo o processo legislativo deve observar os princípios constitucionais tributários. Roque Carrazza já afirmava:

os tributos, porém, longe de poderem ser exigidos atabalhoadamente, precisam respeitar *largo catálogo* de direitos fundamentais dos contribuintes (*estrita legalidade, anterioridade, igualdade, razoabilidade, proporcionalidade* etc), que, por assim dizer, faz o contraponto ao inegável dever, que a ordem jurídica lhes impõe, de suportá-los.(grifos originais)⁴¹

Por muitas vezes os princípios constitucionais tributários são utilizados com o intuito de dirimir conflitos entre dispositivos legais. E é exatamente em razão do conflito que descrevi acima, entre a lei e instrução normativa, que vamos nos debruçar sobre uma análise meticulosa do princípio da legalidade.

6.1. Princípio da Legalidade

A Constituição brasileira contém diversos princípios relativos a matéria tributária, sendo um deles o princípio da legalidade, que está previsto no artigo 5º, inciso II, e indica que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009, p. 162

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009, p. 30

O princípio da legalidade é tão importante para o Estado brasileiro que pode ser entendido como um princípio fundamental. José Afonso da Silva⁴² nos traz que:

O princípio da legalidade é nota essencial do Estado de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, como vimos, porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se a Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao *império da lei*, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais. Toda a sua atividade fica sujeita a *lei*, entendida como expressão de vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição. É nesse sentido que se deve entender a assertiva de que o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer acao, nem impor qualquer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei..

A fim trazer a especificidade necessária e desejada para a proteção do contribuinte, a Constituição Federal⁴³ indicou limitou o poder de tributar conferido as autoridades tributárias brasileiras no sentido de que um tributo só pode ser criado ou aumentado com base em lei. José Artur Gonçalves Lima, explicando a importância do princípio da legalidade, assevera que⁴⁴:

qualquer norma infraconstitucional insere-se no contexto sistemático do nosso direito constitucional positivo, com todas as implicações – especialmente as decorrentes dos princípios – que dessa inserção advém. Inteligência no sentido da exceção ao princípio da legalidade exige explicitude incontestada, clareza solar e incisividade explícita do próprio texto constitucional.

O mencionado princípio também está presente no Código Tributário Nacional, mais especificamente no artigo 97, que vai no mesmo sentido do que foi indicado na Constituição, ou seja, que apenas a lei pode estabelecer a alíquota e a base de cálculo de um tributo. O mesmo artigo também menciona que qualquer alteração na base de cálculo que possa refletir em aumento do montante a pagar relativo a tributos também deve ser considerado como aumento de tributo a pagar.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado leciona que⁴⁵ “A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei. Essa explicitude decorreu do fato de que, no art.

⁴² SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2007, p. 420.

⁴³ Constituição Federal, artigo 150, I.

⁴⁴ LIMA, José Artur Gonçalves. Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Editora Frase, 2002, p. 55.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2013. P. 32.

153, parágrafo 29, da CF anterior a regra vinha formulada juntamente com as ressalvas, e tais ressalvas eram pertinentes apenas ao aumento”.

A lei que estabelece ou aumenta um tributo deve indicar o fato gerador, a base de cálculo, o sujeito passivo e a autoridade tributária responsável pela arrecadação do montante devido⁴⁶. Roque Carrazza⁴⁷ traz que:

criar tributo é descrever normativamente todos os elementos indispensáveis a incidência – ou seja, os que, de algum modo, influem no *an* no *quantum* da obrigação tributária (a materialidade de sua hipótese de incidência, a indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional, a base de cálculo e alíquota, bem como os aspectos temporais e espaciais do gravame).

Quando lemos a palavra “lei” em todos os dispositivos devemos entender o conceito de lei de maneira muito estrita e rígida, como nos ensina José Artur Gonçalves Lima⁴⁸:

A lei capaz de obrigar, nos termos do art. 5º, II, da Constituição, é o preceito editado pelo legislador contendo norma inaugural, suprema (abaixo da Constituição), genérica e abstrata, criando, modificando ou extinguindo direito. Só a lei inova o sistema normativo infraconstitucional. É isso que significa afirmar que a lei é fonte primária do direito.

Do ponto de vista administrativo, a Receita Federal do Brasil e outras autoridades administrativas podem publicar regulamentações complementares as leis, por exemplo, instruções normativas no gozo de seu poder discricionário. O intuito das instruções normativas é esclarecer e complementar do ponto de vista prático as leis, como por exemplo, elucidando metodologias de cálculo, datas de entrega de obrigações acessórias etc.

