

10/04/2013

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : **MIN. ELLEN GRACIE**
REDATOR DO ACÓRDÃO : **MIN. JOAQUIM BARBOSA**
REQTE.(S) : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI**
ADV.(A/S) : **GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS**
INTDO.(A/S) : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**
INTDO.(A/S) : **CONGRESSO NACIONAL**

EMENTA: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR.

LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO).

APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE.

MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada

parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar parcialmente procedente a ação para, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Brasília, 10 de abril de 2013.

JOAQUIM BARBOSA - Presidente e redator p/ o
acórdão

05/02/2003

TRIBUNAL PLENO

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REQUERENTE : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADVOGADOS : GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

REQUERIDO : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQUERIDO : CONGRESSO NACIONAL

RELATÓRIO

A Senhora Ministra Ellen Gracie: Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria - CNI, impugnando o parágrafo 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/00, e o artigo 74, *caput* e parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Assim dispõe o § 2º do artigo 43 do CTN:

“Art. 43. (...)

§ 2º. Na hipótese de receita ou de rendimentos oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

Em complemento, reza o art. 74 e seu parágrafo único da mencionada medida provisória:

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001

serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes dessa data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.”

Alega o requerente ofensa ao art. 62 da Constituição Federal, por ausência, no caso, do requisito de urgência na edição da medida provisória, tendo em vista que, editada em julho de 2001 (o artigo foi introduzido na 34ª edição da medida), disciplina situações que só ocorrerão em 31 de dezembro de 2002.

Aponta violação ao artigo 153, inciso III da Constituição. Segundo o seu entendimento, o *caput* do art. 74 da referida medida provisória, ao considerar disponibilizados, pela controladora ou coligada no Brasil, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, teria ofendido esse dispositivo constitucional, pois não teria havido, ainda, acréscimo patrimonial para a controladora ou coligada, não se podendo considerar disponibilizados os lucros com a sua simples apuração. Diz que esta Corte, ao julgar o RE nº 172.058/SC (Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 13.10.95), já decidiu que “*o resultado de uma empresa ainda não distribuído a seus acionistas ou cotistas não constitui disponibilidade, não legitimando a cobrança de imposto de renda, salvo em casos como o da firma em nome individual, subsidiária integral ou sociedade de cotas em que haja, no contrato social, previsão de distribuição obrigatória de resultados*”. Ainda que o conceito de renda permitisse um elastério maior, o dispositivo em foco seria inconstitucional em relação às empresas coligadas, onde não há relação de controle por parte da coligada no Brasil, mas mera participação societária, não se podendo falar de disponibilidade econômica ou jurídica antes da distribuição dos dividendos. Nesse aspecto residiria a inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/01, eis que, ao dar liberdade para o legislador ordinário fixar o momento da ocorrência do fato gerador, antes mesmo da sua ocorrência, estaria ofendendo o disposto no art. 153, inciso III da Constituição e o conceito de renda nele embutido. Pretende, assim, a declaração de inconstitucionalidade desse dispositivo, sem redução de texto, para que seja fixada a interpretação de que a lei só pode considerar ocorrido o fato gerador, nas hipóteses de receita ou rendimentos auferidos no exterior, após a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

Assevera, também, que o parágrafo único do art. 74 da medida provisória viola as alíneas a e b do inciso III do art. 150 da CF, ao pretender tributar, em 31/12/2002, todos os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31/12/2001. Alega que “*por todos os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 pode-se entender os lucros apurados entre a edição da Medida Provisória e 31/12/2001 ou os lucros apurados, mas não distribuídos, desde priscas eras, até 31/12/2001. Na primeira hipótese, temos clara violação à regra da anterioridade tributária, estabelecida no art. 150, III, b, da CF/88. Na segunda hipótese, tem-se também violação à regra da irretroatividade da lei tributária, contida na alínea a do mesmo dispositivo*”. Cita em abono da sua tese a decisão do Plenário desta Corte no RE nº 138.284 (Min. Carlos Velloso, DJ 28.08.92), onde se declarou a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.689, de 15/12/88, o qual, ao instituir a contribuição social sobre o lucro, pretendeu que a mesma incidisse sobre o lucro apurado em 31/12/88.

Requer seja declarada a inconstitucionalidade do art. 74, *caput* e parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, bem como do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional.

O eminente Presidente desta Corte, Min. Marco Aurélio, durante o recesso forense, solicitou informações nos termos do art. 10 da Lei nº 9.868/99. Após a sua prestação pelos órgãos requeridos e atendendo a pedido do Advogado-Geral da União, imprimir ao feito o rito do art. 12 da mencionada lei. Após a prestação de novas informações, manifestaram-se o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República.

O Senado Federal apresentou informações (fls. 197/205). Anota que não poderia defender a constitucionalidade de norma editada pelo Presidente da República e pendente de apreciação pela Casa Legislativa. Não obstante esta assertiva, argüiu a ausência de pertinência temática e a fragilidade dos argumentos para a concessão da medida cautelar, não estando configurados o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*.

O Presidente da República, nas suas informações (fls. 213/242), afirma inicialmente que não compete ao Poder Judiciário avaliar os requisitos de relevância e urgência para a edição de uma medida provisória. Complementa que,

segundo dispõe o art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, as medidas provisórias editadas em data anterior à sua publicação continuam em vigor até a sua revogação por norma posterior ou sua rejeição pelo Congresso Nacional, motivo pelo qual a urgência e a relevância desses diplomas restaram firmadas e reconhecidas, recaindo sobre eles a presunção de atendimento aos seus requisitos de validade, não havendo espaço para impugnação neste sentido.

Aduz, em seguida, inexistir ofensa aos artigos 153, III, e 195, I, c, da Constituição Federal, pois os diplomas ora atacados respeitaram os conceitos de lucro e renda, ao exigirem a tributação somente no momento em que se consumou a disponibilidade econômica e jurídica. Isso porque *“assim que realizado o balanço da pessoa jurídica controlada ou coligada no exterior - e verificada a existência de lucro - estes já estão na esfera de disponibilidade da controladora ou coligada no Brasil, que decidirá o destino de tais lucros”*. Diz, também, que o entendimento firmado no julgamento pelo Plenário dos RREE 172.058 e 117.887 não se aplica à espécie. Observa que a Constituição, em seu art. 153, III, não conceitua renda, atribuindo o poder de legislar e instituir o imposto de renda à União, a ser exercido mediante lei complementar (art. 146, III, a), que deverá definir o fato gerador, a base de cálculo, os contribuintes e poderá permitir à lei ordinária precisar o exato momento de sua ocorrência. Aduz que *“nesse diapasão, a Lei 5.172, de 25/10/66 (recebida pela Carta Política de 1988 como lei complementar) definiu, no caput e incisos I e II do artigo 43, o elemento material desse fato gerador como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida como o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda”*. Esse acréscimo patrimonial pode ser verificado dentro de um determinado período ou instantaneamente, quando se dará margem à incidência do imposto na fonte.

Aponta que, de fato, os lucros apurados no exterior configuram renda desde o momento de sua apuração. O legislador nacional apenas optou por estabelecer uma presunção, atendendo a critérios razoáveis, acerca da ocasião em que se tornam disponíveis os lucros obtidos pelas empresas situadas no exterior que são controladas ou coligadas às nacionais, tendo em vista que cada Estado regula as relações comerciais conforme lhe seja conveniente, sendo impossível cotejar a legislação de cada país a fim de se realizar tal verificação.

Explica que os objetivos dessas normas são simplificar a legislação tributária e combater a evasão e a elisão fiscal internacional abusiva ou fraude à lei proporcionada pelos estímulos oferecidos em paraísos fiscais. Isso porque *“considerando-se que o elemento temporal do fato gerador do I. R. é levantamento do balanço contábil e a conseqüente apuração do lucro do exercício social da empresa, impede-se, que, por via potestativa da deliberação dos próprios contribuintes em detrimento do interesse público, venha se tornar bem sucedida a evasão fiscal ou a dissimulação da ocorrência do fato gerador do imposto ou da natureza dos elementos constitutivos da respectiva obrigação tributária (parágrafo único do artigo 116 do C.T.N., acrescentado pela L. C. 104/01), ou pelo menos, obsta que se protele, indefinidamente ou por longo período, a distribuição dos lucros e, conseqüentemente, o recolhimento do tributo”*.

Por fim, afirma inexistir ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade tributária, pois não se criou tributo novo, nem se majorou algum já existente, apenas se definiu outro momento para sua incidência.

O Advogado-Geral da União, na defesa do ato impugnado, reiterou os argumentos lançados nas informações prestadas pelo Presidente da República (fls. 247/265).

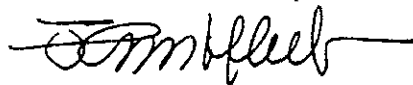
O Procurador-Geral da República, no parecer de fls. 269/275, opinou inicialmente pela improcedência da alegação de falta de pertinência temática, salientando que as normas impugnadas atingem interesses de empresas do setor industrial que tenham participação em outras situadas no exterior.

Quanto ao mérito, opina pela improcedência da ação. Sustenta a inaplicabilidade ao caso do precedente firmado no RE 172.058, pois a regra instituída pela medida provisória em tela diferencia-se da norma do art. 35 da Lei nº 7.713/88, que tratava da incidência do imposto de renda de pessoa física dos sócios de empresas, relativamente ao lucro não distribuído, enquanto que aqui cuida-se de imposto de renda de pessoa jurídica, regido por uma sistemática diversa. Defende que a regra do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, introduzida pela Lei Complementar nº 104/00, não alterou o conceito de renda previsto na Constituição. Tal dispositivo delegou à lei ordinária a fixação do aspecto temporal em que acontece a disponibilidade econômica dos lucros auferidos no exterior, o que foi efetuado no art. 74 da MP 2.158-35. Cita

precedente fixado no RE 192.711 (Min. Ilmar Galvão, DJ 18.04.97), em que o Plenário desta Corte admitiu a antecipação, mediante lei, do elemento temporal do fato gerador do ICMS, em hipótese relativa ao recebimento de mercadoria importada do exterior.

Por fim, entende inexistir ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, pois a norma em comento não instituiu nem majorou tributos. Propugna pela improcedência da ação direta.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'M. F. L. C.', written in a cursive style.

VOTO

A Senhora Ministra Ellen Gracie - (Relatora): 1 – A alegação de ofensa ao art. 62 da Constituição Federal não se reveste, no caso, de plausibilidade jurídica. Esta Corte somente admite o exame jurisdicional do mérito dos requisitos de relevância e urgência na edição de medida provisória em casos excepcionalíssimos, em que a improcedência da alegação de presença desses pressupostos seja evidente, como sedimentado no julgamento das medidas cautelares na ADIn nº 1.753/DF (Min. Sepúlveda Pertence) e na ADIn nº 1.397/DF (Min. Carlos Velloso), e na ADIn nº 162/DF (Min. Moreira Alves). Não reputo, no caso, evidente essa improcedência. A medida provisória impugnada tem como objetivo combater a evasão fiscal, consistente, segundo as informações do Presidente da República, na remessa dos lucros auferidos pelas empresas coligadas ou controladas localizadas no exterior para paraísos fiscais, de modo a evitar a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, que se dá normalmente com a remessa direta desses lucros para a empresa controladora ou coligada situada no Brasil. Não há, nessa medida de incremento à arrecadação, necessária ao custeio das atividades da Administração, a excepcionalidade que possibilitaria o exame jurisdicional dos pressupostos da medida provisória.

Afasto a preliminar.

2 – Quanto à ausência de pertinência temática, levantada nas informações do Senado Federal, não procede. A autora – Confederação Nacional da Indústria – é entidade sindical de grau superior, constituída para fins de representação, estudos e coordenação dos interesses das categorias econômicas da indústria (art. 1º, *caput* do seu estatuto social). Tem como objetivos, entre outros, o de defender e coordenar os interesses gerais da indústria, bem como representá-la perante os poderes públicos federais, estaduais e municipais, organizações, agências e associações nacionais e internacionais, entidades privadas e a coletividade em geral, contribuindo para o estudo e solução de todos os assuntos que, direta ou indiretamente, possam fomentar o fortalecimento e a expansão do setor industrial e o desenvolvimento nacional; o de desenvolver ações e adotar medidas que atendam aos interesses da indústria em tudo quanto possa concorrer para o seu desenvolvimento e fortalecimento; propor medidas

judiciais na defesa dos interesses da indústria, inclusive mandado de segurança coletivo; e colaborar e desenvolver iniciativas visando à formulação da política de desenvolvimento industrial do país (incisos I, III, VIII e X do art. 3º do seu estatuto social).

Considero esses objetivos institucionais suficientes para que a entidade requerente possa, validamente, suscitar o controle abstrato de constitucionalidade de norma relativa à tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, a que estão sujeitas as indústrias brasileiras no tocante aos lucros remetidos por eventuais coligadas ou controladas localizadas no exterior.

Afasto também essa preliminar.

3 – No mérito, a requerente aponta inconstitucionalidade no § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/01, considerando que esse dispositivo, ao dar liberdade ao legislador ordinário para fixar o momento da ocorrência do fato gerador, podendo fazê-lo antes mesmo da ocorrência desse fato, estaria ferindo o disposto no art. 153, inciso III da Constituição Federal e o conceito de renda nele embutido.

Não vejo inconstitucionalidade nesse dispositivo. Ao remeter à lei ordinária o estabelecimento das condições e do momento em que se dará a disponibilidade jurídica de receita ou de rendimento oriundo do exterior, para fins de incidência do imposto de renda, o parágrafo segundo do art. 43 não deu carta branca ao legislador ordinário para estabelecer um fato gerador diferente daquele estampado no *caput* do artigo. A lei ordinária, ao estabelecer as condições e o momento da disponibilidade da receita ou do rendimento oriundo do exterior, obviamente não pode fixar hipóteses em que não haja efetiva disponibilidade econômica ou jurídica, sob pena de ferir a regra geral disposta no *caput* do art. 43 do Código Tributário Nacional, que prevê como fato gerador do imposto de renda a aquisição dessa disponibilidade.

Não vejo, portanto, nenhuma eiva nesse dispositivo.

4 – Passo a examinar a alegação de vício no *caput* do art. 74 da medida provisória questionada.

O art. 153, inciso III da Constituição confere à União a competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O art. 146, inciso III do mesmo texto diz caber à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente quanto à definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na própria Constituição.

O Código Tributário Nacional, que faz o papel da lei complementar aludida no inciso III do art. 146, descreveu no seu art. 43 o fato gerador do imposto de renda, consistente na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (inciso I), ou consistente na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I (inciso II).

A Lei Complementar nº 104/2001 acrescentou a esse art. 43 os parágrafos primeiro e segundo. O parágrafo segundo, que mais de perto diz respeito ao problema vertente, remeteu à lei o estabelecimento das condições e do momento em que se dará a disponibilidade das receitas e dos rendimentos oriundos do exterior, para fins de incidência do imposto sobre a renda.

Na esteira dessa disposição, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no seu art. 74, dispôs que, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro líquido, “(...) *os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados (...)*”. A medida provisória, assim, estabeleceu o momento em que se considera verificada a aquisição da disponibilidade de renda – no caso, lucros auferidos por empresa controlada ou coligada situada no exterior. Este momento é a data do balanço, no qual tais lucros tiverem sido apurados.

4.1 - Julgo necessário distinguir entre as duas categorias que a MP englobou no mesmo artigo: coligadas e controladas.

A hipótese de aquisição de disponibilidade criada pela medida provisória, ao que me parece, traduz parcialmente uma ficção legal, que não se

coaduna com o entendimento firmado por esta Corte a respeito do que seja aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

No julgamento do RE nº 172.058-1/SC (Min. Marco Aurélio, DJ 13.10.95), onde se apreciou questão relativa à incidência do imposto de renda sobre o lucro líquido distribuído aos sócios nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713/88, o Plenário desta Corte, abalizado pela opinião de diversos doutrinadores, sedimentou o entendimento de que a aquisição da disponibilidade econômica de renda consiste na percepção efetiva, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada), ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo. Em sua excelente monografia sobre o tema¹ a Dra. Gisele Lemke esclarece que “*a regra-matriz de incidência do IR não é a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza, mas a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza*” (p. 96).

4.2 - No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora. O art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997), no seu parágrafo 2º, define empresa controlada como sendo aquela em relação à qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil. Em consequência, a apuração de tais lucros caracteriza aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74, *caput* da medida provisória em questão com o contido no *caput* e no parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001) e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III da Constituição Federal.

¹ Imposto de Renda — Os conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica, São Paulo, Dialética, 1998.

4.3 - Diferente, no entanto, é a situação em relação às empresas coligadas. O parágrafo 1º do art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas diz que “*são coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% ou mais, do capital da outra, sem controlá-la*”. Não havendo posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior, não se pode falar em disponibilidade, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros para a coligada aqui localizada ou, pelo menos, antes da deliberação que se faça no âmbito dos órgãos diretores, sobre a destinação dos lucros do exercício.

Não me parece adequado assemelhá-las para efeito de tratamento tributário às filiais e sucursais, cujos lucros se consideram disponibilizados para a matriz “*na data do balanço no qual tiverem sido apurados*” (art. 1º, § 1º, a, da Lei nº 9.532/97).

