

# OS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA UNIVERSAL NO DIREITO BRASILEIRO

Aldemario Araujo Castro  
Procurador da Fazenda Nacional  
Professor da Universidade Católica de Brasília  
Professor da Faculdade Projeção  
Mestrando em Direito na Universidade Católica de Brasília  
Membro do Conselho Consultivo da APET – Associação Paulista de Estudos Tributários  
Ex-Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União  
Ex-Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional  
Brasília, 20 de julho de 2005<sup>1</sup>

## 1. Introdução

As relações internacionais ingressaram definitivamente no âmago das principais formulações tributárias. Atualmente, em plena “era da globalização”, não é possível discutir a construção e o desenvolvimento dos sistemas tributários sem considerar o fator internacional, ao lado dos tradicionais critérios da eficiência, simplicidade, flexibilidade e justiça.

Certas preocupações ou temas são dominantes nas considerações sobre a tributação no plano internacional. Encontramos, entre os principais motivos de ponderações jurídicas neste campo, a dupla ou múltipla

---

<sup>1</sup> Estudo realizado no âmbito da disciplina Tributação da Renda Transnacional, ministrada pela Professora PhD Mary Elbe Queiroz, do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília.

tributação, a evasão fiscal, a harmonização das legislações e os procedimentos de cooperação entre as administrações.

Um dos temas mais relevantes nesta seara consiste na tributação da renda universal ou mundial (tributação em bases mundiais). Afinal, considerando a ampla e crescente mobilidade dos fatores de produção, surgem inúmeras situações jurídico-tributárias insuficientemente solucionáveis meramente por critérios de nacionalidade e de territorialidade.

No direito pátrio, encontramos, em vigor, várias normas jurídicas, de diferentes estaturas, para sustentar a tributação da renda obtida em bases mundiais. Importa, assim, analisar a relação entre os vários dispositivos constitucionais e legais, a sucessão temporal do surgimento dos mesmos e, concluir, com algumas importantes implicações práticas, os fundamentos jurídicos viabilizadores da tributação em questão.

Adverte-se que este modesto trabalho tão-somente explora algumas possibilidades do tema. São reflexões iniciais que demandam aprofundamentos posteriores.

## **2. Evolução da legislação pertinente**

O art. 153 da Constituição, promulgada em 5 de outubro de 1988, assim dispõe:

“Compete à União instituir impostos sobre:

...

III – renda e proventos de qualquer natureza;

...

§2o O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”

A Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em seu art. 3o., parágrafo quarto, estabeleceu:

“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”.

Por sua vez, o art. 25 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, fixou<sup>2</sup>:

---

<sup>2</sup> “Para as rendas de pessoas jurídicas residentes, o Brasil passou a adotar o regime de universalidade a partir da entrada em vigor da Lei 9.249/95, art. 25, permitindo o alcance dos rendimentos por conexão pessoal, independentemente do local da sua produção, e, desse modo, afastando o princípio da territorialidade ‘pura’ para os sujeitos qualificados como residentes, ficando esse último mantido apenas para os sujeitos definidos em lei como ‘não-residentes’”. TÔRRES, Heleno. Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas. O Prof. Heleno Tôres lembra: a) a tentativa de fixação do regime de universalidade para a tributação das pessoas

“Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.

Por fim, a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, modificou a redação do art. 43 do Código Tributário Nacional para introduzir os parágrafos primeiro e segundo com as seguintes redações:

“§1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§2o Na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará

---

jurídicas por intermédio do Decreto-Lei n. 2.397, de dezembro de 1987, e do Decreto-Lei n. 2.413, de fevereiro de 1988 e b) o afastamento da universalidade pelo Decreto-Lei n. 2.429, de abril de 1988.