As instruções normativas são hierarquicamente inferiores as leis e por este motivo não poderiam modificar ou inovar a esfera regradada pela lei. Caso uma instrução normativa ou regulamento complementar que de qualquer maneira seja contraditória a lei ou inove a regulamentação, este instrumento legal deve ser considerado inválido.

Em termos práticos, a lei estabelece critérios objetivos, enquanto a norma complementar interpreta ou complementa a lei com o intuito precípua de esclarecer ou complementar as informações necessárias.

⁴⁶ Como absoluta exceção ao nosso regramento brasileiro existem situações que são passíveis de não observância do princípio da legalidade. É importante dizer que estes poucos casos são previstos de maneira expressa na nossa Constituição Federal.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009, p. 166

⁴⁸ LIMA, José Artur Gonçalves. Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Editora Frase, 2002, p. 56.

6.2. Conflito entre lei e instrução normativa

Conforme mencionado no tópico anterior, as leis são hierarquicamente superiores as instruções normativas. Nesse sentido, a instrução normativa não deve inovar nem ser contraditória ao que está estabelecido na lei. Entretanto, há casos em que em razão de eventual inovação por parte da instrução normativa o conflito entre ambos dispositivos, lei e instrução normativa, acaba sendo instaurado.

A violação do princípio da legalidade neste caso pode ser considerada um afronte à ordem constitucional brasileira e, conforme Jose Artur Lima Gonçalves⁴⁹ “Nenhum preceito legal ou – e muito menos – administrativo pode derogar os mais básicos princípios constitucionais e excluir a aplicação de toda a Constituição, harmônica e sistematicamente considerada. ”

Em complemento ao brilhante raciocínio, citamos Roque Carrazza⁵⁰ quando indica que:

Laboram em equívoco, portanto, os que sustentem que a Fazenda Pública pode terminar a obra do Poder Legislativo, regulando, por atos próprios, tudo o que ela por ventura tenha se limitado a descrever em traços largos. Na verdade, a chamada *faculdade regulamentar* em sentido amplo restringe-se a ressaltar conceitos menos claros contidos na lei sem agregar-lhe novos componentes ou – o que seria pior – cria-los a partir do nada. Os regulamentos não podem assumir a função da lei, mas, apenas, garantir-lhe a boa execução.(grifos originais)

A discussão do conflito tem tamanha importância e proporção no país que tomou conta das decisões tributárias tanto na esfera administrativa, quanto na esfera judicial. Abaixo, selecionamos decisões que consideramos interessantes sobre o tema.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), naquele momento ainda sendo o Conselho de Contribuintes, decidiu que existia hierarquia entre lei e instrução normativa, e ainda que a instrução normativa fosse mais favorável ao contribuinte, esta não deveria prevalecer em detrimento da aplicação da lei. Veja abaixo parte do julgado:

“LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. INAPLICABILIDADE. O lançamento fiscal deve se reportar a legislação vigente a época dos fatos. Não há como afastar uma lei em vigor, por força de instrução normativa.

⁴⁹ LIMA, José Artur Gonçalves. Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Editora Frase, 2002, p. 56.

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009, p. 167.

(...)

Ressalto que as autoridades administrativas estão obrigadas a observância da legislação tributária vigente no País, por força do Princípio da Legalidade. Mais ainda, esta observância configura um dever daquelas autoridades, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único, do artigo 142, do Código Tributário Nacional – CTN.

Por este motivo, não podem deixar de aplicar normas legalmente estabelecidas.” (Acórdão 302.39.095, Terceiro Conselho de Contribuintes, Segunda Câmara, 18 de outubro de 2007).

Em decisão mais recente proferida pelo CARF, o concluiu-se que a Instrução Normativa nº 23/97 não poderia restringir os créditos presumidos garantidos pela Lei 9.393/1996. Veja-se:

“CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS ADMITIDOS NO CÁLCULO. AQUISIÇÕES A PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS. (RESP 993164, Min. Luiz Fux).” (Acórdão 9303.003.508, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Terceira Turma, 15 de março 2016.)

A discussão do conflito entre lei e instrução normativa não fica restrita apenas à esfera administrativa, sendo também discutida na esfera judicial. Um assunto muito debatido nesta última diz respeito aos métodos para calcular o preço de transferência no Brasil.

A Lei nº 9.430/1996 definiu como um dos métodos passíveis de cálculo o “preço de revenda menos lucro”, conhecido também como “PRL”. Este método é a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos diminuídos por certas despesas e a margem de lucro da empresa de acordo com o que foi determinado para cada segmento econômico. Entretanto, em 2002 a Receita Federal publicou a Instrução Normativa nº 243/2002 que trouxe inovações relativas aos aludidos métodos.