Anteriormente à edição da presente medida provisória, que criou uma presunção absoluta de disponibilidade dos lucros em questão, a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabelecia hipóteses concretas de disponibilização, em que efetivamente se dava a transferência dos lucros para a controladora ou coligada situada no Brasil. A alínea b do § 1º do art. 1º desse diploma dispunha que, no caso de controlada ou coligada situada no exterior, os lucros eram considerados disponibilizados para a empresa no Brasil na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior. O § 2º desse mesmo preceito explicitava o que era considerado crédito ou pagamento de lucro. Sua alínea a considerava creditado o lucro quando ocorresse “*a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior*”. Sua alínea b considerava pago o lucro quando ocorresse:

- a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
- b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
- c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça, e

- d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Com exceção da hipótese contida na alínea d, atinente ao emprego do valor no aumento de capital da controlada ou coligada domiciliada no exterior, eram hipóteses de concreta transferência dos lucros para a controladora ou coligada situada no Brasil. O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no entanto, considerou disponibilizados os lucros pela sua simples apuração no balanço da controladora ou da coligada situada no Brasil, independentemente de esses lucros efetivamente terem sido distribuídos e remetidos para a empresa brasileira. No caso das empresas coligadas, como não há controle acionário pela coligada brasileira, não se pode considerar existente sequer disponibilidade jurídica pela empresa localizada no Brasil em relação aos lucros auferidos pela sua coligada no exterior, cujo destino – como por exemplo reinvestimento na compra de maquinário ou outras hipóteses – está vinculado à decisão de quem detém o controle da sociedade e às limitações da própria legislação do país em que está sediada a empresa coligada.

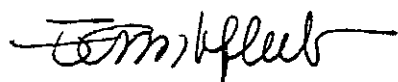
Quanto às empresas coligadas, portanto, por ausência de qualquer um dos tipos de disponibilidade previstos no *caput* do art. 43 do Código Tributário Nacional, considero que o *caput* do art. 74 da medida provisória em questão violou o disposto no art. 146, inciso III, alínea *a* da Constituição Federal, que reservou à lei complementar a definição de fato gerador, definição esta que não pode ser ampliada pela legislação ordinária.

5 – Com a decupagem feita acima, entendo que o parágrafo único do art. 74 da medida provisória não ofende os princípios da irretroatividade e da anterioridade, consagrados nas alíneas a e b do inciso III do art. 150 da Constituição. A proibição constitucional de cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da lei, bem como no mesmo exercício financeiro da sua publicação, diz respeito a casos de instituição ou aumento de tributos. A presente medida provisória não trata de nenhuma dessas duas hipóteses. O efeito desse dispositivo é o de tributar, em 31 de dezembro de 2002, os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001, desde que não tenha ocorrido ainda qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor, ou seja, desde que tais lucros não tenham sido distribuídos para a coligada ou controladora brasileira pelos

meios estabelecidos na legislação, como por exemplo nas hipóteses que mencionei do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, casos em que já teria ocorrido a tributação.

Esses lucros apurados por controlada ou coligada no exterior em data pretérita, os quais, por força do art. 248 da Lei das Sociedades Anônimas, devem ser registrados no balanço da coligada ou controladora situada no Brasil, já sofriam a incidência do imposto de renda. O que a medida provisória em questão fez foi apenas alterar o momento de incidência do tributo, do momento da sua efetiva remessa ao país para o momento da sua apuração no balanço da empresa localizada no Brasil. No caso das empresas controladoras, não houve qualquer modificação do fato gerador previsto pela lei complementar, consistente na aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros pela controladora, como já explicitarei. Não tendo havido instituição ou aumento de tributo, mas simples alteração do momento da sua incidência para efeitos de cobrança, após a ocorrência do fato gerador, nenhuma ofensa há aos mencionados dispositivos constitucionais.

6 – Diante do exposto, julgo **procedente em parte** a presente ação direta, para o fim de declarar inconstitucional a expressão “ou coligada” duplamente contida no *caput* do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Para empresas coligadas no exterior e para a tributação dos lucros dela auferidos pela coligada no Brasil (IR e CSLL), seguirá vigorando o disposto na Lei nº 9.532/97.



05/02/2003

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

À revisão de apartes dos Srs. Ministros Moreira Alves, Marco Aurélio (PRESIDENTE), Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie (RELATORA).

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588

VISTA

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Sr. Presidente, acompanho a Ministra-Relatora quanto à questão das preliminares e examino o fundo da matéria.

d.
No caso, volta-se à discussão da existência de um conceito material de renda, afastado por esta Corte no Recurso Extraordinário nº 201.465 - do qual V.Exa. era, inicialmente, Relator e fui Redator para o Acórdão. Nele, tentava-se sustentar a existência de um conceito essencial de renda na própria Constituição Federal, a qual determina a sua definição pela lei - o Código Tributário Nacional. Ele estabelece a definição de renda, para fins de estruturação do Imposto de Renda.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Para V. Exa., isso é em termos?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Sim, claro, e não é razoável, evidentemente. Lembrem-se do seguinte: quando se falou em renda, quis-se dizer naquele recurso extraordinário, por exemplo, que deveria ser calculada a correção monetária para efeito de renda real e não presumida, etc. Tudo isso é afastado pelo Código

J. M.

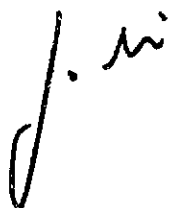
Tributário Nacional ao estabelecer que renda, exclusivamente, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Esse conceito se entende com a leitura estabelecida na lei infraconstitucional e, para fins de Imposto de Renda, não é usado o conceito contábil de renda líquida, porque não se consideram, por exemplo, as despesas feitas pelas empresas com brindes. Estas são reais, mas não são incluídas no cálculo do lucro líquido tributável; este não é igual ao lucro real tributável da empresa, porque se consideram as agregadas e as que entram e saem para efeito contábil. Nos dois balanços há uma diferença.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - A observação é apenas para não se ficar com a idéia de que a lei pode estabelecer qualquer conceito de renda, ainda que não seja o real.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Para mim, o conceito de renda não é o ordinário. A lei tem a disponibilidade de estabelecer o seu elenco.

Aqui temos duas situações distintas, examinadas pela Ministra Ellen Gracie: as coligadas com empresas nacionais e as controladas por estas. As empresas começaram a se utilizar dos paraísos fiscais, desde a sua instituição no Brasil e no mundo, exatamente para essas evasões fiscais, por meio da criação desses dois tipos de empresas nesses locais.

Conforme referido pela Relatora, anteriormente a essa nova disciplina, tínhamos - pela Lei n° 9532, de dezembro de 1997 - a tributação em relação às empresas coligadas ou controladas pela empresa controladora ou coligante brasileira nas seguintes situações: no momento da entrada efetiva, a qual ocorria ou pelo crédito no valor em conta bancária ou pela entrega, a qualquer título, à representante da empresa nacional brasileira com sede no

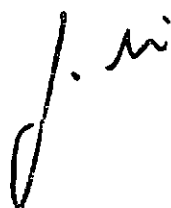


Brasil; com a remessa em favor da beneficiária para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou, ainda, com o emprego do valor em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou da coligada domiciliada no exterior. Não era necessária a entrada do dinheiro no Brasil; poderia ser um aumento de capital.

Até aqui, a disponibilidade referida era econômica, ou seja, a entrada física no patrimônio da empresa. A eminente Relatora valorizou a distinção estabelecida no Código Tributário de que o imposto tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica - na forma da regra de 1997 - ou jurídica.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Valorizou o voto na assembléia societária?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Não, valorizou o fato em relação à controladora. Se há uma empresa controlada no exterior, e o lucro líquido é lançado no seu patrimônio, no seu balanço no exterior, e a controladora é brasileira, a remessa, ou não, física do lucro líquido para a controladora brasileira é uma decisão desta, pois ela tem poder de controle, disposição e decisão sobre a empresa. Aqui, há a possibilidade jurídica de haver lucro no patrimônio efetivo da empresa controladora por mera decisão desta. Surge, então, segundo a Relatora - e S. Exa. tem razão -, esta situação: na hipótese de uma empresa controladora comandar, no momento do lançamento do balanço, ocorre a disponibilidade jurídica para a empresa brasileira controladora dessa receita. Não o faz por decisão sua. No caso, a medida provisória estabelece um fato, qual seja, exatamente, a disponibilidade jurídica. A distinção feita pela Relatora é no sentido de que, na hipótese das coligadas, a empresa



brasileira não tem poder de decidir sobre a remessa, ou não, da renda líquida lançada no balanço.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Não percebo porque não se cobrava antes se não havia necessidade dessa legislação nova com relação às controladoras.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Isso decorre de um comportamento desenvolvido pelas empresas a partir de 1997, quando encontraram um caminho para a evasão fiscal, exatamente a não-transferência para a empresa nacional. Lembrem-se: hoje estamos em uma situação comercial ...

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Não haveria retroatividade, agora, na aplicação?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Não estou examinando o problema da retroatividade ainda, mas o conceito. Neste momento, tem-se um conceito mundial, uma situação de globalização de operações financeiras. As operações feitas pelas controladas fora do país só seriam tributadas se, e somente se, esse patrimônio viesse efetivamente para cá. Como a empresa tem uma configuração internacional, o patrimônio não vem nunca, exatamente para não se pagar o tributo; o imposto utilizado, então, fica circulando.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Ministro, precedendo essa matéria, a disponibilidade não seria elemento essencial do fato gerador?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - A disponibilidade jurídica.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Poderia haver definição mediante medida provisória? Não teríamos de estar atentos ao ditame constitucional quanto à necessidade de lei complementar?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Respondo a V. Exa. com o Código Tributário, em seu art. 43:

J. ni
"Art. 43. O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:" - não é "e" jurídica.

Logo, o Código estabeleceu duas situações distintas: a disponibilidade física...

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Trata-se do conceito essencial, de renda, do mínimo constitucional do seu conteúdo

J. ni
O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Exato. Veio, então, o 2º do art. 43, o qual está sendo atacado por meio de lei complementar.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Articulou-se o vício formal. O parágrafo sim, mas não a definição da disponibilidade.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Chegaremos lá. O § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional diz:

"Art. 43.

§ 2º. Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo."

Ou seja, o Código Tributário Nacional definiu o fato gerador do tributo como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica e atribuiu à lei infraconstitucional a definição do momento em que se configura.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - A definição da própria disponibilidade jurídica.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - V.Exa. me permitiria terminar?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Pois não. Pensei que Vossa Excelência quisesse o debate.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Mas prefiro o debate com o Presidente no Plenário e não com ele no comando dos trabalhos. Fica mais difícil.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Já disse a Vossa Excelência que, se o Regimento permitisse, passaria a

Presidência ao ministro Ilmar Galvão, para, muito satisfatoriamente, debater com Vossa Excelência no Plenário.

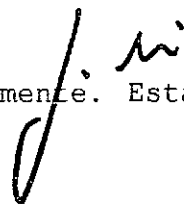
O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Estou ansioso pelo dia 4 de junho e pela volta à bancada.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Vejam o que acontece com o debate do Presidente: os assuntos mudam, inclusive, em relação ao tema em discussão.

A Lei Complementar n° 104, que agregou o § 2° ao art. 43, atribuiu à lei infraconstitucional estabelecer as condições e o momento no qual se dará a disponibilidade jurídica, o fato gerador e o momento para isso ser possível. Aqui, esse momento foi absolutamente razoável, tendo-o estabelecido a medida provisória na data do balanço. Apurado o lucro líquido, a decisão da transferência econômica do valor para o patrimônio da controlada depende de uma decisão potestativa da controladora. Ou seja, está lançado no balanço e definido que, naquele momento, na controlada, houve um lucro líquido; este só se transferirá fisicamente "para a controladora" no momento decidido pela própria, porque ela dispõe da vontade da controlada. Parece-me absolutamente razoável, pois se abandonou o modelo de 1997 porque, a partir de um determinado momento, para efeito de evasão fiscal, considerando que as empresas têm uma concepção global, mundial, de operações, elas nunca as transfeririam economicamente para a controladora, crescendo, assim, o patrimônio do complexo econômico estabelecido em termos da controladora. Evitou-se, com isso, exatamente o mecanismo de evasão fiscal, viabilizado pela disponibilidade econômica.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Mesmo sem a entrada no território nacional?

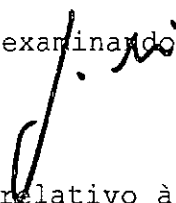
O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Exatamente. Estamos falando em termos de concepção global.



O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - A lei complementar poderia ter delegado para a lei ordinária o momento da disponibilidade jurídica, que integra o fato gerador e que poderia ocorrer em outro momento. E ainda há o problema da retroatividade.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Se antes se definia como fato gerador apenas a disponibilidade econômica...

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Não estou examinando esse problema ainda, mas o contexto. Estou no § 2º.

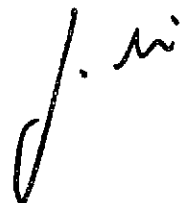


O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Há um outro *caput*, relativo à constitucionalidade formal e, conseqüentemente, à constitucionalidade da lei complementar.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - O elemento temporal diz respeito ao fato gerador. Saber o momento da disponibilidade jurídica está vinculado intimamente ao fato gerador porque ele aí ocorre.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Refiro-me ao § 2º quando diz:

"Art. 43."



§ 2º. Na hipótese de receita ou de rendimentos oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade..." - estabelecerá o quê?

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Pode a lei ordinária estabelecer o momento da disponibilidade jurídica, se este é elemento do fato gerador?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - É elemento essencial do fato gerador.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Seria preciso definir, na lei complementar, que toda disponibilidade dar-se-ia sempre quando estivesse no balanço?

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Não. A lei complementar deveria estabelecer esse momento, e não a lei ordinária, porque aquela está delegando à esta algo que é da competência dela.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - V.Exa. está entendendo que essa disponibilidade teria de ser definida na própria lei complementar, ou seja, o Código Tributário Nacional estabelecerá a disponibilidade jurídica na data do balanço?

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Não estou fazendo afirmação. Estou apenas levantando esse problema.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Sem a medida provisória, haveria esse fato gerador? Pelo Código Tributário Nacional, não.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Não estou, como já disse, fazendo afirmação.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - A tributação só ocorreu por força da medida provisória. Aí está o problema.

A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (RELATORA) - Não houve a cobrança de quando incidiu o ICM na entrada no estabelecimento?

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Mas isso foi por interpretação constitucional.

A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (RELATORA) - Sim, após a importação.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - O Ministro Moreira Alves colocou um ponto que me causa certa perplexidade e preciso examiná-lo com mais atenção.
Peço vista.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REQTE.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADVDS.: GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

REQDO.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQDO.: CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi mediado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Presentes à sessão os Senhores Ministros Moreira Alves, Sydney Sanches, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa, Nelson Jobim, Ellen Gracie e Gilmar Mendes.

Procurador-Geral da República, Dr. Geraldo Brindeiro.

Gilmar Mendes
Luiz Tomimatsu
p/ Coordenador

09/12/2004

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

V O T O

1. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E FALTA DE PERTINÊNCIA.

Acompanho a RELATORA quanto às questões de inconstitucionalidade formal - falta de relevância e urgência -, bem assim quanto à alegação de ausência de pertinência temática.

Duas palavras quanto à primeira alegação.

A MP contém 92 artigos.

Trata ela de complexa matéria tributária.

Cito alguns exemplos dessa complexidade:

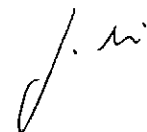
(1) redução da alíquota do PIS/PASEP, a partir de 01.02.1999 (art. 1º);

(2) modificações na base de cálculo do PIS/PASEP e do COFINS (art.2º);

(3) redução de fator de multiplicação nas vendas de óleo diesel ocorridas a partir de 01.02.1999 (art. 4º, único);

(4) instituição de adicional sobre a CSLL e redução de sua alíquota para pessoas jurídicas que menciona (art. 6º e 7º);

(5) disciplina da CSLL para certas pessoas jurídicas que tiveram, em 31.12.1998, base de cálculo negativa e valores adicionados



Há outro ponto.

A MP em exame é das anteriores à EC 32, de 11.09.2001.

Lembro que essa EC dispôs:

*Art. 2º As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda **continuam em vigor** até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional.*

A EC deu um tratamento especial às MPs. que lhe foram anteriores.

Manteve-as em vigor até ato legislativo revogatório que, pela regra especial, poderá ser uma nova MP ou, pela regra geral do processo legislativo, uma nova lei que trate da matéria.

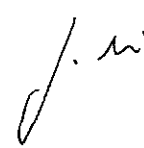
Essas MPs. anteriores, por decisão constitucional, deixaram de estar sujeitos ao regramento do art. 62, quer na sua redação de 1.988, quer na redação dada pela própria EC 32.

O texto excepcional do art. 2 da EC.32 convalidou todas as MPs anteriores, ainda não convertidas em lei quando de sua promulgação.

Tais MPs. passaram a ter *status* formal de leis, sujeitas a revogação (nova MP) ou manifestação do Congresso Nacional.

Tal manifestação do Congresso poderá ser de três maneiras:

- (a) conversão direta em lei; ou
- (b) aprovação de uma lei de conversão; ou



(c) aprovação e promulgação de uma nova lei que trate, de forma exaustiva, da mesma matéria.

O texto da EC/32 convalidou as MPs anteriores.

Retirou-as da regra de perda de eficácia pela sua não apreciação no prazo de 30 dias (regra de 1988) ou no prazo de 180 dias (regra nova).

Com a convalidação, não há como se discutir sobre os condicionantes de "urgência e relevância".

.....

2. MÉRITO.

Analiso o mérito.

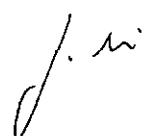
A compreensão do caso impõe o exame das modificações do sistema brasileiro de tributação do IR, quer da perspectiva jurídica, quer da econômica.