“Desde longa data, o Brasil sempre abdicou da competência para alcançar os lucros auferidos no exterior por pessoa jurídica residente no Brasil, por meio de empresas coligadas ou controladas./A legislação brasileira inspirava-se no denominado princípio da territorialidade, segundo o qual estava alcançada, pela norma tributária interna, apenas a parcela do lucro que tivesse fonte de produção em território brasileiro./(...) Superada a tentativa dos Decretos-leis ns. 2.397 e 2.413, de 1987 e 1988, respectivamente, o princípio da universalidade da tributação da renda das pessoas jurídicas foi definitivamente instituído pela Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995./A exposição de motivos do projeto de lei apresentado ao Congresso Nacional pelo Poder Executivo deixa clara a intenção objetivada com a adoção do princípio da universalidade: ‘14. Adota-se, com a tributação da renda auferida fora do País, medida tendente a combater a elisão e o planejamento fiscais, uma vez que o sistema atual – baseado na territorialidade da renda, propicia que as empresas passem a alocar lucros a filiais ou subsidiárias situadas em paraísos fiscais. Intenta-se, ainda, harmonizar o tratamento tributário dos rendimentos, equalizando a tributação das pessoas jurídicas à das pessoas físicas, cujos rendimentos externos já estão sujeitos ao imposto de renda na forma da legislação em vigor’./Com a aprovação do projeto de lei enviado pelo Poder Executivo, o princípio da universalidade da tributação da renda das pessoas jurídicas restou consagrado nos artigos 25 e 26 da Lei n. 9.249/95, (...)” PONTES, Helenilson Cunha. Estudos de Direito Tributário. São Paulo: MP Editora, 2005, pp. 89 e 90.

sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo”.

### **3. O problema da alteração do Código Tributário Nacional depois da edição das Leis 7.713, de 1988, e 9.249, de 1995**

Admite-se que a tributação da renda em bases universais<sup>3</sup> no Brasil foi iniciada com a veiculação da Lei n. 7.713, de 1988, para as pessoas físicas, e da Lei n. 9.249, de 1995, para as pessoas jurídicas<sup>4</sup>.

Assim, considerando a evolução legislativa anteriormente explicitada, surge a indagação se foi a alteração do art. 43 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar n. 104, de 2001, que ofereceu a devida sustentação jurídica para a tributação da renda em bases universais. A interrogação

---

<sup>3</sup> “A universalidade ou princípio da renda mundial, como elemento de conexão, está vinculada à residência, ao domicílio ou à nacionalidade da pessoa. Por esse critério, a pessoa submete-se à tributação em relação à renda global, renda mundial, o total da renda produzida, independentemente do local (território interno ou externo) em que ela foi produzida./A incidência da tributação leva em consideração a condição de residente ou não-residente no país. As obrigações tributárias nascem a partir da conexão entre a pessoa e o local em que ela é considerada como residente, sendo irrelevante se as fontes se localizam dentro desse país ou no exterior”. QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Barueri, SP: Manole, 2004, pp. 184 e 185.

<sup>4</sup> “O critério da residência é utilizado pela lei brasileira para tributar a renda independentemente do local de produção ou aferição, universalmente (pessoas físicas: art. 3o, §4o da Lei n. 7.713/88 e art. 38 do RIR/99; pessoas jurídicas: art. 25 da Lei n. 9.249/95). É a chamada tributação da renda mundial ou *worldwide income taxation*”. FILHO, Aristóteles Moreira. Os critérios de conexão na estrutura da norma tributária in Direito Tributário Internacional Aplicado.

“Apenas a partir de 1995, com a edição da Lei n. 9.249/95, o Brasil passou a tributar renda em bases mundiais, alcançando sujeitos passivos residentes no exterior, desde que obtenham renda de fonte produtiva localizada no território nacional e, inovadoramente, alcançando os sujeitos passivos residentes no Brasil que venham a auferir

em questão apresenta significativa importância prática na medida em que, adotada a premissa, não seria devida, pelo menos<sup>5</sup>, a tributação em bases universais até a edição da Lei Complementar n. 104, de 2001<sup>6</sup>.

---

renda fora dos limites do território nacional”. OKUMA, Alessandra. Princípio da não-discriminação e a tributação das rendas de não-residentes no Brasil in *Direito Tributário Internacional Aplicado*.

<sup>5</sup> A expressão “pelo menos” foi utilizada em função da possível discussão da invalidade original das Leis ns. 7713/88 e 9249/95 e sua subsistência (invalidade) mesmo depois da edição da Lei Complementar n. 104, de 2001. O raciocínio, a reclamar pesquisa específica, seria da impossibilidade deste último diploma legal “convalidar” ou “sanar” os vícios das leis ordinárias citadas já que estes (os vícios) teriam natureza constitucional.