O Tribunal Regional Federal da Terceira Região (“TRF-3”), que tem competência para julgar casos dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul, firmou entendimento sobre o tema em sede de apelação. Resumidamente, o entendimento foi de que a Instrução Normativa nº 243/2002 criou método de cálculo

de cálculo que não estava previsto na Lei nº 9.430/1996, portanto, o que foi estabelecido pela instrução normativa deve ser desconsiderado. Veja abaixo:

À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.

- Necessidade de se garantir à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela IN nº 243/2002.” (TRF3, Apelação 0034048-52.2007.4.03.6100, publicado em 14 de setembro de 2010)

Outro exemplo que versa sobre o conflito de hierarquia tem como objeto a Lei nº 6.321/1976 e a Instrução Normativa nº 267/2002 e foi decidido pelo Superior Tribunal de Justiça. A Lei nº 6.321/1976 regulamenta o benefício do Programa de Alimentação do Trabalhador (“PAT”) para fins de imposto de renda. Veja abaixo:

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR-PAT. IMPOSTO DE RENDA. INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 6.321/76. LIMITAÇÃO. PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº 326/77 E INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 267/02. ILEGALIDADE. PRECEDENTES.

1. A Portaria Interministerial n.º 326/77 e a Instrução Normativa n.º 267/02, ao fixarem custos máximos para as refeições individuais como condição ao gozo do incentivo fiscal previsto na Lei n.º 6.321/76, violaram o princípio da legalidade, porque extrapolaram os limites do poder regulamentar. Precedentes.

2. Recurso especial não provido.” (Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1.240.144; publicado em 23 de março de 2012)

Um terceiro caso relata o conflito entre lei e instrução normativa que definem o conceito de insumo que possibilita o creditamento de PIS e COFINS. A decisão é de suma importância e foi proferida pelo Superior Tribunal de Justiça pela sistemática de recurso repetitivo.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 indicam um rol exemplificativo de insumos e serviços que devem ser considerados para calcular o montante de créditos a serem computados. Por outro lado, a Instrução Normativa nº 247/2002 e a Instrução Normativa nº 404/2004 restringiram o conceito de insumo definido pelas mencionadas leis. Como consequência, os contribuintes tiveram uma drástica redução nos valores a serem contabilizados como créditos de PIS e COFINS. Abaixo se encontra parte do julgado:

“1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.” (Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1.221.170; publicado em 22 de fevereiro de 2018)

Conforme observamos nas decisões elencadas acima, a instrução normativa é hierarquicamente inferior a lei e por isso não deve ultrapassar os limites impostos por esta última. Caso a instrução normativa seja contrária ou inove a lei, esta deve ser declarada inválida e o contribuinte deverá seguir os ditames da lei.

6.3. Dirimindo o conflito entre a lei e a instrução normativa

Como falamos anteriormente, os princípios constitucionais são as grandes balizas de nosso sistema jurídico, que devem ser respeitadas a fim de manter a ordem constitucional. Seguindo essa linha, indicamos que o desrespeito a um princípio constitucional consagra afronte a todo o sistema normativo brasileiro, que se vê ameaçado por um regramento inconstitucional.

No nosso caso, estamos discutindo o ganho de capital do não-residente e o conflito presente nesta grande discussão trata do conflito entre lei e instrução normativa. Apesar de se tratar de dois regramentos expedidos por autoridades competentes para fazê-lo, não podemos perder de vista o que dita a nossa Constituição Federal.

Nesse sentido, quando diante de certo conflito como o discutido neste trabalho devemos nos reportar a tais ditames uma vez que “a solução de qualquer problema jurídico, sob pena de fragilidade e inconsistência científica, há de buscar apoio nos grandes princípios constitucionais”⁵¹.

Como a grande celeuma para estabelecer o ganho de capital do não-residente paira sobre a discussão de duas regras completamente opostas, uma permitindo o cálculo em moeda estrangeira e outra, por sua vez, indicando que o ganho de capital deve ser a diferença positiva em reais, precisamos analisar detidamente a natureza

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009, p. 164.

de cada uma destas regras e sua correspondente hierarquia. Esta análise se deu com base em Princípio Constitucional.

Quando falamos sobre o ganho de capital do não-residente, temos uma lei que determina a apuração do ganho de capital através de uma certa metodologia e, por outro lado, uma instrução normativa estabelecendo exatamente o oposto. Como já discorreremos ao longo deste trabalho, Carrazza opina “o regulamento tem a função de simplesmente aclarar a lei que o exige. Deve determinar-lhe o verdadeiro sentido, sem, entretanto, introduzir-lhe disposições novas”⁵²..