2.1. O MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP).

Antes do exame dessas modificações, faz-se necessário uma rápida incursão na legislação das sociedades anônimas para precisar um método de contabilização por ela previsto.

A L. 6.404, em 1.976, introduziu o MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP).

O MEP procura expressar, nos balanços, os vínculos entre empresas de um mesmo GRUPO.



Consiste num método de avaliação dos chamados "investimentos relevantes" de uma EMPRESA - dita INVESTIDORA - em suas COLIGADAS e CONTROLADAS.

O art. 248 da L. das SAs. o disciplina⁽¹⁾.

Estas são as regras:

(a) Até 60 dias antes do balanço da INVESTIDORA, a INVESTIDA apura o seu patrimônio líquido "com base em balanço

¹ L. 6.404/76 (Lei das SAs)

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

(Art. 247.....

.....

Parágrafo único. Considera-se **relevante o investimento**:

a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o **valor contábil é igual ou superior a 10%** (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia;

b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia.)

patrimonial ou balancete de verificação", não computados os valores referidos no art. 248, I;

(b) Após, aplica-se ao valor do patrimônio líquido da INVESTIDA a porcentagem de participação da INVESTIDORA no capital social daquela (art. 248, II);

(c) Do resultado apurado em *b* diminui-se o custo do investimento (art. 248, III. Obs.: a indexação desapareceu após o Plano Real);

(d) A diferença que resultar de *c* será registrada como resultado do exercício da INVESTIDORA:

(a') "se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada";

(b') "se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos";

(c') "no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários" (CVM) (art. 248, III).

Em síntese, o MEP consiste em determinar o valor do investimento pela aplicação, ao valor do patrimônio líquido da INVESTIDA, da porcentagem de participação da INVESTIDORA no capital social da mesma.

O MEP se aplica em todos os casos de CONTROLADAS.

Quando se tratar de COLIGADA, a aplicação do MEP depende da INVESTIDORA ter

"... investimentos relevantes em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência" (L. 6.404/77, art. 248), ou seja:

(a) quando o "valor contábil [for] igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia"; ou

(b) quando, "no conjunto das sociedades coligadas e controladas, ... o valor contábil [for] igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia" (L. 6.404/77, art. 247).

Para as COMPANHIAS ABERTAS, a lei institui a obrigação de elaborar **DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS**⁽²⁾.

Inicialmente, as COMPANHIAS ABERTAS que tivessem investimentos superiores a "30% do valor de seu patrimônio líquido" em CONTROLADAS, tinham tal a obrigação.

² L. 6.404/76 (Lei das SAs):

Demonstrações Consolidadas

Art. 249. A companhia aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas nos termos do artigo 250.

Parágrafo único. A Comissão de Valores Mobiliários poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação, e:

a) determinar a inclusão de sociedades que, embora não controladas, sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia;

b) autorizar, em casos especiais, a exclusão de uma ou mais sociedades controladas.

Normas sobre Consolidação

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

§ 1º A participação dos acionistas controladores no patrimônio líquido e no lucro líquido do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração consolidada do resultado do exercício.

§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.

§ 3º O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.

§ 4º Para fins deste artigo, as sociedades controladas, cujo exercício social termine mais de 60 (sessenta) dias antes da data do encerramento do exercício da companhia, elaborarão, com observância das normas desta Lei, demonstrações financeiras extraordinárias em data compreendida nesse prazo.

Após, tal obrigação universalizou-se.

Basta que a COMPANHIA ABERTA faça qualquer investimento em COLIGADA⁽³⁾.

Tais DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS têm o objetivo de apurar a totalidade dos ativos, passivos, receitas e despesas sob o controle da INVESTIDORA⁽⁴⁾.

Assim, quando várias sociedades formam um grupo, o conhecimento da real situação econômico-financeira depende da consolidação em uma única demonstração contábil, que retifica a posição do grupo.

Se não fora assim, transferências patrimoniais internas ao grupo mascarariam a situação de uma empresa do grupo passando a ser rentável, quando, em realidade, é deficitária⁽⁵⁾.

³ L. 6.404/76 (Lei das SAs):

Art. 291.

.....

Parágrafo único. A Comissão de Valores Mobiliários poderá reduzir a porcentagem de que trata o artigo 249.

INSTRUÇÃO CVM 247, 27.03.1996:

Art. 21. Ao fim de cada exercício social, demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas por:

I - Companhia aberta que **possuir investimento em sociedades controladas**, incluindo as sociedades controladas em conjunto referidas no artigo 32 desta Instrução; e

II - Sociedade de comando de grupo de sociedades que inclua companhia aberta.

⁴ **DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS** (método):

a) Somam-se os valores dos balanços, das demonstrações do resultado e das aplicações de recursos das CONTROLADAS à contabilidade da INVESTIDORA;

d) Excluem-se dessa consolidação:

(a) as participações de uma sociedade em outra;

(b) os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

(c) os lucros não realizados (negócios entre as sociedades não concluídos).

⁵ A empresa CONTROLADORA faz venda para a CONTROLADA de um terreno, de valor contábil de R\$15.000, pelo preço de R\$50.000. Assim, a CONTROLADORA apura um lucro

MODESTO CARVALHOSA observa a gênese do MEP vis a vis às DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS:

".....

(...) passou-se a discutir outro problema: a consolidação abrange apenas as empresas controladas, ficando de fora aquelas nas quais se tem investimento em proporção tal que possa sobre elas existir a influência da investidora, sem que se atinja o seu controle.

E o resultado derivado dessas investidoras, genuínas coligadas sobre cuja administração existe influência, mas não controle, ficava, antigamente, mesmo nos balanços consolidados, sem registro, exceto nas hipóteses de efetiva distribuição ou perdas dadas como permanentes.

.....

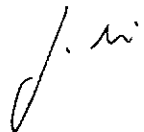
Surgiu daí a idéia de se trazer, para as demonstrações consolidadas, não os ativos e passivos dessas coligadas sobre as quais se tem influência, nem suas receitas e despesas, já que sobre eles a investidora não possui controle, mas a parte proporcional que a investidora tem sobre seus resultados líquidos (lucros ou prejuízos).

Ou seja, mediante um único ajuste no ativo, na conta de investimentos da investidora, tendo como contrapartida o seu próprio resultado, passa-se a incorporar ao patrimônio e o resultado dessa investidora sua parte proporcional no resultado da investida.

Isso provoca, em princípio, o aparecimento do mesmo resultado e patrimônio líquidos que apareceriam caso se consolidasse o balanço e o resultado da investida.

Nasceu, dessa forma, a figura da equivalência patrimonial, também conhecida na língua inglesa por 'one line consolidation', já que, ajustando-se uma única linha no balanço - a do investimento - tem-se o mesmo resultado e patrimônios líquidos que seriam obtidos com a consolidação.

adicional de R\$35.000, o que altera o seu resultado contábil e melhora a sua situação econômico-financeira.



É interessante notar que o uso da equivalência patrimonial surgiu para complementar as demonstrações financeiras consolidadas, mas, obviamente, logo a seguir, passou, em muitos países, principalmente nos de influência contábil anglo-saxã, para os balanços individuais.

Esse uso nos balanços individuais faz com que a investidora, ao reconhecer em seu balanço e em seu resultado a parte proporcional que lhe cabe no resultado líquido de suas controladas e coligadas, registre, como resultado seu, esse quinhão, no mesmo período em que as sociedades investidas os produzem em suas próprias demonstrações contábeis.

Há assim um registro concomitante do resultado da 'sociedade-filha' na 'sociedade-mãe'. Daí dizer que a investidora apropria, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído.

....." (6)

Digo eu.

Verifica-se, assim, que o MEP consiste na alteração do valor contábil dos investimentos da COMPANHIA, conforme o aumento ou diminuição do patrimônio líquido da INVESTIDA.

Sua utilização, para fins contábeis, não é uma faculdade da empresa, mas uma imposição da lei para o melhor controle da situação societária.

O MEP nasceu da necessidade de se registrar os reflexos das operações da INVESTIDA no patrimônio da INVESTIDORA.

A idéia era criar uma forma de registro tão fiel quanto a consolidação para as empresas CONTROLADAS.

⁶ MODESTO CARVALHOSA. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. 4º volume, Tomo II, Editora Saraiva, 2003, pág. 49/50;

Dessa forma, ter-se-ia um retrato fidedigno da real situação societária da COMPANHIA.

(EXEMPLO)

Vejamos um exemplo.

Utilizo, já, hipótese de relação de uma empresa BRASILEIRA com uma companhia ESTRANGEIRA, tudo em moeda brasileira.

Suponhamos uma BRASILEIRA, titular de ativos de R\$ 2.000.000,00, e uma ESTRANGEIRA com capital de R\$ 1.000.000,00.

A BRASILEIRA integraliza capital na ESTRANGEIRA no montante de R\$ 500.000,00, passando a deter 1/3 (um terço) das ações da ESTRANGEIRA.

Com isso, o capital da ESTRANGEIRA passa a ser de R\$ 1.500.000,00.

Após um ano, a ESTRANGEIRA apura lucro de R\$ 300.000,00 elevando o valor de seu patrimônio líquido para R\$ 1.800.000,00.

Como a BRASILEIRA detém mais de 20% do capital da ESTRANGEIRA, é obrigatória a utilização do MEP.

A BRASILEIRA registra, em seus "ativos", quando da compra de ações da ESTRANGEIRA:

BRASILEIRA - ATIVOS	
Investimento na ESTRANGEIRA	500.000,00

Demais ativos	1.500.000,00
Total	2.000.000,00

Quando da apuração do lucro, a ESTRANGEIRA registra, em seus ativos:

ESTRANGEIRA - PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Capital Social	1.500.000,00
Lucro	300.000,00
Total	1.800.000,00

Como a BRASILEIRA detém um terço da ESTRANGEIRA, ela registra o seu investimento da seguinte forma:

BRASILEIRA - Investimento na ESTRANGEIRA	
Investimento inicial	500.000,00
Aumento de investimento em decorrência do MEP	100.000,00 (1/3 dos 300.000,00 auferidos pela ESTRANGEIRA)
Investimento total	600.000,00

Na contabilidade da BRASILEIRA, o aumento do investimento na ESTRANGEIRA é registrado como receita de forma a compor o lucro líquido da BRASILEIRA.

Para fins societários, a partir do MEP, o lucro auferido pela ESTRANGEIRA, é automaticamente registrado no balanço societário da BRASILEIRA.

Não há espera de eventual distribuição desses lucros, uma vez que tal providência se torna irrelevante para se verificar o real crescimento do lucro líquido da BRASILEIRA.

O regime contábil é o de COMPETÊNCIA e não de CAIXA.

Observo que a integração, por esta forma, no balanço da BRASILEIRA, dos seus lucros na ESTRANGEIRA, tem conseqüências comerciais:

(a) reflete no valor de suas ações comerciáveis em bolsa;

(b) é considerado na apuração do próprio valor da BRASILEIRA no caso de opção pela venda de seus ativos.

Lembro que o MEP data de 1.976 (Lei das SAs).

2.2. SISTEMA TRIBUTÁRIO ANTERIOR.

Esse pano de fundo, representado pelo MEP, é relevante para o deslinde da questão em exame.

Volto à questão tributária.

Lembro que o CTN dispôs, em 1966, que o IR

"Art. 43. ... tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica."

Em relação à "disponibilidade", a legislação do Imposto de Renda (IR), até 1.995⁽⁷⁾, dava tratamento diferenciado para as pessoas físicas e para as pessoas jurídicas.

A L. 7.713, de 1.988, vigente até hoje e reproduzindo sistema anterior, dispõe que

"Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do Imposto de Renda, ..., a **pessoa física** que receber de outra pessoa

⁷ A L. 9.249/95 introduziu o mesmo tratamento entre jurídicas e físicas. Passaram, ambas, a serem tributadas em bases universais.

física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País."

A sistemática de cobrança do IR da **pessoa física** sempre foi com base na **REGRA DA UNIVERSALIDADE**, ou seja,

- as rendas auferidas no BRASIL ou no exterior tinham o mesmo tratamento.

O território da fonte pagadora era irrelevante.

A situação era diversa para as **pessoas jurídicas**.

Vigia a **REGRA DA TERRITORIALIDADE**:

- tributava-se somente a renda auferida no território brasileiro.

Estava na L. 4.506/64:

Art. 63. No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no país e parte no exterior, somente integrarão o lucro operacional **os resultados produzidos no país**.

Só era tributável os resultados decorrentes de atividades no BRASIL.

Por essa técnica, os resultados das empresas **CONTROLADAS**⁽⁸⁾, **COLIGADAS**⁽⁹⁾, **FILIAIS**⁽¹⁰⁾ ou **SUCURSAIS**⁽¹¹⁾, situadas

⁸ L. 6.404/76 (Lei das S.A.):

Art. 243.

§2º Considera-se **controlada** a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

no exterior, não eram computados no lucro líquido da BRASILEIRA e, por isso, não eram considerados para fins de IR.

Com a abertura da economia brasileira, esse tratamento tributário deixou de ser consistente.

(COMPORTAMENTO DAS EMPRESAS)

Vamos à pequena resenha do comportamento das empresas.

Diante da regra tributária então vigente - TERRITORIALIDADE -, os conglomerados econômicos ou empresas com companhias no exterior passaram a redesenhar a estrutura corporativa

Código Civil:

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

⁹ **Lei 6.404/76 (Lei das SAs):**

Art. 243.

§ 1º São coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Código Civil:

Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Art. 1.100. É de simples participação a sociedade de cujo capital outra sociedade possua menos de dez por cento do capital com direito de voto.

Obs.: Para o **Código Civil**, "coligação" é gênero da qual são espécies o controle, a filiação (ou coligação) e a simples participação (Capítulo VIII, do Subtítulo II, do Título II).

¹⁰ Entende-se por filial estabelecimento dependente de outro ou da sede de outro;

¹¹ Entende-se por sucursal estabelecimento que depende de outro estabelecimento que é matriz e normalmente mantém estoques de mercadorias e tem maior liberdade administrativa que a agência;

do grupo de forma a que os lucros fossem auferidos no exterior e não no BRASIL.

Várias empresas passaram a registrar, nos balanços anuais de SUCURSAIS, CONTROLADAS ou COLIGADAS, sediadas no exterior, rendimentos que, ao fim e ao cabo, haviam sido apurados no BRASIL.

Paralelamente, lançavam lucros auferidos no BRASIL desproporcionalmente menores ao valor do patrimônio aqui instalado.

Passou a ser comum o seguinte:

(a) as empresas concentravam suas atividades em COLIGADAS ou CONTROLADAS sediadas em países que não tributavam tais lucros ou os tributavam em valor reduzido - paraísos fiscais ou *tax havens*, e/ou

(b) as empresas subfaturavam as exportações e superfaturavam as importações de bens ou serviços:

- com o subfaturamento das suas exportações, a BRASILEIRA reduzia o seu rendimento;

- com o superfaturamento das importações, o grupo aumentava a despesa da BRASILEIRA - pagava mais - aumentando, por isso mesmo, o rendimento da ESTRANGEIRA, que não era tributado no BRASIL.

O reflexo na rentabilidade e no IR da BRASILEIRA era evidente:

- gastava mais com as importações;

- ganhava menos com as exportações.

Tínhamos, ainda, outra "engenharia".

Passou a ser comum o uso do **contrato de mútuo** (empréstimo de dinheiro).

A BRASILEIRA constituía-se, pela via do *mútuo*, em devedora da sua COLIGADA ou CONTROLADA no exterior.

O valor recebido pela BRASILEIRA era lançado, em seu balanço contábil, como débito, reduzindo, assim, a base de incidência do IR.

Situações de elisão fiscal, como essa, eram corriqueiras.

2.3. SISTEMA DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

(1) O MODELO.

A legislação brasileira reagiu.

A L. 9.249, 26.12.1995, introduziu a TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS - TBU.

Examino esse modelo.

A TBU (*worldwide income taxation*) é regime tributário adotado por diversos países que abriram sua economia ao comércio internacional.

Tal modelo busca se opor ao que ALBERTO XAVIER chama de *ELISÃO FISCAL OBJETIVA*.

Leio XAVIER:



".....

A elisão fiscal objetiva pode distinguir-se em várias espécies, ...:

dividir rendimento, distribuindo-o entre territórios fiscais distintos;

acumular o rendimento em território fiscalmente mais favorável;

transferir o rendimento de um para outro ordenamento menos oneroso.

....." (12)

Os países, diante dessa realidade, passaram experimentar diversas MEDIDAS ANTIELISIVAS.

Privilegiaram a REGRA DA UNIVERSALIDADE ou de BASES UNIVERSAIS.

Leio HELENO TÔRRES:

".....

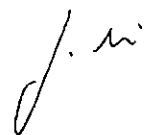
A tendência contemporânea dos estados, principalmente daqueles que são considerados exportadores de capital, é a de assumir o princípio da universalidade, ante:

i) a constante e crescente movimentação de capitais no mercado mundial,

ii) a necessária progressividade dos impostos incidentes sobre as categorias reeditais, e, principalmente,

iii) o controle dos casos de elusão e evasão fiscal internacional, proporcionados pelos benefícios

¹² ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do BRASIL*, pág. 294 . 5ª ed. RJ, Forense, 2002;



fiscais promovidos pelos 'paraísos fiscais' (cada vez mais freqüentes).

