

## O CASO MOORE VS. UNITED STATES E A REALIZAÇÃO DA RENDA – NOTAS DE UM BREVE ESTUDO COMPARADO

Fernando Aurelio Zilveti

Mestre, doutor e livre-docente pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor e Diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Um breve relato do caso Moore vs. United States 3 Notas sobre a realização da renda 4 O que o STF entende sobre o tema e o caso Moore vs. United States 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: O artigo discute o caso Moore vs. United States, analisando a tributação de renda não realizada e seu impacto na jurisprudência brasileira. O debate destaca a controvérsia em torno da constitucionalização do imposto de renda nos EUA, explorando a crítica acadêmica ao considerar o imposto em questão como uma repatriação obrigatória. O texto também revisita precedentes da Suprema Corte americana, como Eisner vs. Macomber, que influenciaram possivelmente a legislação brasileira, exemplificada pelo art. 43 do CTN. Além disso, examina a relevância dos critérios jurídicos e econômicos na realização da renda, questionando se é um princípio tributário ou uma conveniência administrativa. A metodologia comparativa entre a jurisprudência americana e o STF no Brasil busca esclarecer o significado da expressão “realização de renda”. O artigo propõe uma análise abrangente, considerando a influência global de decisões da Suprema Corte americana no campo tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Direito comparado. Tributação de renda não realizada. Realização de renda.

## THE MOORE VS. UNITED STATES CASE AND INCOME REALIZATION – NOTES FROM A BRIEF COMPARATIVE STUDY

CONTENTS: 1 Introduction 2 A brief account of the case Moore vs. United States 3 Notes on income realization 4 What the STF understands about the topic and the case of Moore vs. United States 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: The article discusses the Moore vs. United States case, analyzing the taxation of unrealized income and its impact on Brazilian jurisprudence. The debate highlights the controversy surrounding the constitutionalization of income tax in the U.S., exploring academic criticism of considering the tax in question as mandatory repatriation. The text also revisits precedents from the U.S. Supreme Court, such as Eisner vs. Macomber, which may have influenced Brazilian legislation, exemplified by Article 43 of the National Tax Code. Additionally, it examines the relevance of legal and economic criteria in income realization, questioning whether it is a tax principle or administrative convenience. The comparative methodology between American jurisprudence and the Brazilian Supreme Federal Court seeks to clarify the meaning of the term “income realization”. The article proposes a comprehensive analysis, considering the global influence of decisions from the U.S. Supreme Court in the tax field.

KEYWORDS: Comparative law. Taxation of unrealized income. Income realization.

### 1 INTRODUÇÃO

O caso Moore vs. United States foi trazido à *Mesa de Debates* do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e discutido sob a perspectiva da realização de renda no Brasil, especialmente, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>1</sup>. O objetivo do instigante debate foi alcançado, qual seja, retomar o tema da realização da renda no imposto de renda. Por mais que se discuta há tanto tempo, a polêmica realização da renda segue na cabeça de todos, mesmo após mais de duzentos anos do nascimento do imposto de renda.

A questão que desafia a Suprema Corte americana no caso Moore vs. United States é saber se o Fisco pode tributar determinada renda não realizada, especificamente relacionada a patrimônio financeiro como, por exemplo, ações ou cotas de fundos privados. Esse patrimônio é detido por investidores que ainda não recuperaram seu investimento ou, de fato, ainda não têm acesso aos ganhos.

1. IBDT – INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. *Mesa de Debates*, 7 dez 2023. Disponível em: [https://www.youtube.com/watch?v=\\_ETAIYHrYuk&list=PLo-STP9TMbud-oD4RykezO9lquUBU7D8y8&index=2](https://www.youtube.com/watch?v=_ETAIYHrYuk&list=PLo-STP9TMbud-oD4RykezO9lquUBU7D8y8&index=2). Acesso em: 10 jan. 2024.