<sup>6</sup> “19. E não se trata apenas do volume da legislação, mas igualmente das marchas e contramarchas nas regras que dispõem sobre matéria fiscal. Dois exemplos notórios bastarão para mostrar essa indecisão do legislador: a) até o advento do decreto-lei nº 2.397, de 21.12.1987, as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil só pagavam imposto de renda sobre os resultados provenientes de fontes nacionais; o art. 7º desse decreto-lei mandou tributar os resultados auferidos no exterior, diretamente, ou através de filiais, sucursais ou subsidiárias. Em 10.02.1988 ( 51 dias depois, portanto), foi expedido o decreto-lei nº 2.413, cujo art.15 revogou o art.7º do decreto-lei nº2.397/87, excluindo, assim, da tributação os lucros auferidos de fontes do exterior mas, ao mesmo tempo, o art.8º desse mesmo decreto-lei estabeleceu a tributação desses lucros, nos exatos termos do revogado art.7º do decreto-lei anterior. Em 14.04.1988(portanto, 64 dias depois), o decreto-lei 2.429 revogou o art.8º do decreto-lei anterior, excluindo esses lucros de tributação. Em dezembro de 1995, o art. 25 da Lei nº 9.249 restabeleceu a tributação desses lucros ! E agora, a constitucionalidade dessa última lei está sendo apreciada pelo Supremo Tribunal Federal. Como demonstra **João Dodsworth Cordeiro Guerra** em memorial distribuído ao ministros do STF, a Lei 9.249/95 (i) infringia o art.146,III, a) da Constituição Federal e o art.43 do Código Tributário Nacional, por desconsiderar a personalidade jurídica da empresa estrangeira geradora do lucro e tributá-lo de imediato nas mãos dos sócios ou acionistas brasileiros, como se desde seu surgimento a eles pertencesse, exatamente o que fora repudiado pelo STF ao declarar a inconstitucionalidade do ILL ao julgar o RE 172.058-1-SC-RTJ 161/1043) e (ii) violava as mais de 20 convenções bilaterais para evitar a dupla tributação da renda assinadas pelo Brasil, de acordo com as quais os lucros das empresas são tributados apenas no país em que gerados. Surge, então, a Instrução Normativa 38/96, que, a pretexto de regulamentar a Lei 9.249/95, modifica-lhe a essência: embora respeitando a personalidade jurídica das empresas estrangeiras que geram os lucros e só exigindo sejam os mesmos reconhecidos no Brasil quando " disponibilizados", criou uma série de hipóteses, sem fundamento legal, em que tais lucros se consideram " disponibilizados". Como o sistema jurídico não se compadece com atos normativos que contrariem as leis, tornou-se necessária a aprovação de nova lei que viesse dar embasamento à IN nº38/96 e corrigir suas ilegalidades. Foi a Lei 9.532/97. Em 2001, surge a Lei Complementar 104, que acrescenta um § 2º ao art.43 do CTN, para delegar à lei ordinária competência para estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade da renda oriunda do exterior, elementos que só lei complementar pode definir. E para encerrar esse périplo pela legislação que tentou regular a matéria, temos a Medida Provisória 2158/01, reeditada 35 vezes, cujo art.74, de duvidosa constitucionalidade, estabelece que os lucros gerados no exterior serão considerados disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço anual da empresa estrangeira em que tais lucros tiverem sido apurados, na forma em que estabelecer regulamento brasileiro. Em síntese, embora seja da exclusiva competência da Lei Complementar regular o fato gerador e a base de cálculo dos impostos previstos na Constituição, a Lei Complementar 104/01 "delegou" essa competência à lei ordinária, quanto ao fato gerador do IR; o art.74 da MP 2158-35/01, por sua vez, " subdelegou" essa competência, quanto à base de cálculo do IR, a "regulamento" ( que no nosso sistema jurídico é " decreto presidencial"),que veio a ser baixado por mero ato administrativo ( Instrução Normativa 213/02). Na carta que capeava os memoriais, observa **Cordeiro Guerra** que " *À parte a invalidade do citado art.74 ante a CF...note-se que o legislador nacional logrou resumir em um só artigo(grifo do original)...matéria das mais complexas e controvertidas no plano internacional*. E, depois de passar em revista o que vem ocorrendo em outros países, sobretudo aqueles que maior experiência têm na tributação da renda , conclui : "*Não obstante a complexidade das questões suscitadas pelo regime de CFC ( controlled foreign corporations)ser reconhecida até por países que têm sofisticada legislação e larga tradição de*

#### **4. A Constituição como fundamento jurídico da tributação da renda universal no direito brasileiro**

Está consagrado no direito brasileiro, sem maiores discrepâncias doutrinárias ou teóricas, que a instituição ou criação de tributo resulta do exercício, por ente estatal e mediante lei estabelecadora dos elementos necessários<sup>7</sup>, de competência constitucional materialmente delimitada.