....." (13)

Assim, a TBU encontra motivação em fatores como:

a) fazer frente à crescente velocidade de movimentação de capitais entre os países e a rápida dinâmica de reestruturação de grupos ou corporações empresariais;

b) necessidade de se criar sistemas de fiscalização tributária mais eficientes de forma a resolver o problema de elisão ou evasão fiscal; e

c) necessidade de combater a concorrência predatória e nociva entre regimes tributários nacionais, especialmente frente aos países de tributação reduzida ou paraísos fiscais⁽¹⁴⁾.

Essa sistemática, além do mais, se constitui em uma política fiscal relevante.

Dá tratamento tributário isonômico entre empresas que percebem lucros somente no país e aquelas que auferem, também, rendimentos no exterior.

¹³ HELENO TORRES. *Direito tributário internacional - Planejamento tributário e operações transnacionais*. Pág. 122, 2ª edição. SP., RT, 2001.

¹⁴ Os chamados "Paraísos Fiscais" ou de tributação favorecida são listados pela IN n° 188, de 6 de agosto de 2002: Andorra, Anguilla, Antígua e Babuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Comunidade das Bahamas, Bahrein, Barbados, Belize, Ilhas Bermudas, Campione D'Italia, Ilhas do Canal (Anderney, Guernsey, Jersey e Sark), Ilhas Cayman, Chipre, Cingapura, Ilhas Cook, República da Costa Rica, Djibouti, Dominica, Emirados Árabes Unidos, Gibraltar, Granada, Hong Kong, Lebuán, Líbano, Libéria, Liechtenstein, Luxemburgo (no que respeita às sociedades holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929), Macau, Ilha da Madeira, Maldivas, Malta, Ilha de Man, Ilhas Marshall, Ilhas Maurício, Mônaco, Ilhas Montserrat, Nauru, Ilha Niue, Sultanato de Omã, Panamá, Federação de São Cristóvão e Nevis, Samoa Americana, Samoa Ocidental, San Marino, São Vicente e Granadinas, Santa Lúcia, Seychelles, Tonga, Ilhas Turks e Caicos, Vanuatu, Ilhas Virgens Americanas e Ilhas Virgens Britânicas.

Tudo porque, antes da TBU, as primeiras - com lucros somente no BRASIL -, tinham todos os seus rendimentos considerados para fins de tributação.

Já as segundas - que percebiam rendimentos no exterior -, não.

Por fim, a TBU preserva, ainda, tratamento igualitário entre contribuintes pessoas físicas e contribuintes pessoas jurídicas.

Essas são as principais razões que explicam a rápida adoção da REGRA DA UNIVERSALIDADE em praticamente todos os sistemas tributários maduros no mundo.

(2) DIREITO COMPARADO.

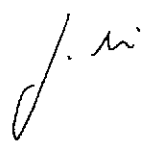
Faço uma resenha no direito comparado.

(2.1) ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

A primeira providência para a adoção do regime deu-se nos ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA (USA).

Em 1.962, a REFORMA KENNEDY aprovou a chamada LEGISLAÇÃO DE CONTROLE DE SOCIEDADES ESTRANGEIRAS (CONTROLLED FOREIGN CORPORATIONS - CFC LEGISLATION).

Ela consiste, em linhas gerais, na imputação, aos sócios ou acionistas residentes nos USA, dos lucros auferidos pela



sociedade constituída e localizada em país estrangeiro, quando, neste, a tributação seja favorecida.

Informa ALBERTO XAVIER⁽¹⁵⁾ que, de forma seminal, os USA, em 1934, tinham iniciado a tributar as chamadas *FOREIGN PERSONAL HOLDING COMPANIES*.

O *INTERNAL REVENUE CODE*⁽¹⁶⁾, após a Reforma de 1.962, em algumas regras, tratava do IR devido por rendas auferidas quer nos USA, quer no exterior⁽¹⁷⁾.

Tinha o *CODE* disposições referentes à renda auferida por sócios advinda das chamadas *CONTROLLED FOREIGN CORPORATION*.

Referia-se às empresas situadas no exterior cujo controle era detido por americanos ou empresas americanas ⁽¹⁸⁾.

O *CODE* definiu o que considerava renda para fins de sua aplicação⁽¹⁹⁾.

Disposições do *CODE* prevêem, expressamente, a possibilidade de considerar lucros auferidos pelas empresas

¹⁵ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do BRASIL*, pág. 295/296 . 5ª ed. RJ, Forense, 2002;

¹⁶ Título 26 do Código da Legislação Federal Americana (United States Code) que trata da tributação;

¹⁷ Internal Revenue Code (Título 26), Sub-título A, Capítulo 1, sub-capítulo N (*Tax Based On Income From Sources Within Or Without The United States*);

¹⁸ Internal Revenue Code (Título 26), Sub-título A, Capítulo 1, Sub-capítulo N, Parte III, Sub-parte F;

¹⁹ Seção 951 da Sub-parte F;

ESTRANGEIRAS, ainda não distribuídos aos sócios americanos, como integrantes da soma total da renda a ser tributada ⁽²⁰⁾.

Assim dispõe, em tradução livre:

"(a) Montante incluído:

(1) *Em geral*

Se uma empresa estrangeira é uma empresa estrangeira controlada ..., todas as pessoas que são cotistas americanos (...) dessa empresa e que detenham (...) ações ... no último dia desse ano fiscal ... deverão incluir em sua renda bruta,:

A soma

(i) a sua participação pro rata (...) da renda da empresa de acordo com a subparte F para tal ano;

.....

(2) Participação pro rata da renda da Subparte F

.....:

(A) que seria distribuída com respeito às ações as quais o cotista detém (..) na empresa se, no último dia do ano fiscal ..., fosse distribuído pro rata para os cotistas o montante (i) que possui a mesma relação com sua renda da subparte F para o ano fiscal, assim como (ii) a parte desse ano no qual a empresa foi empresa estrangeira controlada transposto para todo o ano, proporcionalmente.

..... ⁽²¹⁾

²⁰ Seção 951, (a), (1), (A), (i) e (a), (2), (A);

²¹ (a) Amounts included

(1) In general

If a foreign corporation is a controlled foreign corporation for an uninterrupted period of 30 days or more during any taxable year, every person who is a United States shareholder (as defined in subsection (b)) of such corporation and who owns (within the meaning of section 958(a)) stock in such corporation on the last day, in such year, on which such corporation is a controlled foreign corporation shall include in his gross income, for his taxable year in which or with which such taxable year of the corporation ends -

(A) the sum of -

(i) his pro rata share (determined under paragraph (2)) of the corporation's subpart F income for such year,

Portanto, desde a década de 60, os USA não só se utilizam da cobrança universal de renda das pessoas jurídicas como, em alguns casos, as considera tributáveis antes mesmo de uma distribuição formal dos lucros.

Isso se explica, porque a economia norte-americana se incluiu, desde cedo, na categoria de país exportador de capitais.

Sobre isso, volto a ALBERTO XAVIER:

"....."

Foi a reforma KENNEDY de 1962 que levou mais longe, em matéria tributária, a doutrina do 'PIERCING THE VEIL OF THE CORPORATE ENTITY'. As disposições (designadas Sub-part F do Internal Revenue Code) visam, na verdade, combater a forma de elisão fiscal decorrente da utilização de dois tipos de sociedades:

as FOREIGN PERSONAL HOLDING COMPANIES, ou seja, sociedades constituídas no exterior cuja renda seja integrada, ao menos em 90%, por 'renda passiva' - juros aluguéis, royalties - e em que mais de 50% das ações sejam possuídas, direta ou indiretamente, por cinco pessoas físicas sujeitas ao imposto de renda norte-americano; e

.....
(2) Pro rata share of subpart F income

The pro rata share referred to in paragraph (1) (A) (i) in the case of any United States shareholder is the amount -

(A) which would have been distributed with respect to the stock which such shareholder owns (within the meaning of section 958(a)) in such corporation if on the last day, in its taxable year, on which the corporation is a controlled foreign corporation it had distributed pro rata to its shareholders an amount (i) which bears the same ratio to its subpart F income for the taxable year, as (ii) the part of such year during which the corporation is a controlled foreign corporation bears to the entire year, reduced by

..... (Internal Revenue Code, Seção 951)

as CONTROLLED FOREIGN CORPORATIONS, sociedades cujas receitas sejam constituídas por lucros de comercialização ou de serviços e em que mais de 50% das ações pertençam a cidadãos norte-americanos, possuindo cada um pelo menos 10% do direito a voto.

....."

E conclui XAVIER:

".....

Em ambos os casos se verifica o afastamento da regra do diferimento do imposto (tax deferral) incidente sobre as rendas obtidas no exterior por subsidiárias de sociedades norte-americanas, regra segundo a qual tais rendas só serão tributadas, junto dos acionistas, quando os lucros lhes forem efetivamente distribuídos sob a forma de dividendos. Ora, nos casos acima referidos, os acionistas poderão ser tributados independentemente da distribuição do lucro, ...

....." (22)

Tais medidas de controle de sociedades estrangeiras se alastraram.

(2.2) PORTUGAL

PORTUGAL, por exemplo, adotou sistema semelhante em 1995 (Decreto-Lei nº 37, 14.02.1995).

Leio na Exposição de Motivos desse DL:

".....

..., tomam-se duas medidas antiabuso com vista a contrariar a deslocalização de rendimentos para territórios que lhes assegurem um regime fiscal privilegiado. ...

²² ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do BRASIL*, pág. 197, 5ª ed. RJ, Forense, 2002;

A outra medida visa contrariar a acumulação, por residentes, de resultados em sociedades por eles controladas, situadas em território que lhes concede um regime fiscal privilegiado, e decorre directamente do princípio da tributação numa base ilimitada dos rendimentos obtidos por residentes. Consiste, assim, dado o carácter presumidamente instrumental da sociedade controlada, num simples regime de antecipação da consideração para efeitos de tributação em Portugal dos lucros que cabem à participação do sócio residente. Isso traduz-se na imputação a este, independentemente de distribuição, da parte do lucro - após impostos - que lhe cabe, tendo em conta o capital social detido, mas com aplicação de um regime semelhante ao dos lucros distribuídos.

....."(23)

Leio o texto introduzido pelo referido Decreto-Lei:

Art. 57-B (Imputação de lucros de sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado)

1 - São imputados aos sócios residentes em território português, na proporção de sua participação social e independentemente de distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, desde que o sócio detenha, directa ou indirectamente, uma participação social de, pelo menos, 25%, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%.

(2.3) ESPANHA

A ESPANHA adotou regime de combate à concorrência dos "paraísos fiscais", com base no instituto da "transparência fiscal internacional" (L. 43, 27.12.1995 - L. do Imposto sobre Sociedades).

Para a legislação espanhola, constará do valor de rendimentos tributável da empresa nacional o montante da renda

²³ http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/_sgt/frlegis;

auferida por sua CONTROLADA no exterior na proporção de participação da empresa espanhola.

Está na L. 43/95, em tradução livre:

"Art. 121. Inclusão na base tributável de determinadas rendas positivas obtidas por entidades não-residentes.

1. As entidades sujeitas por obrigação pessoal de contribuir incluirão em suas bases tributáveis a renda positiva obtida por uma entidade não-residente em território espanhol, enquanto essa renda pertencer a alguma das classes previstas no apartado 2 e se cumprirão as circunstâncias seguintes:

.....

b. a participação que tenha as entidades vinculadas não-residentes em território espanhol se computará pelo aporte da **participação indireta** que se determine nas pessoas ou entidades vinculadas residentes em território espanhol.

c. o aporte da renda positiva a incluir se determinará na proporção da participação nos resultados e, em seu defeito, na proporção da **participação no capital**, os fundos próprios ou os direitos de voto.

.....

12. Quando a entidade controlada reside em um país ou território qualificado como paraíso fiscal se presumirá que:

a. Se cumpra a circunstância prevista na letra b do apartado 1.

.....

As presunções contidas nas letras anteriores admitirão prova em contrário.⁽²⁴⁾"

²⁴ L. 43/95:

Artículo 121. Inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

1. Las entidades sujetas por obligación personal de contribuir incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2 y se cumplieren las circunstancias siguientes:

.....

(2.4) FRANÇA

A FRANÇA adotou medida similar desde 1980, com alteração do *CODE GENERAL DES IMPOTS* (CGI).

Eis a regra, em tradução livre:

Art. 209-B.

I. Quando uma empresa responsável pelo imposto de sociedades detém direta ou indiretamente 25% pelo menos de ações ou participações de empresa domiciliada em país estrangeiro ou em território localizado fora da França, do qual o sistema tributário seja privilegiado no sentido mencionado no art. 238 A, essa empresa fica obrigada ao imposto de sociedades sobre os lucros resultantes da empresa estrangeira, na proporção dos direitos sociais que detém naquela.⁽²⁵⁾

(2.5) ALEMANHA

b. La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes en territorio español se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.

12. Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal se presumirá que:

a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.;

Las presunciones contenidas en las letras anteriores admitirán prueba en contrario."

(http://www2.madrid.org/volu_pub/menu1/legislacion/leyes/143-1995_t8.html)

²⁵ CGI, Seção III:

Art. 209 B: I. Lorsqu'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement 25 % au moins des actions ou parts d'une société établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens mentionné à l'article 238 A, cette entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de la société étrangère dans la proportion des droits sociaux qu'elle y détient. (<http://www.legifrance.gouv.fr/WAspad/RechercheSimplePartieCode?commun=CGI MPO&code=CGIMPO00.rcv>)

A ALEMANHA também incorporou regras anti-elisivas desde a promulgação de sua LEI DE TRIBUTAÇÃO NO EXTERIOR (08.09.1972 - *Außensteuergesetz*), em tradução livre:

§ 14. Se uma sociedade estrangeira é, sozinha ou junta com um contribuinte irrestrito de acordo com o §7º, uma sociedade estrangeira (*Untergesellschaft*) controlada ("participada"), então, para a aplicação dos §§ 7º até 12, a renda da *Untergesellschaft*, que seria submetida a baixa tributação e distribuída de acordo com a participação no capital nominal da *Untergesellschaft*, é adicionada, desde que não se prove que essa renda da *Untergesellschaft* está fora das atividades indicadas no §8º, inciso 1 até 7 ou advenham de produtos obtidos pela própria empresa ou se trata de renda no sentido do § 8, inciso 8 e 9 ou ainda que essa renda de atividades venha daquelas atividades próprias da empresa estrangeiras previstas no § 8, inciso 1, número 1 a 6.⁽²⁶⁾

(2.6) OCDE

Medidas dessa natureza são adotadas, hoje, em 14 países-membros da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - *Organization for Economic Cooperation and Development*²⁷).

²⁶ § 14 (1) *AstG*:

Ist eine ausländische Gesellschaft allein oder zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 7 an einer anderen ausländischen Gesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt, so sind für die Anwendung der §§ 7 bis 12 die Einkünfte der Untergesellschaft, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen haben, der ausländischen Gesellschaft zu dem Teil, der auf ihre Beteiligung am Nennkapital der Untergesellschaft entfällt, zuzurechnen, soweit nicht nachgewiesen wird, dass die Untergesellschaft diese Einkünfte aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 fallenden Tätigkeiten oder Gegenständen erzielt hat oder es sich um Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 8 und 9 handelt oder dass diese Einkünfte aus Tätigkeiten stammen, die einer unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 fallenden eigenen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft dienen. (<http://www.kanzlei-doechner.de/webdoc60.htm>)

²⁷ Os países são os Estados Unidos (*Internal Revenue Code*, 1962), a Alemanha (*Aussensteuergesetz*, 1972), o Canadá (*Foreign Accrual Property Income*, 1972), o Japão (*Special Taxation Measures Law*, 1978), a França (novo art. 209 B do *CGI*, 1980), o Reino Unido (*Finance Act*, 1984), Portugal (Decreto-lei n° 37/95, de 14.02), Espanha (Lei n° 43/95) e outros países como Austrália (1990), Nova Zelândia (1988), Noruega (1992), Dinamarca (1995), Finlândia (1995), e Suécia (1990). Fonte: ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do BRASIL*, pag. 297 e s. e 351. 5ª ed. RJ, Forense, 2002; GIUSEPPE MARINO, I "Paradisi fiscali": Problematiche e prospettive. In: *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, pag.

(3) CONSIDERAÇÕES.

Examino essa modalidade de tributação.

Antes, observo que os países referidos, quanto à adoção da tributação independentemente da efetiva distribuição, não se restringem à hipótese de CONTROLE, pois alcançam a mera COLIGAÇÃO (a partir de 10% - USA - chegando a 25% - FRANÇA e PORTUGAL - do capital social, o que não representa controle da companhia).

A TRIBUTAÇÃO da pessoa jurídica EM BASES UNIVERSAIS (TBU) tem dois objetivos:

(a) dar tratamento fiscal igualitário entre pessoas físicas e pessoas jurídicas;

(b) dar combate ao comportamento elisivo das empresas.

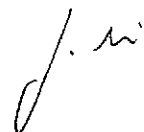
O BRASIL, ao adotar a nova sistemática tributária, alinhou-se ao conjunto de países que tem suas legislações pautadas na transparência e na modernidade, observando-se, sempre, comportamentos empresariais.

Vejamos, novamente, ALBERTO XAVIER:

"....."

Na verdade, sendo a personalidade jurídica uma criação do direito, um simples instrumento de prossecução

574, CEDAM, 1999; VICTOR UCKMAR, La evasion fiscal internacional In: Revista de direito tributário, ano IV, julho/dezembro de 1980, nº13/14, pág. 23, Editora Revista dos Tribunais;



coletiva dos interesses dos sócios, como agudamente o revelou ASCARELLI, tal criação só deve ser consagrada e respeitada na medida em que ela não se revelar, em si mesma, anti-jurídica. E sendo a personalidade jurídica realidade meramente instrumental, não repugna que ela seja considerada para certos fins e desconsiderada para outro ou outros.
....."(28)

Observo que, por se tratar de legislação que visa enfrentar o problema da elisão fiscal e da concorrência com paraísos fiscais, é necessário dar aplicação criteriosa à idéia da universalidade e à idéia de transparência da empresa estrangeira.