O imposto de renda objeto da demanda em julgamento na Suprema Corte americana foi considerado por parcela da crítica acadêmica como imposto de repatriação obrigatória, cobrado uma única vez, com base nos lucros de empresas estrangeiras, cujos acionistas norte-americanos detêm ao menos 50% das ações. Tributam-se, afinal, lucros obtidos, independentemente de distribuição para acionistas. Disto trataremos mais adiante, na descrição do caso, mas o que está em jogo é saber se a realização da renda é ou não um direito constitucional ou uma construção dos contribuintes. Existe um claro receio na constitucionalização do imposto de renda nos EUA<sup>2</sup>. A legítima preocupação do risco de uma constitucionalização do imposto de renda deve ser debatida na doutrina brasileira, que insiste em querer encontrar na Constituição a panaceia para todos os problemas tributários.

Interessa para fins deste estudo o precedente da Suprema Corte americana, não só pelo objeto da realização da renda no imposto de renda, mas também pela influência que um precedente da Suprema Corte americana produz sobre os operadores do direito tributário no Brasil e no resto do mundo. Lembremos do recente caso julgado pela Suprema Corte americana sobre o comércio eletrônico, que alterou a consideração econômica da tecnologia para fins tributários em diversas jurisdições, repercutindo, inclusive, nos tratados internacionais para evitar a bitributação<sup>3</sup>.

Revisita a Corte americana, no caso *Moore vs. United States*, o tema outra vez decidido nos EUA no caso *Eisner vs. Macomber*, se o imposto de renda somente pode incidir sobre renda realizada. Esse caso, ademais de outros, como *Stratton's Independence vs. Howbert* e *Helvering vs. Post*, podem ter influenciado a construção legislativa do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN). Existem indícios de que tal caso possa ter até mesmo determinado a redação do art. 43 do CTN<sup>4</sup>. Aliás, a redação do art. 43 do CTN trouxe uma contribuição sistêmica para o imposto de renda no Brasil, notadamente na questão da renda realizável, segundo critérios jurídicos e econômicos. A influência da polêmica

---

2. AVI-YONAH, Reuven S. If Moore is reversed. *Tax Notes International*, v. 110, 26 June 2023. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4490531>. Acesso em: 20 dez. 2023.

3. MASON, Ruth. Implications of Wayfair. *Intertax*, Amsterdam, v. 46, n. 10, p. 817, 2018.

4. BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de renda: conceito, princípios, comentários*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 119.

da realização da renda, debatida na Suprema Corte americana é, porém, difícil de ser comprovada. Por outro lado, é inegável que nossos legisladores se abeberaram no direito alienígena para construir o sistema tributário. Afinal, a realização da renda é um princípio de direito tributário ou apenas uma regra de conveniência da administração tributária?

Também trataremos brevemente sobre esta particularidade, os critérios jurídicos e econômicos, que parcela da doutrina no Brasil considera, a meu ver, sem razão, separadamente<sup>5</sup>. Talvez fosse suficiente aproximar o caso *Moore vs. United States* daquilo que a realização significa, desde a Décima Sexta Emenda da Constituição americana. Esta abordagem do sistema tributário, na perspectiva metodológica comparada, pode estar em linha com nosso sistema tributário. Qual seria, afinal, o significado da expressão “realização de renda”, tanto na jurisprudência da Suprema Corte americana, quanto no art. 43 do CTN no Brasil, na visão do STF?

## 2 UM BREVE RELATO DO CASO MOORE VS. UNITED STATES

Charles e Kathleen Moore investiram seus recursos em uma empresa indiana que auxilia pequenos agricultores naquele país. A empresa está sediada na Índia, mas mais de 90% são propriedade de acionistas norte-americanos. O investimento feito em 2005, afinal, rendeu para o casal um lucro de 13% sobre o valor das ações da empresa. O curioso é que os lucros da empresa foram reinvestidos, ou seja, não houve distribuição de dividendos para os acionistas. Este aspecto representa o cerne do debate jurídico na Suprema Corte americana, com um risco de alteração importante no posicionamento daquela Corte.