Ocorre, entretanto, que a própria Constituição previu a definição dos fatos geradores dos impostos por intermédio de lei complementar. É a dicção do art. 146, inciso III, alínea “a” do Texto Maior<sup>8</sup>.

Impõe-se, pois, perquirir as relações entre a delimitação constitucional de competência tributária, a definição dos fatos geradores dos impostos por lei complementar e a instituição do tributo pela lei ordinária pertinente.

---

*tributação da renda, o Poder Executivo satisfêz-se em regulá-la num só e singelo parágrafo(grifo do original), que agride a CF e a jurisprudência do\_STF”. REZENDE, Condorcet. Pandemônio Tributário. Disponível em: <[http://www.econ.puc-rio.br/gfranco/PANDEMONIO\\_TRIBUTARIO.htm](http://www.econ.puc-rio.br/gfranco/PANDEMONIO_TRIBUTARIO.htm)>. Acesso em: 20 jul. 2005.*

<sup>7</sup> Elementos, aspectos ou critérios material (comportamento de uma pessoa), espacial (circunstâncias de lugar), temporal (definição do momento), quantitativo (revelador do montante da obrigação) e pessoal (dispondo sobre sujeitos ativo e passivo).

<sup>8</sup> “Cabe à lei complementar ... estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Posta a questão de outra forma, importa concluir qual o papel da lei complementar definidora dos fatos geradores dos impostos. Teria uma função meramente explicitadora das hipóteses já delimitadas na Constituição? Ao revés, teria alguma função inovadora? Ademais, num caso ou noutro, impediria, se ausente, a instituição do imposto pela lei ordinária pertinente?

Importa lembrar que o Supremo Tribunal Federal rejeitou a premissa da “lei complementar prévia” para a instituição, sob a égide da Constituição de 1988, de todo e qualquer tributo<sup>9</sup>. Neste sentido, as criações de inúmeras contribuições de seguridade social por leis ordinárias da União, e sem leis complementares antecedentes, foram reconhecidas como constitucionais<sup>10</sup>.

Reside no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA outro exemplo emblemático do exercício da competência impositiva inscrita na Constituição sem mediação de lei complementar. Com efeito,

---

<sup>9</sup> “Nesse sentido, não é despidendo ressaltar que o plenário do XV Simpósio Nacional de Direito Tributário, unanimemente reconheceu que, à luz da alínea a do inc. III do art. 146, ‘nenhum tributo poderá ser instituído por lei ordinária sem que seu perfil esteja traçado antes em lei complementar’”. AMARAL. Antonio Carlos Rodrigues do. Lei Complementar in Curso de Direito Tributário. Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. 2 ed. Belém: CEJUP, 1993, p. 102.

<sup>10</sup> “Note-se, ademais, que, com relação aos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, o próprio artigo 146, III, só exige estejam previstos na lei complementar de normas gerais quando relativos aos impostos discriminados na Constituição, o que não abrange as contribuições sociais, inclusive as destinadas ao financiamento da seguridade social, por não configurarem impostos”. Voto do Ministro MOREIRA ALVES no RE 146.733.

“Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, a). (...) Isto, entretanto, não quer dizer, também já falamos, que somente a lei complementar pode instituir tais contribuições. Elas se sujeitam, é certo, à lei complementar de normas gerais (art. 146, III). Todavia, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementatr defina os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, “a”)”. Voto do Ministro CARLOS VELLOSO no RE 138.284.



o Código Tributário Nacional não trata do IPVA, assim como nenhuma lei complementar<sup>11</sup>.

Tudo indica ou aponta para a possibilidade do exercício da competência constitucional de instituição de tributos sem a necessária presença ou dependência à chamada “lei complementar prévia”. Com efeito, não seria lógico ou razoável que a competência constitucional fixada para um ente da Federação pudesse ser obstada ou ficasse dependente da ação legislativa, em matéria de lei complementar, do Congresso Nacional<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> “Como vimos na primeira parte deste trabalho, o IPVA não possui uma sistemática normativa nacional tal como outros impostos disciplinados em regras gerais pelo Código Tributário Nacional. A sistemática normativa deste imposto foi elaborada pelas diversas leis ordinárias estaduais que configuraram o imposto nos limites territoriais de cada Estado-membro”. MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. O perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores in Curso de Direito Tributário. Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. 2 ed. Belém: CEJUP, 1993, p. 231.