Nesse sentido, alguns países desenvolveram formas de equacionar o problema.

Passaram a aplicar tal legislação em duas hipóteses:

- às rendas auferidas em paraísos fiscais; e
- às rendas auferidas no exterior advinda de atividade não produtiva.

2.4. SISTEMA BRASILEIRO ATUAL.

Vou à legislação brasileira.

Antes advirto que nossa legislação - como veremos adiante - adotou uma terceira fórmula.

Adianto que, no BRASIL, a tributação da renda auferida no exterior é compensada pelo valor pago, a título de IR, no exterior, incidentes sobre esses mesmos rendimentos.

²⁸ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do BRASIL*, pág. 300, 5ª ed. RJ, Forense, 2002;



Há compensação.

(1) L. 9.249/95.

A partir de 1.995, o BRASIL se alinha ao regime adotado na maior parte dos países.

Inicia-se a correção do sistema anterior para prevenir práticas de elisão fiscal.

Buscou-se enfrentar a técnica das empresas de produzirem rearranjos societários e contratuais de forma a fugir da incidência do IR.

Promulgou-se a L. 9.249, de 1995.

Adotou-se o **SISTEMA DE BASES UNIVERSAIS**.

Sintetizo as regras do seu art. 25.

A metodologia empregada pelo legislador, nesse primeiro regramento da tributação universal, foi a separação dessas regras, em dois grupos, considerada a fonte dos lucros no exterior:

(1) Lucros auferidos diretamente pela BRASILEIRA (\$1^{o29}):

²⁹ Lei 9.249/95:

Art. 25. 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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no BRASIL;

(a) rendimentos e ganhos de capital serão computados na apuração do lucro líquido da BRASILEIRA (art. 25, § 1º, caput); e

(b) tais valores serão convertidos em Reais na data da contabilização no BRASIL (art. 25, § 1º, I).

2) Lucros de FILIAIS, SUCURSAIS, CONTROLADAS e COLIGADAS (art. 25, §§ 2º e 3º³⁰):

(a) serão computados na apuração do lucro real da BRASILEIRA, sendo que as três primeiras - FILIAIS, SUCURSAIS

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no BRASIL, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

³⁰ Lei 9.249/95:

Art. 25.

§ 2º Os lucros auferidos por **FILIAIS**, **SUCURSAIS** ou **CONTROLADAS**, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no BRASIL serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação BRASILEIRA;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no BRASIL pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por **COLIGADAS** de pessoas jurídicas domiciliadas no BRASIL serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela COLIGADA serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da COLIGADA;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela COLIGADA no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da COLIGADA apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da COLIGADA.

e CONTROLADAS - apurarão os lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação BRASILEIRA (art. 25, §§ 2º e 3º, *caput*);

(b) os lucros apurados pelas FILIAIS, SUCURSAIS e CONTROLADAS e os realizados pela COLIGADA serão adicionados ao lucro líquido da BRASILEIRA (matriz ou acionária; art. 25, § 2º, II); e

(c) o valor do lucro a ser adicionado será determinado com base na proporção da participação acionária da BRASILEIRA na ESTRANGEIRA (art. 25, § 2º, II e § 3º, I).

O texto legislativo, além de determinar que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior seriam computados no lucro real da BRASILEIRA, estabeleceu também regras acerca de como esses recursos seriam contabilizados.

A nova legislação trouxe diversos dispositivos acerca do *modus operandi* da contabilização dos lucros auferidos no exterior.

No entanto, essa L. 9.249/95 não dispunha de regra sobre o momento em que tais recursos seriam considerados *disponibilizados*.

(2) INSTRUÇÃO NORMATIVA 38/96 (SRF).

Foi regulamentação da Secretaria de Receita Federal (SRF) que dispôs sobre o assunto.

Foi a INSTRUÇÃO NORMATIVA 38, de 27.06.1996.

Sintetizo suas regras:

(1) Lucros auferidos diretamente pela BRASILEIRA:

(a) continua a mesma regra do registro na apuração do lucro líquido da BRASILEIRA (convertidos em

Reais na data da contabilização) - Art. 25, § 1º, da Lei 9249/95;

(2) Lucros de **FILIAIS, SUCURSAIS, CONTROLADAS e COLIGADAS ESTRANGEIRAS**³¹ :

(a) serão somados ao lucro líquido da BRASILEIRA (art. 2º, caput); e

(b) serão considerados disponibilizados quando **pagos** ou **creditados** à BRASILEIRA (art. 2º, § 2º, I e II³²).

A regulamentação considera:

Lucro creditado: quando ocorre a transferência do registro de valor para qualquer conta representativa de passível exigível da FILIAL ou SUCURSAL;

Lucro pago quando ocorre:

³¹ **IN 38/96 (SRF) :**

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas **serão adicionados ao lucro líquido** do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

§ 1º Consideram-se disponibilizados os lucros **pagos ou creditados** à matriz, controladora ou coligada, no BRASIL, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

³² **IN 38/96 (SRF) :**

Art. 2º.

.....

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

I - **creditado** o lucro, **quando ocorrer a transferência do registro** de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da filial, sucursal, CONTROLADA ou COLIGADA, domiciliada no exterior;

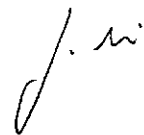
II - **pago** o lucro, quando ocorrer:

a) **o crédito do valor em conta bancária** em favor da matriz, controladora ou COLIGADA, domiciliada no BRASIL;

b) **a entrega, a qualquer título, a representante** da beneficiária;

c) **a remessa, em favor da beneficiária**, para o BRASIL ou para qualquer outra praça;

d) **o emprego do valor, em favor da beneficiária**, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, CONTROLADA ou COLIGADA, domiciliada no exterior.



Crédito do valor em conta bancária em favor da matriz;

Entrega a representante da beneficiária;

Remessa, em favor da beneficiária, para o BRASIL ou outra praça; e

Emprego do valor, em favor da beneficiária, inclusive no aumento de capital da FILIAL ou SUCURSAL ESTRANGEIRA.

Em síntese, para a IN, a disponibilização dos lucros ocorreria quando fossem pagos ou creditados à BRASILEIRA (art. 2º, § 1º).

O tratamento então dado levou em conta o fluxo da renda, ou seja, a **DISPONIBILIDADE FINANCEIRA** dos lucros e rendimentos.

Era o **REGIME DE CAIXA**.

(3) MP 1602/97 E L. 9532/97.

Em 1.997, a MP 1.602 (14.11) incorporou as regras da IN.

Houve **alteração relevante** quanto às FILIAIS e as SUCURSAIS ESTRANGEIRAS.

Manteve-se o mesmo tratamento dado às COLIGADAS e CONTROLADAS⁽³³⁾.

³³ MP 1.602/97:
IMPOSTO SOBRE A RENDA
Lucros Auferidos no Exterior

No que diz com as **FILIAIS e SUCURSAIS**, a nova legislação fixou o momento da disponibilização para a BRASILEIRA:

- a "**data do balanço** [da FILIAL ou SUCURSAL] no qual tiverem sido apurados".

A disponibilização de renda, pelas FILIAIS e SUCURSAIS, passou a ser a data do balanço, independente de remessa de valores.

Abandonou-se a chamada **DISPONIBILIZAÇÃO FINANCEIRA (REGIME DE CAIXA)** para adotar-se a **DISPONIBILIZAÇÃO ECONÔMICA**.

Introduziu-se o **REGIME DE COMPETÊNCIA**.

Já as COLIGADAS e CONTROLADAS continuariam com as hipóteses de pagamento e crédito para a caracterização da disponibilidade.

Art. 1^o Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, CONTROLADAS ou COLIGADAS serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no BRASIL.

§ 1^o Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no BRASIL:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de CONTROLADA ou COLIGADA, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

§ 2^o Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da CONTROLADA ou COLIGADA domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou COLIGADA no BRASIL;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o BRASIL ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da CONTROLADA ou COLIGADA, domiciliada no exterior.

Manteve-se, para esta, a DISPONIBILIZAÇÃO FINANCEIRA (REGIME DE CAIXA).

A MP foi convertida, sem alteração, na L. 9.532, de 10.12.1997.

(4) MP 1.924/99.

A fórmula de 1995/1997, de transição para a TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS (TBU), não impediu a elisão.

Os lucros auferidos fora do país continuaram a não ser tributados.

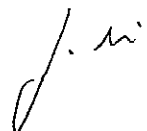
Diante da legislação de então, as empresas otimizaram e reinventaram relações contratuais entre BRASILEIRA e ESTRANGEIRA.

Veja-se, por exemplo, o uso do CONTRATO DE MÚTUO, já referido.

A ESTRANGEIRA, a título de empréstimo, transferia recursos à BRASILEIRA.

O montante emprestado era contabilizado, pela BRASILEIRA, como um débito atual para quitação futura.

Como tal esse montante seria abatido do lucro apurado no balanço.



Com isso, reduzia-se a base de cálculo sobre qual incidia a alíquota do IR, com a evidente redução do valor devido pela BRASILEIRA.

O CONTRATO DE MÚTUO passou, ao fim e ao cabo, a servir de instrumento para remessa de lucros da ESTRANGEIRA para BRASILEIRA, impedindo a tributação no BRASIL.

Essa relação contratual de mútuo não era abrangida pelas hipóteses de disponibilização da L. 9.532/97⁽³⁴⁾.

A fórmula do MÚTUO evitava, especificamente, a incidência da regra do art. 1º, §2º, b, 3:

§2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

.....

³⁴ Lei 9.532/97:

Art. 1º

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no BRASIL:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da CONTROLADA ou COLIGADA domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou COLIGADA no BRASIL;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o BRASIL ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da CONTROLADA ou COLIGADA, domiciliada no exterior.



b) pago o lucro, quando ocorrer:

.....

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o BRASIL ou para qualquer outra praça;

A prática do mútuo mostrava "curiosa" coincidência.

Grande parte das BRASILEIRAS só contratava empréstimo com a ESTRANGEIRA, quando havia, em balanço desta, lucros que não eram distribuídos (!).

Outra fórmula consistia na contratação de **ADIANTAMENTO DE RECURSOS POR CONTA DE VENDA FUTURA**.

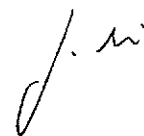
A ESTRANGEIRA contratava com a BRASILEIRA a compra de bens ou serviços futuros e adiantava, para a BRASILEIRA, parcial ou totalmente, o preço.

A BRASILEIRA e a ESTRANGEIRA registravam, nos seus livros, o valor respectivo como decorrente de negócio dependente de liquidação ou fechamento.

No mais das vezes, o prazo de remessa do bem ou da prestação do serviço era posterior ao ciclo de produção desse bem na BRASILEIRA ou da necessidade do serviço na ESTRANGEIRA.

Diante dessas práticas, a legislação movimentou-se.

Para enfrentá-las, editou-se a MP 1.924, de 07.10.1999.



Fixou ela duas novas hipóteses de disponibilidade dos lucros auferidos no exterior³⁵):

(1) OPERAÇÕES DE MÚTUO, quando a ESTRANGEIRA "possuir lucros ou reservas de lucros":

será considerado disponibilizado o valor mutuado, "limitado ao montante dos lucros ... passíveis de distribuição, proporcional à participação societária" da BRASILEIRA (L. 9.532/97, art. 1º, §6º, acrescentado pela MP 1.924/97);

(2) ADIANTAMENTO DE RECURSOS "efetuado pela ESTRANGEIRA, por conta de venda futura, cuja liquidação pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao

³⁵ MP 1.924/97:

Art. 3º O art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 1º

§1º

.....

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, COLIGADA ou CONTROLADA, possuir lucros ou reservas de lucros;

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela COLIGADA ou CONTROLADA, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

.....

§3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, pagos ou creditados, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas:

I - COLIGADAS ou CONTROLADAS, domiciliadas no exterior, quando estas forem as beneficiárias do pagamento ou crédito;

II - CONTROLADAS, domiciliadas no exterior, independente do beneficiário.

.....

§ 6º Nas hipóteses das alíneas "c" e "d" do §1º o valor considerado disponibilizado será o mutuado ou adiantado, limitado ao montante dos lucros e reservas de lucros passíveis de distribuição, proporcional à participação societária da empresa no País na data da disponibilização.

§7º Considerar-se-á disponibilizado o lucro:

a) na hipótese da alínea "c" do § 1º:

1. na data da contratação da operação, relativamente a lucros já apurados pela CONTROLADA ou COLIGADA;

2. na data da apuração do lucro, na COLIGADA ou CONTROLADA, relativamente a operações de mútuo anteriormente contratadas;

b) na hipótese da alínea "d" do § 1º, em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenha sido encerrado o ciclo de produção sem que haja ocorrido a liquidação." (NR) "

ciclo de produção do bem ou serviço" (L. 9.532/97, art. 1º, §1, d, com a redação da MP 1.924/97):

será considerado disponibilizado o valor adiantado, "limitado ao montante dos lucros ... passíveis de distribuição, proporcional à participação societária" da BRASILEIRA (L. 9.532/97, art. 1º, §6º, acrescentado pela MP 1.924/97).

Observe-se que nessas duas novas hipóteses o valor considerado disponibilizado limitava-se "ao montante dos lucros ... passíveis de distribuição, proporcional à participação societária" da BRASILEIRA.

Não se ia além do valor não distribuído.

Por outro lado, a nova legislação vetou expressamente a possibilidade de compensação ou dedução desses valores (valor do mútuo ou valor do adiantamento) na apuração da base de cálculo do IRPJ³⁶).

A legislação teve endereço certo:

- atacar a elisão fiscal.

Reitero que a lei limitou sua incidência:

³⁶ L. 9.532/95 (redação da MP 1.924/99):

Art. 1º.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, pagos ou creditados, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas:

I - COLIGADAS ou CONTROLADAS, domiciliadas no exterior, quando estas forem as beneficiárias do pagamento ou crédito;

II - CONTROLADAS, domiciliadas no exterior, independente do beneficiário.

(a) ao de **contrato de mútuo**, quando a ESTRANGEIRA tivesse lucros a serem distribuídos; e,

(b) aos **adiantamentos de venda futura**, quando o prazo de liquidação fosse superior ao ciclo produtivo.

Além do mais, tais recursos eram limitados proporcionalmente à participação da BRASILEIRA⁽³⁷⁾.

Essa disciplina adicional foi mantida em todas as reedições da MP⁽³⁸⁾ como na sua conversão (L. 9.959, 27.01.2000).

O regramento que resultou da L. 9.959/00, alterando o regime da L. 9532/97, deu combate direto a essas duas formas até então usuais das empresas burlarem o Fisco.

Todavia, a alteração não atingiu outras hipóteses contratuais ou societárias, produzidas pela criatividade empresarial.

No caso do *MÚTUO*, a alteração foi contornada por meio da criação de empresas intermediárias em paraísos fiscais.

O empréstimo de dinheiro ou a remessa de valores passou a ser feito por essas ESTRANGEIRAS, sediadas em paraísos fiscais.

A vantagem desse rearranjo societário decorria das normas de sigilo vigentes em tais paraísos fiscais.

³⁷ L. 9.532/97, Art. 1º, §6º, acrescido pelo art. 3º da MP 1924/99.

³⁸ MP 1924-1, 04.11.1999; MP 1932-2, 01.12.1999; MP 2005-3, 14.12.1999; MP 2013-4, 30.12.1999.

Era impossível a identificação dos controladores da ESTRANGEIRA, o que impedia a aplicação das regras então vigentes.

(5) LEI COMPLEMENTAR 104/01.

A criatividade das empresas, a flexibilidade da legislação comercial e as brechas existentes na legislação tributária continuavam a permitir a elisão.

Com objetivo de impedir novos comportamentos elisivos, alterou-se, novamente, regime de TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS (TBU).

O CTN, de 1966, dispunha:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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.

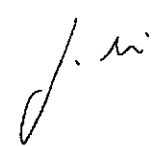
A LC 104, de 10.01.2001, introduziu parágrafos a esse art.

43.

Teve o objetivo de aprimorar o REGIME DE TRIBUTAÇÃO UNIVERSAL de empresa sediadas no exterior - as ESTRANGEIRAS.

Eis os textos:

"Art. 43



§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 de rendimentos oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

.....”

(Este parágrafo segundo é atacado nesta ADIN.)

(6) MP 2158/01.

A seguir, adveio a MP 2.158-34, de 27.07.2001.

Ela estabeleceu as condições e o momento da disponibilidade:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os **lucros** auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil **na data do balanço no qual tiverem sido apurados**, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

(Esses são os dois outros dispositivos atacados.)

Tal redação se mantém na MP 2.158-35, 24.08.2001 (em vigor em decorrência da EC 32/2001).

Na verdade, essa forma de tratar a questão não era desconhecida.

Desde de novembro 1.997, os lucros auferidos pelas FILIAIS e SUCURSAIS ESTRANGEIRAS eram considerados *disponibilizados* na data de seus respectivos balanços³⁹).

A MP 2.158-34/35 estendeu esse tratamento para as CONTROLADAS e COLIGADAS.

Tais regras foram produto da tensão entre o Fisco e as práticas empresariais, decorrentes estas da progressiva internacionalização do mercado.