Quando o caso *Moore vs. United States* for julgado, o que ainda não está definido, o tema da realização de renda terá repercussão para além do caso em si, influenciando a legislação sobre o imposto de renda das empresas nos EUA. Os efeitos da decisão, ademais, podem ser transfronteiriços, o que intriga quem se dedica ao estudo do tema da realização da renda, diante dos tratados internacionais para evitar a bitributação, por um lado, e do planejamento tributário, por outro.

---

5. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. (versão e-Pub, posição 11.780).

O casal Moore argumenta que o imposto cobrado é inconstitucional, contra o que determina a Décima Sexta Emenda da Constituição. Utiliza o argumento de que, se em algum momento realizar a renda, somente então, o tributo poderá ser cobrado. Critica-se também, a perseguição do capital dos investidores americanos. Observa-se a clara preocupação da comunidade tributária com o destino do sistema tributário americano, do imposto de renda e de tributos sobre o patrimônio<sup>6</sup>. A legislação americana do imposto de renda mudou bastante nos últimos tempos, principalmente após as leis de repatriação, promovidas na última administração federal.

A atribuição de rendimentos para uma empresa nas circunstâncias narradas no caso é curiosa, pois retoma trinta anos de receita atribuída aos acionistas, independentemente de realização. Lembre-se, por oportuno, que o imposto de renda nos EUA era integrativo, considerava os rendimentos da pessoa física e jurídica. A legislação local pratica, hoje, o que se denomina *pass through*, como nas sociedades de responsabilidade limitada, em que não se tributa a renda no nível da entidade jurídica, deixando para tributar a renda no nível dos acionistas. Isto é também o que ocorre no Brasil, que não tributa a distribuição de lucros. O que importa, afinal, é o que a Suprema Corte considera renda, mesmo que os sócios da empresa indiana – o casal Moore – jamais tenham recebido dividendos de suas ações.

O imposto de renda nos negócios financeiros, especialmente naqueles em que a lei considera “marcação a mercado”, admite a tributação de contratos futuros e similares, sob a lógica que tais instrumentos são liquidados diariamente ou dão ao contribuinte o direito de levantar o dinheiro investido. A polêmica está, afinal, circunscrita aos investimentos do mercado financeiro e de capitais de americanos no exterior. É preciso levar em conta, ainda, os erros praticados pelo casal Moore no caso concreto, que podem determinar seu destino<sup>7</sup>.

A questão da disponibilidade se confunde até certo ponto com o regime de competência. Para o sistema tributário brasileiro, comparativamente, na lógica do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), a chamada disponibilidade jurídica e econômica se coloca em debate, também para investimentos financeiros

6. AVI-YONAH, Reuven S. If Moore is reversed. *Tax Notes International*, v. 110, 26 June 2023. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4490531>. Acesso em: 20 dez. 2023.

7. BROOKS, John R.; GAMAGE, David. Moore v. United States and the original meaning of income. Disponível em: <https://deliverypdf.ssrn.com/abstract=4491855>. Acesso em: 2 jan. 2024.

em sociedades estrangeiras. A questão singra elementos da renda líquida, efetivamente disponível, realizada. Existe, na verdade, alguma confusão sobre o que se considera renda realizada, pois a mera distribuição de lucro da pessoa jurídica para o sócio, não resume a teoria da realização. Disto trataremos em algumas notas, a seguir.