<sup>12</sup> “Mas o exercício da competência impositiva das pessoas políticas é eminentemente constitucional. O Congresso, por inação, não pode paralisar o exercício da tributação pelas pessoas políticas”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 107.

“Estamos certos de andar bem avisados sustentando que a Constituição delimita as competências tributárias das pessoas políticas. A lei complementar apenas pode facilitar a compreensão das normas constitucionais pertinentes. Mal comparando, podemos dizer que, aqui, a lei complementar funciona, em relação à Carta Magna, como o regulamento em relação à lei, estabelecendo os *pormenores normativos* que vão ensejar a correta aplicação da regra superior”. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 782.

“Inexistindo lei complementar da União, que previna conflitos de competência, regularmente as limitações ao poder de tributar ou defina os tributos, suas espécies, os fatos geradores e as bases de cálculo dos impostos discriminados na Constituição, conforme prescreve o art. 146 I, II e III, nem por isso ficará bloqueado o exercício da competência legislativa de cada ente político da Federação, competência resultante das normas atributivas de poder dos arts. 145, 148, 149, 153, 155 e 156 e daquelas restritivas e proibitivas dos arts. 150, 151 e 152”. DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar de Aliomar Baleeiro. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 109.

Importa registrar que a “lei complementar prévia” é essencial quando existe possibilidade de conflitos de competência tributários. A presença de inúmeros elementos de conexão, podendo ser adotados por vários entes da Federação, impõe a adoção prévia dos critérios solucionadores dos conflitos potenciais. Neste sentido, a decisão do STF quanto ao Adicional ao Imposto de Renda na ADIn n. 633: “Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 1.394, de 1.394, de 02.12.1988, do Estado do Rio de Janeiro. Tributário. Adicional de imposto de renda (art. 155, II, da Constituição Federal). Artigos 146 e 24, parágrafo 3, da parte permanente da C.F. e art. 34, parágrafos 3., 4. e 5. do A.D.C.T. O adicional de imposto de renda, de que trata o inciso II do art. 155, não pode ser instituído pelos Estados e Distrito Federal, sem que, antes, a lei

Por outro lado, a exigência constitucional de lei complementar para definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos não se apresenta completamente desprovida de sentido, razão ou utilidade. Identificamos as seguintes funções para a lei complementar preconizada no art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição: (a) explicitadora dos conceitos e definições adotados pelo constituinte, eliminando dúvidas e inseguranças nos limites ou fronteiras dos significados dos vocábulos utilizados<sup>13</sup>; (b) definidora de critérios, quando os conceitos, notadamente por razões científicas e técnicas, podem ser construídos seguindo caminhos distintos<sup>14</sup> e (c) uniformizadora, quando fixa os mesmos cânones a serem observados pelos legisladores dos vários entes da Federação<sup>15</sup>.

Assim, impõe-se a conclusão de que o legislador da instituição ou criação de qualquer tributo, segundo os ditames do Sistema Tributário Nacional ofertados pelo constituinte de 1988, encontra limites materiais na delimitação posta

---

complementar nacional, prevista no "caput" do art. 146, disponha sobre as matérias referidas em seus incisos e alíneas, não estando sua edição dispensada pelo parágrafo 3. do art. 24 da parte permanente da Constituição Federal, nem pelos parágrafos 3., 4. e 5. do art. 34 do A.D.C.T. Ação julgada procedente, declarada a inconstitucionalidade da Lei n. 1.394, de 02.12.1988, do Estado do Rio de Janeiro”.

<sup>13</sup> “Assim, proclamamos, desde agora, que tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. *Não pode inovar; mas, apenas, declarar.* Para além destas augustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime os que concedem autonomia jurídica às pessoas políticas no que concerne à decretação e arrecadação dos tributos de suas competências”. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 781.

<sup>14</sup> Neste sentido, a nosso ver, a consideração do Ministro Nelson Jobim no julgamento da ADIN 2.588 quando pondera que “o conceito de renda na CF é polissêmico e não ontológico. Para efeitos tributários, o conceito de renda é o legal” (Informativo STF 373).