São diversos argumentos que sustentam o entendimento que a instrução normativa deve ser completamente rechaçada neste caso, com o qual compartilhamos.

Primeiramente, pois a instrução normativa não poderia, em circunstância alguma, inovar o que a lei prevê. No presente caso, a instrução normativa inovou completamente, pois determinou uma metodologia de cálculo diversa com base em outra moeda, o que pode acarretar em uma base de cálculo superior e o conseqüente aumento do tributo a recolher.

Nessa esteira, também discutimos que o aumento de um tributo, que pode ser gerado por um aumento na base de cálculo e conseqüente aumento do montante a pagar, só pode ser ditado por lei em sentido estrito, sendo certo que a instrução normativa não se enquadra como lei, mas como mera regra interpretativa e complementar, visando tão somente aclarar o que a lei dispôs.

Dessa feita, diante do conflito entre a lei e a instrução normativa, não nos resta outra alternativa, a luz do princípio da legalidade, de rechaçar completamente os ditames da instrução normativa e tomar como base aquilo que dita a lei em sentido estrito.

⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009, p. 172.

7 Conclusão

O presente artigo tratou do discutido tema do ganho de capital auferido pelo não-residente fiscal no Brasil, tema extremamente discutido na seara do Direito Tributário Internacional.

Iniciamos o artigo tratando do conceito de residente fiscal brasileiro e não-residente. O que motivou a tratar do sujeito passivo primeiro foi a limitação de quem seria o sujeito passivo da obrigação do imposto de renda no Brasil para que depois eu tratasse do fato gerador e exemplificasse os fatores geradores de imposto de renda mais comuns ao não-residente no Brasil (juros, juros sobre o capital próprio, dividendos e ganho de capital).

Após analisar brevemente os conceitos acima e indiquei, conforme a legislação brasileira, tanto do ponto de vista civil quanto tributário o que seria a residência e como seria caracterizada, tanto do prisma das pessoas físicas quanto do ponto de vista das pessoas jurídicas. Na sequência, fixado o conceito do residente fiscal no Brasil, tratamos do conceito do não-residente.

Em um segundo momento, passamos a discutir o imposto de renda e seu fato gerador, abordando a grande discussão do conceito de renda e os tipos mais comuns de renda auferida pelo não-residente, neste tópico incluído o famigerado ganho de capital.

A partir deste ponto, entramos no foco central do trabalho, que trata justamente do conflito entre lei e instrução normativa, que indicam metodologias de cálculo diametralmente opostas.

É certo que as autoridades fiscais têm a competência para emitir normas que completem e clarifiquem o que já foi estabelecido por lei. Contudo, esses regramentos não podem, de maneira alguma, inovar, contrariar ou ir de encontro aquilo que foi disciplinado pela lei. Isto é exatamente o que ocorre no caso em análise.

Pelo exame detido do princípio da legalidade nos fica claro que a instrução normativa deve ser completamente desconsiderada, pois, além de não ser o instrumento hábil (lei em sentido estrito) o dispositivo cria ou aumenta tributo, função de competência exclusiva da lei.

Em um país com a moeda tão volátil e economia em momento sensível, este abuso da autoridade fiscal, que, ao meu sentir tem intuito arrecadatário, afasta o

investidor estrangeiro e, conseqüentemente, prejudica a já cansada economia brasileira.

Portanto, compatihamos do entendimento de que os ditames da lei, que prevê o cálculo em moeda estrangeira, devem ser seguidos pelo contribuinte, que estaria completamente coberto pelo princípio da legalidade em suas ações. Em sentido lógico, por conseguinte, a instrução normativa deve ser inaplicável e considerada inconstitucional.

8 Bibliografia

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 12^a ed. São Paulo. Editora Atlas, 2016.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 29^a ed. São Paulo. Malheiros, 2013.
- _____. Imposto sobre a Renda. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009.
- HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas. 41^a ed. São Paulo. IR Publicações Ltda, 2016.
- LIMA, José Artur Gonçalves. Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Editora Frase, 2002.
- NEVES, Silvério das. Contabilidade Básica. 17^a ed. São Paulo. Saraiva, 2017.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2013.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 25^a ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2008.
- NUNES, Renato. Imposto Sobre a Renda Devido por Não-Residentes no Brasil: Regime Analítico e Critérios de Conexão. São Paulo, 2005. Tese de mestrado.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributos e preços de transferência – volume 4 São Paulo. Dialética, 2013.
- SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2007.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Tributário Internacional Aplicado – Volume V – Coordenação Heleno Taveira Torres – São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- _____. Direito tributário internacional aplicado. 6^a ed. São Paulo. Quartier Latin, 2012.
- XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 8^a ed. Rio de Janeiro. Forense, 2015.