### 3 NOTAS SOBRE A REALIZAÇÃO DA RENDA

A renda líquida enquanto princípio se aproxima da renda realizada, numa reconstrução do princípio da capacidade contributiva, conjugado com outros princípios, como a vedação ao confisco. Também é necessário dissociar a renda realizada de outros conceitos indeterminados, como receita bruta, faturamento, patrimônio, lucro<sup>8</sup>. Nos EUA, ao menos na gênese do imposto de renda, a renda, distribuída ou não, era relevante para o nascimento da obrigação tributária<sup>9</sup>. Na Alemanha, a tributação sobre a renda foi introduzida sem muito interesse sobre a atividade econômica ou sobre o patrimônio do contribuinte, confiando que o próprio declararia a renda percebida<sup>10</sup>. A ideia de tributar a renda das pessoas jurídicas ou físicas evoluiu no tempo, mesmo com poucas ações normativas de peso. O momento da tributação, especialmente em relação à realização da renda, ainda gera bastante controvérsia na Inglaterra, jurisdição onde o tributo foi pioneiramente criado<sup>11</sup>. Tampouco no Brasil, na introdução do tributo sobre a renda houve preocupação do legislador sobre a realização da renda do contribuinte, algo que viria a ser desenvolvido bem depois, com o Código Tributário Nacional<sup>12</sup>. O formalismo da distribuição de lucros era irrelevante para fins de determinação de realização da renda. A questão que envolve este ensaio é saber

---

8. SANTOS, Ramon Tomazela. O princípio da renda líquida. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 17, n. 101, set./out. 2019.

9. MCNULTY, John K. A brief look at the early history of the unintegrated corporate and individual income taxes in the USA. In: KIRCHHOF, Paul; LEHNER, Moris; VAN RAAD, Kees; RAUPACH, Arndt; RODI, Michael (ed.). *International and corporate taxation: essays in honour of Klaus Vogel*. London: Kluwer, 2002. p. 165.

10. KIRCHHOF, Paul. *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht, klar, verständlich, gerecht*. München: MTV, 2005. p. 75.

11. JONES, John F. Avery. Defining and taxing companies 1799 to 1965. *Studies on History of Taxation*, v. 1, n. 42, p. 41.

12. COSTA, Léo Leite; BASTOS, Cecília Lopes da Rocha; CARDOSO, Estela Feijó. *Evolução do imposto de renda no Brasil*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas – FGV, 1966. p. 16.

se a realização da renda é um princípio e em que medida ele se insere na Constituição e na legislação do imposto de renda. O caso Moore vs. United States traz essa inquietação para o pesquisador da tributação sobre a renda.

A renda líquida ou realizada parte da ideia de um conjunto líquido de rendimentos de qualquer origem, deduzidas as despesas ordinárias, consideração que está na gênese do imposto de renda no Brasil<sup>13</sup>. Não é diferente em outras jurisdições, caso comparemos a legislação do imposto de renda, com os EUA, de onde vem o caso utilizado de base para este ensaio. O imposto sobre a renda naquele país veio sendo modificado com o claro intuito de ser a principal fonte de receita, a partir da Décima Sexta Emenda constitucional<sup>14</sup>. Lembre-se que a Décima Sexta Emenda diz que o parlamento pode determinar o que é fato gerador do tributo, derivado de qualquer fonte, sem levar em conta critérios de senso ou enumeração, além de não ter que distribuir a receita entre os estados. Esta concepção de renda, afinal, permite ao legislador alguma liberdade de determinação da renda, talvez além do que o casal Moore pretende em sua demanda.

Muito se debateu tanto nos EUA, quanto alhures, sobre a pertinência da renda como principal fonte de arrecadação, sem levar muito em conta as particularidades socioeconômicas de cada país. Até quando se pensa em tratados para evitar a bitributação, os elementos do imposto de renda, como fonte e residência, são considerados sob uma perspectiva típica dos países economicamente mais fortes<sup>15</sup>. Em suma, a posição das cortes superiores, historicamente, reflete a pressão circunstancial por receita para o Estado. Pensar que as cortes constitucionais devem refletir o que a doutrina pensa é uma pretensão acadêmica divorciada da realidade. A política fiscal tensiona a concepção de renda

---

13. BRASIL – Lei n. 4.625/1922. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/l4625.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm). Acesso em: 20 mar. 2023. Importante ressaltar que a lei mencionada apenas tratava do orçamento, com previsão de receitas. O imposto de renda, como tributo cobrável somente passou a ser regularmente cobrado um ano depois.