<sup>15</sup> Papel desempenhado pelas leis complementares disciplinadoras do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (art. 155, parágrafo segundo, inciso XII da Constituição) e do ISS – Imposto sobre Serviços (art. 156, inciso III da Constituição).

na Constituição<sup>16</sup>. No caso dos impostos, segundo os expressos termos do art. 146, inciso III, alínea “a” do Texto Maior, cabe a lei complementar desempenhar basicamente três funções: (a) explicitadora; (b) definidora de critérios e (c) uniformizadora.

Neste passo já é possível responder efetivamente aos problemas inicialmente postos. Com efeito, as Leis ns. 7713, de 1988, e 9249, de 1995, possuem fundamento diretamente no art. 153, parágrafo segundo, inciso I da Constituição, ou seja, no critério da universalidade estabelecido para o imposto de renda. No particular, a Lei Complementar n. 104, de 2001, apresenta nítida função explicitadora, não se constituindo em condição indispensável ao manejo da competência tributária pelo legislador federal.

## **5. O equívoco da interpretação literal ou restritiva do critério da universalidade do imposto de renda**

Lembramos, como fecho e recurso extremo de argumentação, a perfeita adequação, no trato do tema, da *interpretação constitucional evolutiva*<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> “De fato, como tantas vezes temos insistido, as pessoas políticas, enquanto tributam, só devem obediência aos ditames da Constituição. Embaraços porventura existentes em normas infraconstitucionais – como, por exemplo, em lei complementar editada com apoio no art. 146 da Carta Magna – não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc. dos tributos de suas competências”. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 784.

<sup>17</sup> “A *interpretação evolutiva* é um processo informal de reforma do texto da Constituição. Consiste ela na atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação do seu teor literal, em razão de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes na mente dos constituintes”. BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 145.

(também conhecida como *mutação constitucional*). Assim, a conjuntura anterior, onde a globalização e o aprofundamento das relações e compromissos tributários internacionais ainda não tinham alcançado o relevo atual, não pode ofuscar o sentido mais amplo para o critério ou princípio da universalidade.

Insistimos na perspectiva de que as normas constitucionais definidoras das incidências tributárias buscam suas razões últimas de validade no contexto social em que atuam. Mesmo sem alteração ou reforma do texto constitucional, mas com profundas modificações no ambiente social, político e econômico, é possível, lícito e desejável constatar ou flagrar novos significados e novas abrangências no processo de instituição ou criação de tributos.

## **6. Conclusão**

A tributação da renda universal no direito brasileiro, definida nas Leis ns. 7713, de 1988, e 9249, de 1995, possui fundamento diretamente no art. 153, parágrafo segundo, inciso I da Constituição. A Lei Complementar n. 104, de 2001, ao modificar o art. 43 do Código Tributário Nacional, apresenta nítida função explicitadora, não se constituindo em condição indispensável ao manejo da competência tributária pelo legislador federal.

## **Referências bibliográficas**

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Lei Complementar in Curso de Direito Tributário. Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. 2 ed. Belém: CEJUP, 1993

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2001

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2002

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (de Aliomar Baleeiro). 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FILHO, Aristóteles Moreira. Os critérios de conexão na estrutura da norma tributária in Direito Tributário Internacional Aplicado. Heleno Taveira Tôrres, coordenador. São Paulo: Quartier Latin, 2003

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. O perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores in Curso de Direito Tributário. Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. 2 ed. Belém: CEJUP, 1993

OKUMA, Alessandra. Princípio da não-discriminação e a tributação das rendas de não-residentes no Brasil in Direito Tributário Internacional Aplicado. Heleno Taveira Tôrres, coordenador. São Paulo: Quartier Latin, 2003

PONTES, Helenilson Cunha. Estudos de Direito Tributário. São Paulo: MP Editora, 2005

QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Barueri, SP: Manole, 2004

REZENDE, Condorcet. Pandemônio Tributário. Disponível em: <[http://www.econ.puc-rio.br/gfranco/PANDEMONIO\\_TRIBUTARIO.htm](http://www.econ.puc-rio.br/gfranco/PANDEMONIO_TRIBUTARIO.htm)>. Acesso em: 20 jul. 2005.

TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001

\_\_\_\_\_. Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998