Diante da variedade de condutas dos grupos empresariais, entendeu-se ser necessária a identificação de um momento - estável e objetivo - para a disponibilização da renda:

- data do balanço no qual [os lucros] tiverem sido apurados.

Esse momento - a data do balanço - já era adotado, desde 1.976, na legislação societária, para a apuração do lucros das companhias sujeitas aos MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP).

Se não fora assim, as ESTRANGEIRAS evitariam remeter os lucros e, por meio de reagrupamento societário ou contratual, deixariam de pagar o tributo.

Manter-se-ia tudo como antes.

³⁹ MP 1.602, 14.11.1997, convertida na L. 9.532, 10.12.1997, art. 1º, §1º, a.

O balanço da ESTRANGEIRA, como momento da disponibilização, impede que a tributação fique sob o alvedrio discricionário das empresas.

O juízo da fiscalização passou a ter critério objetivo:

- a data do balanço da ESTRANGEIRA.

Esse critério legal, por outro lado, passou a inviabilizar comportamentos tendentes à burla do Fisco.

O novo regime, por outro lado, enfrentou a questão da transição, que examinarei adiante.

Essa foi a evolução da legislação tributária brasileira, que passou a coincidir com a legislação societária..

2.5. AINDA O TBU.

Volto à análise do regime de TRIBUTAÇÃO EM BASE UNIVERSAL (TBU).

Retorno à ALBERTO XAVIER, quando examina o direito comparado:

.....

A essência do regime previsto nestas legislações consiste na tributação das sociedades controladoras residentes num certo país pela parte proporcional que lhes compete dos lucros das subsidiárias residentes noutro país, desde que estejam preenchidos certos requisitos respeitantes à **relevância da participação social** (conceito de controle), à **natureza do rendimento** que deu origem ao lucro das subsidiárias ('rendimento passivo', por contraposição a rendimento empresarial) e ao **nível da tributação efetiva** dos



territórios onde se domicíliam as subsidiárias (low tax jurisdictions). Através da 'imputação' às sociedades controladoras dos lucros acumulados pelas controladas estrangeiras, consideradas 'transparentes', evita-se a prática do 'tax deferral', ou seja, do diferimento do imposto para o momento da distribuição efetiva desses lucros.

A tendência geral das referidas legislações é no sentido de apenas submeter a estes regimes os lucros auferidos por sociedades controladas instaladas em territórios de baixa tributação, desde que decorrentes de 'rendimentos passivos'.

....." (40)

2.5. REGIME DE COMPENSAÇÃO.

O BRASIL adotou a regra da compensação do IR pago pela ESTRANGEIRA.

A compensação uniformiza o valor de tributo pago no BRASIL e no exterior.

Não permite abusos com as medidas anti-elisivas, pois o tributo será igual ao montante devido quando as receitas são percebidas no território nacional.

A L. 9.249/95 já previa um regime de compensação.

O seu art. 26⁽⁴¹⁾ continha as seguintes regras:

⁴⁰ Direito tributário internacional do BRASIL. 5ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, pág. 352.

⁴¹ L. 9.249/1995:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no BRASIL, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no BRASIL, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos

(a) compensação do IR incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real da BRASILEIRA;

(b) tal compensação tinha como limite o IR incidente no Brasil sobre os referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital.

A MP 2.158-34/35, de 2001, manteve o regime de compensação de 1995 (art. 9º⁴²), inclusive no caso de ESTRANGEIRAS sediadas em país que não tributem a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20% - paraísos fiscais (art. 24 da L. 9.430/96⁴³).

A regra de compensação de tributo pago no exterior é importante, uma vez que, a um só tempo:

no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no BRASIL.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada BRASILEIRA no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no BRASIL, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

⁴² MP 2.158-34/35, de 2001

Art. 9. O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no BRASIL, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, **poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no BRASIL quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada**, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no BRASIL.

Parágrafo único. Aplica-se à compensação do imposto a que se refere este artigo o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

⁴³ L. 9.430/95

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no BRASIL, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

(a) compensa automaticamente o regime de tributação reduzida dos "paraísos fiscais";

(b) isenta de qualquer prejuízo as BRASILEIRAS cujas ESTRANGEIRAS se localizem em países que não sejam "paraísos fiscais", pois se a alíquota do imposto pago no exterior for alta, alta será também a compensação, podendo chegar à totalidade do imposto que seria exigível no BRASIL; e

(c) concede tratamento isonômico para as empresas com rendas auferidas exclusivamente no BRASIL e empresa com lucros percebidos em ESTRANGEIRAS, mesmo que em países com tributação favorecida.

Demonstro essas afirmações com duas simulações.

Examino, na PRIMEIRA SIMULAÇÃO, a hipótese em que a EMPRESA-INVESTIDA tenha obtido LUCRO.

Vejamos esse caso em duas situações:

(1) INVESTIDORA E INVESTIDA COM SEDE NO BRASIL:

A INVESTIDA-NACIONAL apura resultados tributáveis, correspondentes à INVESTIDORA, de R\$ 1.000.000,00.

A INVESTIDA-NACIONAL terá recolhido 25% de IR e 9% de CSLL, totalizando R\$ 340.000,00.

Admitamos, para facilitar, que única receita da INVESTIDORA decorra de resultados à ela correspondentes na INVESTIDA-NACIONAL.

A INVESTIDORA nada recolherá, pois o seu lucro foi tributado junto à INVESTIDA-NACIONAL.

Ao fim o GRUPO terá recolhido o total de R\$ 340.000,00.

(2) INVESTIDORA COM SEDE NO BRASIL E A INVESTIDA, NO EXTERIOR:

A ESTRANGEIRA, como na situação anterior, apura resultados tributáveis, correspondentes à BRASILEIRA, equivalente, em moeda nacional, a R\$ 1.000.000,00.

No país estrangeiro, a tributação é de 15%.

Assim, o IR, no exterior, é equivalente a R\$ 150.000,00.

Como na hipótese anterior, a única receita da BRASILEIRA decorre dos resultados da ESTRANGEIRA.

No BRASIL, sobre o lucro auferido, a BRASILEIRA teria que recolher os mesmos R\$ 340.000,00 (34% sobre R\$ 1.000.000,00).

A regra da compensação assegura o recolhimento, no BRASIL, do saldo de R\$ 190.000,00 (= 340.000,00 - 150.000,00).

O GRUPO terá recolhido, no total, R\$ 340.000,00 (R\$ 150.000,00 no exterior e R\$ 190.000,00 no Brasil), ou seja, exatamente o mesmo valor que teria sido recolhido caso a INVESTIDA fosse sediada no BRASIL.

Examino a **SEGUNDA SIMULAÇÃO**, em que a INVESTIDA tenha tido **PREJUÍZO**.

Vejamos, também, essa hipótese nas mesmas situações anteriores:

(1) INVESTIDORA E INVESTIDA COM SEDE NO BRASIL:

A INVESTIDA apura prejuízo na ordem de R\$ 1.000.000,00.

O prejuízo da INVESTIDA é, também, prejuízo da INVESTIDORA, por força do método equivalência patrimonial (MEP), antes examinado.

A INVESTIDA poderá compensar o prejuízo de R\$ 1.000.000,00 com resultados positivos futuros, nos limites legais⁽⁴⁴⁾.

⁴⁴ L. 9.065/95.

A INVESTIDORA não poderá compensar a parcela do prejuízo que lhe corresponde, com seus resultados futuros, pois sua INVESTIDA já o terá feito.

(2) INVESTIDORA COM SEDE NO BRASIL E A INVESTIDA, NO EXTERIOR:

A ESTRANGEIRA apura prejuízo na ordem de R\$ 1.000.000,00.

A ESTRANGEIRA poderá compensar o prejuízo de R\$ 1.000.000,00 com o seus resultados futuros, para fins de apuração do lucro da BRASILEIRA.

Já a BRASILEIRA não poderá compensar o prejuízo de R\$ 1.000.000,00 com seus resultados positivos futuros, salvo quando os prejuízos forem repartidos antes de futura compensação da ESTRANGEIRA.

Com essas simulações demonstra-se que a regra da compensação é isonômica quanto ao tratamento das INVESTIDORAS, quer tenham INVESTIDAS NACIONAIS ou ESTRANGEIRAS.

Se o país onde for localizada a ESTRANGEIRA se constituir em paraíso fiscal, o FISCO nacional não sofrerá qualquer dano e se protegerá de condutas elisivas.

Assim, independente das regras do país de localização da ESTRANGEIRA, o GRUPO não pagará mais do que pagaria se a renda fosse auferida no BRASIL.

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Por óbvio, a distribuição futura do lucro não gerará qualquer tributo já que tal valor foi objeto de tributação quando de sua apuração.

2.6. A EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL E A TRIBUTAÇÃO DA RENDA.

Por tudo isso se verifica que o MEP, ao ser utilizado para fins tributários, compatibiliza a legislação societária com a fiscal, seja a INVESTIDA sediada, ou não, no BRASIL.

Como vimos acima, a EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL é um método para elaboração do balanço patrimonial da BRASILEIRA, que registra, imediatamente, a parcela respectiva do lucro ou prejuízo auferido pela ESTRANGEIRA, de acordo com a participação societária daquela.

Observo que, para a legislação comercial - que se reflete na legislação tributária - é obrigatória, há algum tempo (1976), a incorporação, no balanço da BRASILEIRA submetida a esse regime, de qualquer resultado, positivo ou negativo, de sua ESTRANGEIRA, independente de distribuição.

Acerca do reconhecimento do lucro na lei comercial, leio BULHÕES PEDREIRA:

".....

Quanto ao **REGIME** de escrituração, a legislação comercial originalmente adotava o **DE CAIXA** - implícito na norma do artigo 12 do Código Comercial que, ao regular a escrituração do Diário, dispõe que o comerciante deve nele lançar 'em geral tudo quanto receber e despende de sua ou alheia conta' (45).

⁴⁵ CÓDIGO COMERCIAL:

.....
A nova lei de sociedades por ações prescreve às companhias a observância do **REGIME DE COMPETÊNCIA** (art. 177, *in fine*⁴⁶), com o reconhecimento, em cada exercício,

(a) das receitas e dos rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda, e

(b) dos custos, despesas, encargos ou perdas a eles correspondentes (art. 187, § 1º⁴⁷).

Esse preceito da lei reflete a preferência moderna pelo **REGIME DE COMPETÊNCIA**, especialmente nas companhias, que emitem valores mobiliários negociados no mercado.

....."⁴⁸

Art. 12. - No Diário é o comerciante obrigado a lançar com individuação e clareza toda as suas operações de comércio, letras e outros quaisquer papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar ou endossar, e em geral tudo quanto receber e despender de sua ou alheia conta, seja por que título for, sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na data em que forem extraídas da caixa. Os comerciantes de retalho deverão lançar diariamente no Diário a soma total das suas vendas a dinheiro, e, em assento separado, a soma total das vendas fiadas no mesmo dia.

No mesmo Diário se lançará também em resumo o balanço geral (artigo nº. 10, nº 4), devendo aquele conter todas as verbas deste, apresentando cada uma verba a soma total das respectivas parcelas; e será assinado na mesma data do balanço geral. No Copiador o comerciante é obrigado a lançar o registro de todas as cartas missivas que expedir, com as contas, faturas ou instruções que as acompanharem.

⁴⁶ **LEI DAS SAs:**

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

⁴⁷ **LEI DAS SAs:**

Art. 187.

.....

§ 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

⁴⁸ BULHÕES PEDREIRA. *Imposto sobre a renda - Pessoas jurídicas*. Vol. I. Rio de Janeiro: Editora Justec, 1979, pág. 284;

É relevante constatar que a incorporação de resultados, no balanço da BRASILEIRA, por via do MEP, independe de eventual controle que esta exerça sobre a ESTRANGEIRA.

Basta a mera COLIGAÇÃO, ou, como diz a lei das SAS, basta a existência de

~... investimentos relevantes⁽⁴⁹⁾ ... em sociedade coligadas sobre cuja administração tenha influência ..." (L. 6.404/76, art. 248).

Em razão disso, tal critério - o controle - não é relevante para o deslinde da questão.

Em realidade, a distribuição efetiva dos lucros consiste, apenas, na entrada, no caixa da BRASILEIRA, do valor auferido por esta, a título de lucros, quando do balanço da ESTRANGEIRA.

Antes da distribuição dos lucros, a BRASILEIRA já tem, inclusive, benefícios reais decorrente da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso em seu balanço, por via do MEP.

A transparência da realidade financeira da BRASILEIRA impõe que seu lucro seja acrescido da sua parcela nos resultados da ESTRANGEIRA, tão logo esta o registre.

O controle acionário da BRASILEIRA sobre a ESTRANGEIRA pode viabilizar, por decisão exclusiva daquela:

⁴⁹ Investimento relevante (L. 6.404/76, art. 247):

(a) o "valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia"; ou

(b) "no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia".

- a) a distribuição imediata dos lucros; ou
- b) sua distribuição em momento comercialmente mais apropriado para si; ou
- c) a utilização de tais recursos para outros fins, tais como:
 - (a) integralização de aumento de capital da própria ESTRANGEIRA;
 - (b) compra, pela ESTRANGEIRA, de ações de outras empresas;
 - (c) compra de papéis e títulos (como os brasileiros C-Bond e o Par-Bond).

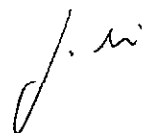
Em outras palavras, o controle acionário da ESTRANGEIRA pela BRASILEIRA, não tem qualquer influência sobre o acréscimo patrimonial desta, decorrente de resultados positivos apurados na ESTRANGEIRA.

A legislação tributária, com o objetivo de tornar eficaz a TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS, tomou de empréstimo o regime da legislação comercial.

Como vimos, a legislação comercial, já em 1976 (Lei das SAs), criou uma metodologia mais compatível e fiel à dinâmica e à imensa variedade de formas e práticas societárias.

Lembro que a legislação tributária de 1977 (DL. 1.598) incorporou as inovações da L. das SAs., em especial o REGIME DE COMPETÊNCIA e o MEP, com aplicação restrita à BASE TERRITORIAL.

3. A CONSTITUCIONALIDADE DO MODELO.



Demorei-me na descrição do sistema.

Entendi ser necessária a identificação da questão que envolve esta ação.

Ou seja, do que a ação efetivamente trata - "qual é o caso" - e, também, objetivo visado pela Autora - CNI.

Vamos as questões suscitadas.

Presume a INICIAL a existência de um conceito constitucional "ontológico" de renda.

Tal conceito incluiria, "em si" - expressão da INICIAL -, os conceitos de *disponibilidade econômica* e de *disponibilidade jurídica* do CTN (Art. 43).

3.1. DISPONIBILIDADE.

Examino esses dois tipos de disponibilidade.

Observo, em primeiro lugar, que os conceitos *DISPONIBILIDADE ECONÔMICA* e *DISPONIBILIDADE JURÍDICA*, utilizados pelo direito tributário, tem sentidos distintos quando aplicados às pessoas físicas e às pessoas jurídicas.

(1) REGIME DE CAIXA E REGIME DE COMPETÊNCIA.

A base de tal distinção - ou diferença - está no regime a que cada uma delas - física ou jurídica - estão submetidas.



Para as pessoas físicas impera o REGIME DE CAIXA.

Já, para as pessoas jurídicas, o REGIME DE COMPETÊNCIA.

No REGIME DE CAIXA, exige-se o registro de receitas e despesas quando efetivamente recebidas ou pagas.

Somente quando recebido o valor do crédito ou quando pago o valor do débito tem-se a alteração, para mais ou para menos, no patrimônio da pessoa física.

A só existência do direito subjetivo ou da obrigação, exigíveis, não altera, para fins tributários, a situação patrimonial da pessoa física.

Não é o que se passa no REGIME DE COMPETÊNCIA, a que se submetem as empresas.

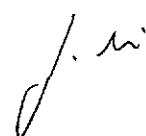
Reitero, está na LEI DAS SAs, de 1976:

"Art. 187.
....."

§1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, **independentemente da sua realização em moeda; e**
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, **pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.**"

No REGIME DE COMPETÊNCIA, para apuração dos resultados do exercício, são consideradas as receitas e despesas independentemente de seus efetivos recebimentos ou pagamentos.



No REGIME DE COMPETÊNCIA não se fala em disponibilidade de recursos efetivos para sua inclusão na base de cálculo do IR.

(2) DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E DISPONIBILIDADE FINANCEIRA

A razão é simples.

Grande maioria das relações econômicas e jurídicas, pactuadas entre empresas e entre as companhias e seus sócios, é realizada por meio de aquisição e transferência de direitos que somente se concretizam na forma de registros contábeis.

Por isso, a disponibilidade da renda não pode se limitar, para as pessoas jurídicas, ao efetivo recebimento de moeda ou dinheiro.

Em rigor, fala-se de DISPONIBILIDADE ECONÔMICA em um sentido próprio para as pessoas jurídicas em contraposição ao conceito de DISPONIBILIDADE FINANCEIRA que se constitui, nessa seara, no efetivo ganho de recursos monetários.

DISPONIBILIDADE ECONÔMICA significa acréscimo patrimonial sem o recebimento físico dos ganhos financeiros.

A entrada física de moeda no caixa pode, por motivos comerciais e contábeis, ser livremente postergada pelas sociedades envolvidas.

Contudo, o aumento patrimonial da pessoa jurídica já se deu quando da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA, mesmo antes da decisão de realizar a DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

A idéia de DISPONIBILIDADE ECONÔMICA é conseqüência inarredável do REGIME DE COMPETÊNCIA das pessoas jurídicas e do MEP.