14. COHEN, Edwin S. Reflections on the U. S. progressive income tax: it's past and present. *Virginia Law Review*, v. 63, n. 8, p. 1.319, Dec. 1976.

15. VOGEL, Klaus. World-wide vs. source taxation of income – a review and revaluation of arguments. *Intertax*, Alphen aan den Rijn, p. 121, 1988 (republicado em: MCLURE, Charles E.; SINN, Hans-Werner; MUSGRAVE, Peggy B. [ed.]. *Influence of tax differentials on international competitiveness*. Alphen aan den Rijn: Kluwer International, 1989. [separata]).

que, afinal, é determinada pela corte constitucional, sensível às circunstâncias, mas com a função de guardião da Constituição.

O caso *Moore vs. United States* inaugura outra fase, sob igual pressão fiscal, em que o comércio eletrônico e a tecnologia da informação modificaram o eixo de geração de renda, tornando desimportantes os conceitos de fonte e residência tal qual se pensou no primeiro quarto do século passado. A ideia da residência ficou datada com a evolução da sociedade contemporânea, que não gera receita segundo o local onde vive, como há muito tempo constatou a doutrina<sup>16</sup>. Com a tecnologia, o elemento fonte também perdeu relevância. O que se tentou nos EUA, discutido no caso *Moore vs. United States*, foi buscar a renda segundo a nacionalidade, uma abordagem controvertida. A incerteza fez com que acadêmicos e autoridades fiscais procurassem regras que proporcionem previsibilidade ao examinar o rendimento global. O problema disso reside no fato de que as nações em desenvolvimento estão sendo deixadas para trás<sup>17</sup>.

Afinal, no caso em questão tratamos de ações negociadas em bolsa, no mercado financeiro de capitais, que traz o tema do diferimento, podendo o legislador tributar sócios com base em marcação a mercado. Existe aí a objeção em relação à liquidez, mas o legislador escolheu um momento para tributar, independente da distribuição do lucro ao investidor. É possível, afinal, aferir a renda por simples consulta aos repertórios financeiros do mercado financeiro e de capitais. Pode isto ser considerado como elemento suficiente para consideração da renda realizada<sup>18</sup>. O que vale, afinal, é aquilo que os repertórios financeiros apontam como renda ou o que a ata de assembleia de acionistas diz?

O sistema tributário brasileiro consagra a renda como acréscimo patrimonial produzido pelo capital, pelo trabalho ou pela combinação de ambos. A questão ainda em aberto é relacionada ao acréscimo patrimonial, tomando por certa

16. SCHANZ, Georg. Zur Frage der Steuerpflicht. *Finanzarchiv*, 9. Jahrgang, H. 2, p. 18, 1892. p. 1-74,

17. SCHAEFER, Barrett. International taxation of electronic commerce income: a proposal to utilize software agents for source-based taxation, *Santa Clara High Technology Law Journal*, v. 16, n. 1, p. 135, 2000. Disponível em: <http://digitalcommons.law.scu.edu/chtlj/vol16/iss1/5>. Acesso em: 20 jan. 2024.

18. AVI-YONAH, Reuven S. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do imposto das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 21, p. 20, 2007.

a ideia de incremento, mas falta consenso sobre o sentido de “patrimonial”<sup>19</sup>. Afinal, o que seria patrimônio acrescido no caso Moore vs. United States? A renda imputada à pessoa do casal Moore seria aquela decorrente do rendimento das aplicações financeiras, sobre a qual exerce poder econômico? Este conceito estaria mais próximo do que se decidiu anteriormente na mesma Suprema Corte americana, no caso Griffiths vs. Helvering<sup>20</sup>. A titularidade da renda conta menos do que o poder exercido sobre ela, ao menos nos EUA. Isso significaria dizer que o casal Moore, no momento em que adquire a renda por meio da variação de suas ações no mercado financeiro e de capitais, tem a capacidade de determinar seu destino, ainda que não o tenha feito, afinal. O casal Moore seria o possuidor ou proprietário econômico da riqueza, tomando por relevante o conteúdo econômico do fato gerador do imposto de renda, em detrimento de aspectos formais de que se revestem, como a distribuição da renda por meio de atas ou outros instrumentos societários.

A renda traduz a ideia de perpetuidade, algo que se renova, que evolui a partir da manutenção de sua fonte de produção. A periodicidade está intimamente ligada à capacidade incessante do homem de gerar riqueza nova<sup>21</sup>. A riqueza nova se relaciona ao acréscimo, mas não necessariamente ao que o formalismo jurídico entende por realização. A questão que se impõe para este ensaio é, portanto, menos o desejo da doutrina brasileira, em relação ao que se difundiu como disponibilidade jurídica e econômica, no sentido do art. 43 do CTN<sup>22</sup>. Importa aqui o que o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu como disponibilidade para fins de imposto de renda. Desta forma mantemos o rigor metodológico comparado, sem tomar parte numa ou noutra corrente doutrinária.

19. BRANDÃO MACHADO. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda* (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 114. p. 108-124.

20. USA – 318 U.S. 371 (1943). Disponível em: [https://supreme.justia.com/cases/federal/us/318/371/#:~:text=Some%20years%20ago%2C%20the%20Supreme,same%20whether%20his%20company%20had](https://supreme.justia.com/cases/federal/us/318/371/#:~:text=Some%20years%20ago%2C%20the%20Supreme,same%20whether%20his%20company%20had.). Acesso em: 20 mar. 2023.

21. LANG, Joachim. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuerrecht: Rechtssystematische Grundlage steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 1988. p. 36.

22. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. (versão e-Pub, posição 262).

#### 4 O QUE O STF DIZ SOBRE REALIZAÇÃO DE RENDA E O CASO MOORE VS. UNITED STATES

A realização da renda foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em tema semelhante ao caso Moore vs. United States. A ADI 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), visando à declaração de inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/2001, teve resultado parcialmente procedente a favor do contribuinte<sup>23</sup>. A bem da verdade, o objetivo da ADI era tratar também dos princípios da irretroatividade e da anterioridade, além do princípio da realização da renda. O STF analisou o que se considera ainda o “conceito constitucional de renda” (art. 143, III, da Constituição Federal), um anacronismo hermenêutico que ainda carece de revisão. Afinal, a norma atacada foi considerada de cunho antielusivo, para submeter determinadas empresas ao método de equivalência patrimonial (MEP), previsto no art. 248 da Lei n. 6.404/1976. Afinal, para fins da determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros seriam considerados distribuídos para a controladora da coligada no exterior, na data do balanço em que tivessem sido apurados.

O mesmo tema da realização da renda foi objeto de outras manifestações do STF, relacionadas ao imposto de renda sobre o lucro líquido distribuído aos sócios, nos termos do art. 35 da Lei n. 7.713/1988. Na ocasião, o STF ponderou que a disponibilidade da renda se dá na sua percepção efetiva, ou seja, na existência de um título hábil para receber a renda<sup>24</sup>. Na jurisprudência do STF se considerava, ao menos até a ADI 2.588, que o resultado de uma empresa ainda não distribuído a seus acionistas ou cotistas não constitui disponibilidade, ilegítima a cobrança do imposto de renda.

A posição atual do STF a respeito da realização da renda ficou, afinal, alterada com a ADI 2.588, gostemos ou não. O que a Suprema Corte brasileira passou a considerar foi o aspecto econômico e jurídico da renda, a partir da data de publicação do balanço, sempre considerado o caso concreto das empresas com coligadas no exterior. A questão central é que o legislador brasileiro estabeleceu

23. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.588/2013, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 10.04.2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 10 jan. 2024.

24. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 72.058-1/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 10.06.1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=219411>. Acesso em: 10 jan. 2024.

o momento em que se considera a disponibilidade de renda no caso dos lucros auferidos por empresa controlada ou coligada situada no exterior. O momento escolhido foi a ata do balanço no qual os lucros tiverem sido apurados. A ficção legal, como entendeu o STF, em princípio, não se coaduna com o entendimento pretérito da mesma Corte, mas, afinal, prevaleceu o entendimento revisto. Em que pese o confuso relato da decisão, o que ficou sacramentado é a constitucionalidade do dispositivo legal que considera disponível a renda no momento da publicação do balanço, independentemente da remessa dos valores para o acionista ou cotista controlador.

Neste sentido, portanto, a posição do STF na ADI 2.588 se aproxima do caso Moore vs. United States. A Suprema Corte brasileira entendeu ser possível que o legislador determine a disponibilidade da renda sob o aspecto jurídico e econômico, nos termos do art. 43 do CTN, como aquele da publicação do balanço patrimonial. Na decisão encontra-se o reconhecimento expresso de que as empresas controladoras têm plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira coligada<sup>25</sup>. Se o STF julgou bem ou mal, ressalte-se, este não é o objetivo deste ensaio. O que importa para fins do direito comparado é que o caso Moore vs. United States tem um paralelo com o STF, ao menos segundo a premissa metodológica estabelecida aqui.

## 5 CONCLUSÃO

Insurge-se o contribuinte contra o que se denomina “onipotência esporádica” da Suprema Corte em casos fiscais, levando em conta, principalmente, o fato de os ministros não serem peritos em tributação. O fato é que a última palavra cabe à Corte Suprema, tanto nos EUA, quanto aqui no Brasil. Caso a Suprema Corte americana conceda o direito pleiteado pelo casal Moore, as consequências serão sentidas em diversos pontos do sistema tributário americano e o Parlamento local nada poderá fazer para reverter isso<sup>26</sup>.

O que o caso Moore vs. United States ensina é, justamente, o fato de que a legislação do imposto de renda está sempre “falando”, no sentido de que é a

---

25. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. (versão e-Pub, posição 11.281).

26. AVI-YONAH, Reuven S. If Moore is reversed. *Tax Notes International*, v. 110, 26 June 2023. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4490531>. Acesso em: 20 dez. 2023.

Corte Suprema ou a corte superior que determina, afinal, como deve ser tratada a realização de renda, nos mais de duzentos anos de vigência do tributo nos diversos sistemas tributários comparados aqui. A pergunta a que o caso deverá responder foi elaborada algumas vezes: pode a autoridade fiscal investigar o que o contribuinte faz com seus ativos em qualquer parte do mundo? Tem ela jurisdição para tanto?<sup>27</sup>

Aquilo que pode vir a ser decidido pela Suprema Corte americana no caso *Moore vs. United States* vai orientar o estudo do imposto de renda sobre a renda realizada, dando sentido para a ideia do acréscimo patrimonial, a partir da constatação do poder do contribuinte sobre o que é seu e quando isso se manifesta. Existe hoje um consenso de que o imposto de renda se originou a partir do tributo sobre o patrimônio, sendo que tal exação era cobrada pelo seu incremento no tempo<sup>28</sup>. No modelo atual do imposto de renda é justamente isto o que importa. O que se tem no caso objeto deste estudo é a imputação de renda pelo legislador. A conclusão, afinal, não é tão óbvia quanto parece, mas assume-se a possibilidade de escolha de um momento de realização, por meio de instrumento de imputação da realização, mesmo que esta não seja a efetiva transferência de patrimônio para o investidor. Observa-se no estudo comparado dos sistemas alemão, americano e britânico, uma evolução no sentido da praticabilidade, que se afasta, de algum modo, dos debates teóricos<sup>29</sup>. O que caberá à Suprema Corte americana é recolocar o limite prático no eixo.

## 6 REFERÊNCIAS

AVI-YONAH, Reuven S. If Moore is reversed. *Tax Notes International*, v. 110, 26 June 2023. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4490531>. Acesso em: 20 dez. 2023.

AVI-YONAH, Reuven S. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do imposto das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 21, p. 12-58, 2007.

---

27. JONES, John F. Avery. Taxing foreign income from Pitt to the tax law rewrite – the decline of the remittance basis. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Oxford: Hart, 2004. p. 56.

28. JONES, John F. Avery. The sources of Addington's income tax. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Oxford: Hart, 2015. v. 7, p. 26.

29. POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento das receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 351. (Série Doutrina Tributária, v. VII). O melhor trabalho publicado no Brasil sobre o tema, mesmo depois de uma década de sua produção.

BRANDÃO MACHADO. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda* (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 108-124.

BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de renda: conceito, princípios, comentários*. São Paulo: Atlas, 1996.

BROOKS, John R.; GAMAGE, David. Moore v. United States and the original meaning of income. Disponível em: <https://deliverypdf.ssrn.com/abstract=4491855>. Acesso em: 2 jan. 2024.

COHEN, Edwin S. Reflections on the U. S. progressive income tax: it's past and present. *Virginia Law Review*, v. 63, n. 8, Dec. 1976.

COSTA, Léo Leite; BASTOS, Cecília Lopes da Rocha; CARDOSO, Estela Feijó. *Evolução do imposto de renda no Brasil*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas – FGV, 1966.

IBDT – INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. *Mesa de Debates*, 7 dez 2023. Disponível em: [https://www.youtube.com/watch?v=\\_ETAIYHrYuk&list=PLo-STP9TMBudoD4RykezOglquUBU7D8y8&index=2](https://www.youtube.com/watch?v=_ETAIYHrYuk&list=PLo-STP9TMBudoD4RykezOglquUBU7D8y8&index=2). Acesso em: 10 jan. 2024.

JONES, John F. Avery. Defining and taxing companies 1799 to 1965. *Studies on History of Taxation*, v. 1, n. 42.

JONES, John F. Avery. Taxing foreign income from Pitt to the tax law rewrite – the decline of the remittance basis. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Oxford: Hart, 2004. p. 15-56.

JONES, John F. Avery. The sources of Addington's income tax. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Oxford: Hart, 2015. v. 7, p. 1-31.

KIRCHHOF, Paul. *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht, klar, verständlich, gerecht*. München: MTV, 2005.

LANG, Joachim. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuerrecht: Rechtssystematische Grundlage steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 1988.

MASON, Ruth. Implications of Wayfair. *Intertax*, Amsterdam, v. 46, n. 10, 2018.

MCNULTY, John K. A brief look at the early history of the unintegrated corporate and individual income taxes in the USA. In: KIRCHHOF, Paul; LEHNER, Moris; VAN RAAD, Kees; RAUPACH, Arndt; RODI, Michael (ed.). *International and corporate taxation: essays in honour of Klaus Vogel*. London: Kluwer, 2002.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020.

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

SANTOS, Ramon Tomazela. O princípio da renda líquida. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 17, n. 101, set./out. 2019.

SCHAEFER, Barrett. International taxation of electronic commerce income: a proposal to utilize software agents for source-based taxation, *Santa Clara High Technology Law Journal*, v. 16, n. 1, 2000. Disponível em: <http://digitalcommons.law.scu.edu/chtlj/vol16/iss1/5>. Acesso em: 20 jan. 2024.

SCHANZ, Georg. Zur Frage der Steuerpflicht. *Finanzarchiv*, 9. Jahrgang, H. 2, p. 1-74, 1892.

VOGEL, Klaus. World-wide vs. source taxation of income – a review and reevaluation of arguments. *Intertax*, Alphen aan den Rijn, p. 117-166, 1988.