Leio, na doutrina:

".....

A aquisição da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA de renda ou de proventos caracteriza-se tão-logo sejam estes incorporados ao patrimônio. Para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza.

.....

Não se pode confundir a DISPONIBILIDADE ECONÔMICA com a DISPONIBILIDADE FINANCEIRA. Aquela se contenta com o simples acréscimo patrimonial, independente da efetiva existência dos recursos financeiros, enquanto esta pressupõe a existência física dos recursos em caixa. O CTN exige apenas a aquisição da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA, o que não quer dizer que a lei ordinária não possa, na prática, privilegiar exclusivamente a DISPONIBILIDADE FINANCEIRA, como faz, de um modo geral, em relação às pessoas físicas.

....."⁽⁵⁰⁾

Na mesma linha, BULHÕES PEDREIRA fala de uma DISPONIBILIDADE VIRTUAL DE RENDA para as pessoas jurídicas:

".....

3.

⁵⁰ ZUUDI SAKAKIHARA. Código tributário nacional. Coordenação Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, pág. 133.

A DISPONIBILIDADE VIRTUAL DA RENDA pressupõe que a pessoa já tenha adquirido o direito ao rendimento e já se tenham verificado todas as demais condições necessárias para que venha a adquirir o poder de dispor da moeda, de modo que as circunstâncias de fato indiquem que ela deverá, a qualquer momento ou em futuro próximo, adquirir efetivamente a disponibilidade da moeda. Em alguns casos, todavia, a disponibilidade virtual pode existir antes mesmo da aquisição do direito à renda, se já ocorreram todos os fatos que são condições necessárias para que a pessoa jurídica venha a obter tanto o direito ao rendimento quanto o poder de dispor de moeda.

....." ⁽⁵¹⁾

É certo, portanto, que a DISPONIBILIDADE ECONÔMICA não exige o repasse físico dos recursos para o patrimônio do contribuinte.

Com a DISPONIBILIDADE ECONÔMICA dá-se o acréscimo, mesmo que contábil, desses recursos ao patrimônio do contribuinte.

É exatamente essa a disciplina que a MP 2.158/01 concede aos recursos e rendimento apurados no exterior por BRASILEIRAS submetidas, pela lei societária, ao MEP.

Com a aplicação do princípio da universalidade e da transparência fiscal da empresa do exterior, considera-se lucro disponibilizado aquele que foi apurado no balanço da empresa ESTRANGEIRA, na proporção da participação da BRASILEIRA e já considerado no balanço desta.

3.2. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

⁵¹ PEDREIRA, BULHÕES. Imposto sobre a renda - Pessoas jurídicas. Vol. I. Rio de Janeiro: Editora Justec, 1979, pág. 199/200;



Esse valor, como vimos, já representa efetivamente aumento patrimonial para fins contábeis, comerciais, empresariais e até para avaliação de seu ativo.

Lembro o tratamento dado pela LEI DAS SAs. (L. 6.404/76) ao lucro das Companhias.

É evidente que a venda dos ativos, das ações, se repercutem nesses valores que estão lá fora, porque são acréscimos patrimoniais, tendo em vista o patrimônio líquido da empresa que está sendo negociada.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Não seria incidência sobre o patrimônio?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Não, absolutamente. Isso é o acréscimo patrimonial, o real.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Vossa Excelência transporta, também, para as nacionais, relativamente aos acionistas?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Os acionistas têm outro tratamento, porque são pessoa física. Vamos chegar lá. Estou usando a linguagem fiscal "pessoa física".

A L., desde logo, assegura, ao acionista, o recebimento do lucro:

Art. 109 - Nem o estatuto social nem a assembléia geral poderão privar o acionista dos direitos de:

I - participar dos lucros sociais;
.....

Enunciada essa regra geral, a L. admite sua relativização.

A L. determina aos órgãos da administração a elaboração de

"proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício"(art. 192⁵²).

A Assembléia poderá, por proposta da administração,

"reter parcela do lucro líquido do exercício ..."
(art. 196⁵³).

Assim, parcela do lucro líquido pode ser destinada a outros fins que não a distribuição aos sócios.

No entanto, a parcela retida, tal como se dá com a parcela sujeita à distribuição, integra o lucro líquido da INVESTIDA, lucro líquido esse que importou em variação do valor de seu patrimônio.

⁵² L. 6.404/76 (Lei das S.A.):

Proposta de Destinação do Lucro

Art. 192 - Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

⁵³ L. 6.404/76 (Lei das S.A.):

Art. 196 - A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício prevista em orçamento de capital por ela previamente aprovado.

§ 1º - O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a justificação da retenção de lucros proposta, deverá compreender todas as fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante, e poderá ter a duração de até cinco exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.

A variação no patrimônio da INVESTIDA importa em acréscimo patrimonial na COMPANHIA INVESTIDORA, em decorrência do MEP, posto que o REGIME é DE COMPETÊNCIA.

Como se demonstrou, ao balanço da INVESTIDORA se integra a sua parcela no patrimônio líquido da INVESTIDA, independentemente da destinação dada a esses lucros.

Tanto que, é de se notar que, *contrario sensu*, a L. 6404/76, ao fixar regras para a elaboração do "Balanço Patrimonial" das empresas e determinar "Critérios de Avaliação do Ativo"⁵⁴,

⁵⁴ Lei 6 404/76 (Lei das S A.).

Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183 - No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

... ..
III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas,
... ..

Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

Art. 248 No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia, no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas,

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada,

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício.

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários

inclui neste - o ativo - , "os investimentos em participação no capital social de outras sociedades", que, no caso de CONTROLADAS e COLIGADAS, respeitará os arts. 248 a 250 da mesma lei (regras sobre o MEP e sobre DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS).

Isto é, para todos os fins, os lucros, mesmo que não distribuídos, representam acréscimo ao patrimônio da pessoa jurídica submetida ao MEP.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Demonstrações Consolidadas

Art. 249. A companhia aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas nos termos do artigo 250.

Parágrafo único. A Comissão de Valores Mobiliários poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação, e:

a) determinar a inclusão de sociedades que, embora não controladas, sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia;

b) autorizar, em casos especiais, a exclusão de uma ou mais sociedades controladas. Normas sobre Consolidação

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

§ 1º A participação dos acionistas controladores no patrimônio líquido e no lucro líquido do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração consolidada do resultado do exercício.

§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.

§ 3º O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.

§ 4º Para fins deste artigo, as sociedades controladas, cujo exercício social termine mais de 60 (sessenta) dias antes da data do encerramento do exercício da companhia, elaborarão, com observância das normas desta Lei, demonstrações financeiras extraordinárias em data compreendida nesse prazo.

.....

Tal acréscimo, porque se constitui em DISPONIBILIDADE ECONÔMICA, motiva a sua consideração para efeitos da apuração do lucro líquido da INVESTIDORA - base de cálculo do IR.

A DISPONIBILIDADE ECONÔMICA é óbvia, tanto que, esse valor, porque integra o patrimônio da empresa INVESTIDORA, é considerado em uma eventual avaliação na hipótese de sua venda para novo controle acionário.

Observe-se, ainda, que, na hipótese da venda, sobre tal valor não haverá incidência de IR, pois tal acréscimo (R\$500,00 para R\$600,00 no exemplo da p. 09) já integrou o resultado da INVESTIDORA, resultado esse base cálculo do IR por ela devido.

Não há bi-tributação.

Demonstra-se, assim, que, a teor da legislação comercial, a inexistência de decisão da COLIGADA ou CONTROLADA no sentido de determinar a distribuição de lucros não é obstáculo ao fato de ter, economicamente, ocorrido acréscimo patrimonial da BRASILEIRA.

O fato gerador está definido no CTN:

- DISPONIBILIDADE ECONÔMICA ou JURÍDICA (art. 43, caput).

O novo § 2º do art. 43 do CTN, acrescido pela LC 104/2001, apenas deixou para lei ordinária a fixação de um *modus operandi*, ou seja, as condições e o momento em que se daria a disponibilidade.

Na linha da CF, a lei complementar definiu o fato gerador como a DISPONIBILIDADE ECONÔMICA ou JURÍDICA.



Remeteu para a legislação ordinária a fixação do momento da DISPONIBILIDADE.

Não há que confundir o fato gerador - a DISPONIBILIDADE - com o momento em ela se dá.

Se não fora assim, a legislação tributária ordinária anterior, que adotara a DISPONIBILIDADE FINANCEIRA e o REGIME DE CAIXA, teria também incidindo no vício alegado.

A legislação anterior optou por um outro momento que não o atual.

Tanto o anterior, como o atual, se constituem em momentos da DISPONIBILIDADE.

O art. 74 da MP 2158/01, na linha da alteração do CTN, manejou o conceito de DISPONIBILIDADE ECONÔMICA já trabalhado pela legislação comercial desde de 1976 (MEP) e pela tributária, em BASES TERRITORIAIS, desde de 1977⁵⁵.

E, mais, o conceito de *DISPONIBILIDADE ECONÔMICA* é conhecido pelo CTN desde sua edição (Art. 43, caput).

A agiu bem a LC 104/2001 com os parágrafos que acrescentou ao CTN.

⁵⁵ DL. 1598, de 1977, incorporou à legislação do IR das pessoas jurídicas todas as alterações da legislação societária.

O momento da DISPONIBILIDADE da renda de pessoas jurídicas ESTRANGEIRAS não poderia - nunca - depender de fixação em legislação complementar.

Tanto poderia ser apuração dos resultados (REGIME DE COMPETÊNCIA e DISPONIBILIDADE ECONÔMICA), como a sua distribuição (REGIME DE CAIXA e DISPONIBILIDADE FINANCEIRA).

Tudo porque se está diante de um ambiente complexo do ponto de vista contábil e societário.

Está-se diante de situações que são altamente mutáveis e dependentes de uma legislação comercial e contábil flexível.

Exemplo disso foram as práticas elisivas recorrentes das empresas e as sucessivas tentativas da legislação de supera-las.

A legislação ordinária não extrapolou os limites constitucionais de suas atribuições.

Não fez as vezes da legislação complementar.

Ao contrário, conectou as necessidades modernas do direito tributário internacional com os instrumentos da legislação comercial, notadamente o MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP).

A legislação estabeleceu um momento para a disponibilidade (o balanço comercial da empresa CONTROLADA ou COLIGADA) sem qualquer ingerência no conceito próprio de renda ou de DISPONIBILIDADE.



A MP 2.158-35/2001 apenas estabeleceu as "condições e o momento" em que se daria a disponibilização, em cumprimento ao novo § 2º do art. 43 do CTN.

A MP ateve-se ao momento do efetivo acréscimo patrimonial da BRASILEIRA, ou seja, o momento da apuração contábil do lucro da ESTRANGEIRA.

Vimos que o acréscimo patrimonial da BRASILEIRA se dá, para todos os fins, inclusive para fins comerciais e contábeis, a partir do momento do registro dos lucros no balanço da ESTRANGEIRA.

A BRASILEIRA, desde logo, se beneficia de tais resultados.

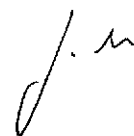
O acréscimo patrimonial da BRASILEIRA repercute no valor de suas ações negociáveis em bolsa.

Isso porque, a partir da obrigatoriedade da avaliação do investimento por meio do MEP (Lei das SAs, 1.976), a BRASILEIRA, sujeita a esse regime, necessariamente já registrava, em seu balanço, os valores do lucro apurado por sua COLIGADA ou CONTROLADA.

A fixação do balanço da ESTRANGEIRA como o momento da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA é consistente as regras de mercado.

Efetuada o balanço da ESTRANGEIRA, o valor do patrimônio da BRASILEIRA, para efeitos de seu valor de mercado, altera-se com a inclusão do lucro a ela correspondente, embora não distribuído.

Insisto.



Não há que se confundir DISPONIBILIDADE ECONÔMICA com DISPONIBILIDADE FINANCEIRA, nem com DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

A CF atribui à União a instituição de imposto sobre

"a renda" (art. 153, III).

O CTN dispõe que esse imposto

"... tem como fato gerador a aquisição da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA ou jurídica" (art. 43, caput).

A LC 104/2001 acrescentou parágrafo ao art. 43 do CTN para que, na hipótese de receita no exterior, a lei estabeleça

"... as condições e o momento em que se dará sua DISPONIBILIDADE ..." (art. 43, §2º).

A MP 2.158-35/2001 optou pela DISPONIBILIDADE ECONÔMICA, afastando-se da DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

Dispôs que os lucros das CONTROLADAS e COLIGADAS ESTRANGEIRAS

"... serão considerados disponibilizados ... na data do balanço no qual tiverem sido apurados ..." (art. 74, caput).

Não verifico violação ao art. 153, III, da CF.

Repito.

A apuração dos resultados da BRASILEIRA, pelo MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP) e com a adoção do REGIME DE COMPETÊNCIA, importa em incluir, em seu balanço, os lucros a ela

correspondentes na ESTRANGEIRA, o que representa real acréscimo patrimonial da BRASILEIRA.

Não há que se confundir FLUXO DE RIQUEZA com AUMENTO DO VALOR DO PATRIMÔNIO.

Como vimos, o AUMENTO DO VALOR DO PATRIMÔNIO não depende, necessariamente, do FLUXO DE RIQUEZA.

No caso, a renda a ser considerada se constitui em toda parcela de AUMENTO DO VALOR DO PATRIMÔNIO e não somente daquela que possa decorrer de FLUXO DA RIQUEZA.

Antes, mesmo, do FLUXO DA RIQUEZA, ou seja, a distribuição financeira dos lucros, a só apuração dos lucros pela ESTRANGEIRA é considerável para efeito da apuração do valor do patrimônio da BRASILEIRA.

Por isso é irrelevante o fato de a BRASILEIRA controlar, ou não a ESTRANGEIRA.

O controle, como se disse, poderá ser relevante para decisão sobre o FLUXO DA RIQUEZA - a distribuição -, mas não o é para a aferição do VALOR DO PATRIMÔNIO.

Se o critério da lei fosse a DISPONIBILIDADE FINANCEIRA a questão do poder de controle poderia ser posta.

Mas, como procurei demonstrar, não é o caso.

Em qualquer hipótese - CONTROLADA ou COLIGADA - os resultados da ESTRANGEIRA repercutem, desde o balanço desta, no patrimônio da BRASILEIRA sujeita ao MEP, tal como se dá com as FILIAIS e SUCURSAIS ESTRANGEIRAS.

3.3. CONCEITO DE RENDA.

Dito isso, passo a examinar o conceito de renda.

A CF atribui competência à UNIÃO para instituir imposto sobre

Art. 153.
.....

III - RENDA e proventos de qualquer natureza;
.....

Observo, desde logo, que o substantivo "RENDA" está, na Constituição, sem qualquer adjetivação.

O CTN (L. 5.172, 25.10.1966), como lei complementar e assim recebida pela CF de 1988, no seu art. 43

".....

... descreve a figura do 'imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza' e estabelece os limites da sua conceituação. A definição do fato gerador desse imposto, no sentido técnico exato do termo, compete à lei federal ordinária, que não pode extravasar dessa delimitação, ...
....." ⁽⁵⁶⁾.

Como vimos, o CTN delimita o **FATO GERADOR** do IR na

⁵⁶ HENRY TILBERY, in CMTS AO CTN, Coordenação Ives Gandra, p. 286, Saraiva, 1.998



Art. 43. ... aquisição da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA ou jurídica:

I - de RENDA, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

.....

A partir dessa delimitação, o CTN passa a prever (art. 44), três modalidades de BASE DE CÁLCULO do IR:

- a) o montante real;
- b) o montante arbitrado; e,
- c) o montante presumido da renda ou dos proventos tributáveis; ⁽⁵⁷⁾.

Sobre a questão específica do "montante real da renda", leio HENRY TILBERY:

".....

b) No caso das pessoas jurídicas, aplica-se para apurar o lucro real, seguindo o conceito do acréscimo patrimonial, a teoria do balanço, que revela, além do resultado das atividades normais da empresa (lucro operacional), também outras variações patrimoniais, provenientes de operações ou ocorrências estranhas ao objeto social (transações eventuais). (Hodiernamente denominadas não operacionais).

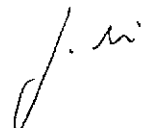
....." ⁽⁵⁸⁾.

Digo eu.

⁵⁷ CTN (L. 5.172, 25.10.1966):

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

⁵⁸ HENRY TILBERY, ob. cit., p. 300.



A legislação ordinária, no lugar da expressão constitucional "RENDa", passou a utilizar, para uma das modalidades de base de cálculo, a expressão LUCRO REAL.

Observe que a adjetivação REAL é obra da legislação infraconstitucional ordinária.

Não está na Constituição, nem na lei complementar - CTN.

A definição de LUCRO REAL está no DL 1.598, de 26.12.1977, como

Art. 6º ... o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

.....

Por sua vez, o LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO é definido como

Art. 6º

§1º ... a soma algébrica do lucro operacional (art. 11⁵⁹), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51⁶⁰) e das participações, e deverá

⁵⁹ DL. 1.598/77:

Art. 11. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§1º A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§2º Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

§3º As ações ou quotas bonificadas, recebidas sem custo pela pessoa jurídica, não importarão modificação no valor pelo qual a participação societária estiver registrada no ativo nem serão computadas na determinação do lucro real.

⁶⁰ DL. 1.598/77:

Art. 51. O saldo credor da conta de correção monetária de que trata o item II do art. 39 será computado na determinação do lucro real, mas o contribuinte terá opção para diferir, com observância do disposto nesta Subseção, a tributação do lucro inflacionário não realizado.

ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

.....

Após essas definições, o DL. arrola os itens que devem ser adicionados e excluídos do LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO, para se chegar, enfim, ao LUCRO REAL tributável (DL. 1.598/77, art. 6º, §§ 2º a 7º⁶¹).

⁶¹ DL. 1.598/77:

Art. 6º

.....

§2º Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§3º Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no art. 64.

§4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§6º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no §4º.

§ 7º - O disposto nos parágrafos 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

A técnica legal para a determinação do LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é a da enumeração taxativa

(a) dos elementos que compõem o LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO; e

(b) dos itens que devem ser, a este, adicionados e abatidos ⁽⁶²⁾.

Todo esse cômputo faz-se pelo denominado **BALANÇO FISCAL**.

Por tudo isso, constata-se que o BALANÇO FISCAL apura lucro diferente daquele apresentado pela contabilidade⁽⁶³⁾.

Veja-se o caso da L. 9.249/95.

Ela determina a adição, ao lucro líquido, de itens que, no balanço contábil, são lançados como despesas, como, por exemplo:

(a) as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores (L. 9.249/95, art. 13, IV);

(b) algumas contribuições não compulsórias (L. 9.249/95, art. 13, V);

(c) despesas com brindes (L. 9.249/95, art. 13, VII).

62

TABELA DE CÁLCULO DL 1.598, 26.12.1977	
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	LUCRO REAL
LUCRO OPERACIONAL + RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS + SALDO DA CONTA DE CORREÇÃO + PARTICIPAÇÕES	LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO + ITENS ARROLADOS NO §2º DO ART. 6º - ITENS ARROLADOS NO §3º DO ART. 6º

⁶³ HENRY TILBERY, ob. cit., p. 300.

O **BALANÇO FISCAL** e o **BALANÇO CONTÁBIL** são diferentes porque o chamado **LUCRO REAL**, base de cálculo do IR, não é a mesma coisa que **LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO**.

Vê-se, desde logo, que o conceito de **LUCRO REAL TRIBUTÁVEL** é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa.

Algumas parcelas que, na contabilidade empresarial, são consideradas despesas, não são assim consideradas no **BALANÇO FISCAL**.

É o caso já exemplificado dos brindes e das despesas de alimentação dos sócios.

Insisto.

Isso tudo demonstra que o conceito de **LUCRO REAL TRIBUTÁVEL** é um conceito decorrente da lei.

Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de "**LUCRO REAL**" ou "**RENDA**".

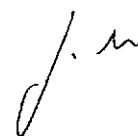
Não tem nada de material ou essencialista.

É um conceito legal.

Não há um **LUCRO REAL** que seja ínsito ao conceito de **RENDA**.

O conceito de **RENDA**, para efeitos tributários, é o legal.

Leio em ALIOMAR BALEEIRO:



".....

... o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. ...

....." (64).

Está no CTN como sendo

"... o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos" (L. 5.172/66, art. 43, I).

Para efeitos tributários, não há que se falar em um LUCRO REAL que não seja o decorrente da definição legal.

É o CTN que introduz os dois tipos de disponibilidade - a *ECONÔMICA* e a *JURÍDICA*.

A doutrina adverte para a polissemia constitucional do conceito.

A CF, redação de 1988, se utiliza 17 vezes da expressão *renda*, em 06 diferentes sentidos(65):

a) "receita pública auferida, arrecadada, de natureza tributária ou não" (arts 30, III, e 48, I);

b) "renda regional" (arts. 43, § 2º, IV; e 192, VII);

c) "poder aquisitivo de certa pessoa" (art. 201, II);

⁶⁴ ALIOMAR BALLEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 284, Forense, 11ª ed., 2.000.

⁶⁵ ver QUEIROZ, Luís César de Souza de. *IMPOSTO SOBRE A RENDA*, p. 212, Ed. Forense, 2003.

- d) "remuneração de títulos públicos" (art. 151, II);
- e) "base tributável" (arts. 153, III; 157, I; 158, I; 159, I; 159, § 1º);
- f) "somatório de remuneração e ganhos de rendimentos" (arts. 150, VI, a, c, § 2º, § 3º, § 4º; 153, § 2º, II).

O que aqui nos interessa é o conceito de renda como base tributável.

Basta, para o caso, constatar que a expressão **RENDA**, ao fim e ao cabo, designa o **ACRÉSCIMO DE VALOR PATRIMONIAL** e não **FLUXO DE RENDA**.

A expressão **FLUXO DE RENDA** se ajusta ao conceito de **RESULTADO OPERACIONAL**.

3.4. RE 172.058.

Algumas palavras sobre o RE 172.058 (Rel. MARCO AURÉLIO), referido pela INICIAL.

A discussão, naquele RE, foi em torno da regra que determinava que

"o sócio cotista, o acionista ou o titular da empresa individual ficará sujeito ao IR na fonte ... calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base" (art. 35 da L. 7.7213/1988).

Eis parte da ementa do RE:

"....."



"... o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador o imposto de renda na modalidade 'desconto na fonte', relativamente aos acionistas, na simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.

....."

Vejamos a premissa.

Nesse julgamento, o SUPREMO se fundou em dois argumentos:

(a) de que o art. 35 da L. 7.713/88 violara o art. 146, III, "a", da CF, uma vez que somente lei complementar pode fixar fato gerador de imposto;

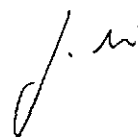
(b) de que a apuração de lucro líquido por pessoa jurídica não resulta em disponibilidade econômica ou jurídica dos recursos para seus sócios, cotistas, acionistas ou titular de empresa individual, todas pessoas físicas e esta última tratada como tal e não sujeita ao MEP.

O argumento da violação ao art. 146, III, "a", da CF não se aplica ao presente caso.

Na hipótese dos autos, houve alteração da legislação complementar.

O novo texto atribui à lei ordinária estabelecer "as condições e o momento" ocorrência da disponibilidade (§2º do art. 43, CTN).

Não houve invasão de área legislativa reservada à lei complementar, mas cumprimento daquilo que foi determinado por ela própria (LC 104/2001).



Não há, nesse ponto, como relacionar a decisão do RE 172.058 com o presente caso.

Em segundo lugar e principalmente, não cabe aqui também aplicação da decisão do RE em relação ao conceito de *disponibilidade* lá manejado.

O motivo é singelo.

No RE 172.058, a tese fixada foi:

- não se pode considerar que apuração do lucro de pessoa jurídica signifique disponibilidade de renda para os seus sócios, cotistas, acionistas ou titular de empresa individual, **todas pessoas físicas e esta última tratada como tal.**

No presente caso, trata-se de pessoas jurídicas, sujeitas ao MEP, cujo regime contábil é o de **COMPETÊNCIA**, muito diferente do regime de **CAIXA** aplicável às pessoas físicas.

Aqui, a DISPONIBILIDADE ECONÔMICA.

Lá, DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

Os dois casos tratam de situações distintas, por isso não assimiláveis.

Na relação de pessoa jurídica como pessoa física o que importa, para a cobrança do IR, é o recebimento concreto dos valores, ou seja, o fluxo da renda.

O REGIME é o DE CAIXA.

A pessoa física cotista ou acionista, como a firma individual, não "se valoriza" com a apuração do resultado da empresa em que investe e, nem ao menos, depois que recebe os valores da distribuição.

No caso da pessoa física, há dois entes separados e bem definidos: a própria pessoa física e seu patrimônio.

Na pessoa jurídica, que já é uma ficção do direito, a diferenciação é meramente técnica.

A rigor, a pessoa jurídica e seu patrimônio se confundem e, por isso, a valorização patrimonial e de seus investimentos resulta na valorização da própria pessoa.

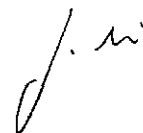
O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Mas, aí, não haverá disponibilidade pela pessoa jurídica e a não-disponibilidade pela pessoa física?

O SR. MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Não, absolutamente, porque é em cima do patrimônio. O patrimônio da física recebe por regime de caixa, exclusivamente isso.

Ela é o seu patrimônio.

Ela adquire valorização e obtém acréscimo patrimonial das mais diversas formas possíveis.

A valorização, forma específica de acréscimo patrimonial, é fenômeno que ocorre exclusivamente com as pessoas jurídicas e, por



isso, a disponibilidade de renda nestas pessoas acontece a partir de formas mais complexas e diversificadas no que na pessoa física.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Imaginei sócio, pessoa natural, de empresa no estrangeiro, tendo um tratamento diferenciado de outro sócio, já então pessoa jurídica.

Basta lembrar que uma pessoa jurídica tem suas ações negociáveis o que diretamente determina o seu "valor", o que, evidentemente, não ocorre com uma pessoa física.

Dessa forma, não há como pretender a aplicação da tese produzida no RE 172.058 ao presente caso por abordarem hipóteses diversas que não guardam correlação.

3.5. O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 74 (MP. 2.158-34/2001).

A INICIAL sustenta, por último, que o parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35/2001 violou o art. 150, III, a e b, da CF.

Argumenta:

"....."

6.1. Conforme se vê da leitura do parágrafo único do artigo 74 aqui em questão, pretende ele tributar, em 31/12/2002, todos os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001.

6.1.1 Por 'todos os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001' pode-se entender os lucros apurados entre a edição da Medida Provisória e 31/12/2001. Na primeira hipótese, temos clara violação à regra da anterioridade tributária, estabelecida no artigo 150, III, b, da CF/88. Na segunda hipótese, tem-se

também violação à regra da irretroatividade da lei tributária, contida na alínea a do mesmo dispositivo.

....." (INICIAL - fls. 17)

Lembro que, pelo regramento anterior, só eram considerados disponibilizados e, portanto, incluídos no cálculo da base tributável da BRASILEIRA os lucros a ela efetivamente creditados ou pagos⁶⁶).

Era irrelevante o fato dos lucros terem sido já apurados em balanços anteriores da ESTRANGEIRA.

O relevante, até então, era o creditamento ou o pagamento à BRASILEIRA.

O REGIME era o de CAIXA.

As novas regras passaram considerar a apuração, em balanço, como o momento da disponibilização.

O REGIME passou a ser o de COMPETÊNCIA.

Assim, quando da edição da primeira MP (07.2001), tinha-se, quanto aos lucros da ESTRANGEIRA, duas situações:

(a) os lucros apurados em balanços anteriores 07.2001 e não creditados ou pagos à BRASILEIRA; e

(b) os lucros que seriam apurados no balanço do ano da edição da MP (2001).

A regra do parágrafo único do art. 74 da MP enfrentou a situação desses lucros.

⁶⁶ L. 9.532/97, Art. 1º, §2º, a e b.

Determinou que ambos considerar-se-iam *disponibilizados* no final do ano subseqüente - 31.12.2002.

Ou seja, tais lucros passaram a ser adicionados ao lucro líquido da BRASILEIRA, para efeito da determinação do lucro real tributável desta, pelo menos um ano após terem sido apurados nos balanços da ESTRANGEIRA.

Tais lucros anteriores, apurados pela ESTRANGEIRA, porque passaram a integrar o balanço fiscal da BRASILEIRA do ano 2002, vieram ser objeto de eventual tributação no exercício de 2003, ano base 2002.

Tal não ocorreria se tivesse havido, quanto à esses lucros, alguma das hipóteses de disponibilização antecipada, tal como a liquidação ou extinção da BRASILEIRA ou da ESTRANGEIRA, a cisão total ou parcial ou ainda absorção (art. 2º, parágrafos, da IN 38/96 e art. 2º, parágrafos, da IN 213, de 7 de outubro de 2002).

Observo que, como vimos, o **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL** da BRASILEIRA já ocorrera quando da apuração dos lucros da ESTRANGEIRA em seu balanço, pela aplicação do MEP.

Entretanto, para fins tributários, diferia-se a integração do lucro ao patrimônio da BRASILEIRA quando de sua distribuição pela ESTRANGEIRA - era o REGIME DE CAIXA e de DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

A legislação brasileira retirou a grande margem de manobra das empresas na distribuição de lucros, o que acabava por inviabilizar a cobrança do IR sobre tais acréscimos patrimoniais.



Na linha da legislação comparada, outro momento foi escolhido para a integração do lucro ao patrimônio da brasileira - o balanço da ESTRANGEIRA em que se apurasse seu resultado.

Passamos para o REGIME DE COMPETÊNCIA e de DISPONIBILIDADE ECONÔMICA.

Não houve qualquer criação de nova hipótese ou de novo fato gerador do IR.

O que houve, na verdade, foi simplesmente a justaposição.

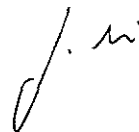
A data do efetivo **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL**, para as BRASILEIRAS sujeitas ao MEP, passou a ser momento a partir do qual a legislação tributária consideraria tal **RENDA DISPONÍVEL** e que já era considerado para efeitos societários.

Houve mera convergência das duas legislações - societária e tributária.

Assim, não há como se falar de violação ao princípio da irretroatividade ou da anterioridade tributária (art. 150, III, "a" e "b", da CF).

O fato gerador - o acréscimo patrimonial - continuou o mesmo.

O momento de ser considerado, para efeitos tributários, passou a ser o mesmo do societário.



Somente haveria ofensa ao princípio da irretroatividade se a disponibilidade já tivesse ocorrido e a legislação tributária viesse a dizer que àquele acontecimento seria aplicável a nova lei.

A nova lei determinou outro momento para essa disponibilidade, ou seja, o acréscimo patrimonial.

Ao invés de considerar, para efeitos tributários, a formal distribuição dos lucros (o que pode ocorrer anos e anos depois), a nova lei fixou como novo momento de "disponibilidade" a data do balanço da ESTRANGEIRA, o que de resto, insisto, vinha desde de 1.976.

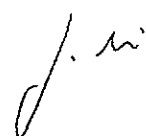
Mesmo assim, para segurança jurídica às BRASILEIRAS, que deverão considerar os lucros auferidos até 2001 e não distribuídos, a lei determinou que tais lucros seriam adicionados, para fins de IR, ano base 2.002, exercício de 2.003.

Ou seja, a repercussão da integração ao patrimônio líquido da BRASILEIRA, para fins tributários, somente se deu em ano base (2.002) posterior, em um ano, ao da edição da MP (2.001).

Leio o parágrafo único do art. 74:

"Art. 74.
....."

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor."



Trata-se de uma forma de conceder prazo para que as empresas se adaptem às novas regras.

Não há como prosperar o argumento da requerente.

Mais claro ainda é a im^{pro}cedência do argumento da violação ao princípio da anterioridade tributária em face dos lucros apurados, mas não distribuídos, entre a edição da MP e 31.12.2001.

É que o acréscimo patrimonial ocorrido no ano de 2.001, até seu último dia, somente será considerado no lucro líquido de 2.002, já que a disponibilização apenas ocorrerá em 31.12.2002.

Portanto, com um ano de diferença do fato gerador.


Ao contrário de desrespeitar, a nova legislação alinha-se à regra do art. 150, III, "b", da CF.

4. CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, entendo que a mudança empreendida na LC 104/01 e na MP 2158/01, respeitou os princípios constitucionais.

Cumpriu a jurisprudência desta Corte e acompanhou a tendência mundial do direito tributário internacional e do direito comercial.

Peço vênias à Ministra Relatora para julgar integralmente improcedente a ação.



Faço a ressalva, entretanto, para aplicar ao caso a interpretação conforme a Constituição, no sentido de entender que somente estão submetidas ao regime da medida provisória ora sob exame aquelas empresas sujeitas ao Método de Equivalência Patrimonial (MEP), na linha da argumentação aqui desenvolvida.

É como voto.



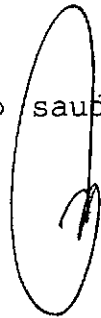
09/12/2004

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Senhor Presidente, há a evocação de um precedente de minha lavra e que foi formalizado a uma só voz. Se os colegas que votam antes de mim permitirem, solicito vista do processo e espero as notas taquigráficas relativas ao voto da relatora e também ao de Vossa Excelência.

De início, dou-lhe um crédito quanto ao saudosismo, mas percebo o voto como um tanto quanto revolucionário.



PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REQTE.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADVDS.: GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

REQDO.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

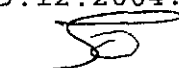
REQDO.: CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.


Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.



Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa e Eros Grau.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.


Luiz Tomimatsu
Secretário

28/09/2006

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

V O T O V I S T A

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - O ato normativo atacado mediante esta ação direta de inconstitucionalidade é o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

Art. 74 - Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do artigo 21 desta medida provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Na inicial, citando-se trecho de voto do ministro Luiz Gallotti por mim referido no Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, aponta-se que esta Corte já estabeleceu o conceito constitucional de renda, fazendo-o mediante decisão unânime no julgamento do Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP, relatado pelo ministro Carlos Velloso, no que veio a ser interpretado o artigo 15, inciso IV, da Constituição de 1946, cujo teor se afirma praticamente igual ao do artigo 153, inciso III, da Carta Política de 1988. Então, sustenta-se que as normas atacadas conflitam com os seguintes dispositivos da Lei Maior:



a) artigo 62, ante a falta de urgência para chegar-se à disciplina da matéria mediante medida provisória;

b) artigos 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea "c", no que exigidos imposto e contribuição sobre situação jurídica que não configura renda ou lucro;

c) artigo 150, inciso III, alíneas "a" e "b", no que o parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 teria implicado a tributação de lucros acumulados relativos a períodos anteriores à edição e também de lucros do mesmo exercício financeiro.

Na inicial, alude-se a voto do ministro Sepúlveda Pertence na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.753-2/DF, no sentido de o Supremo jamais haver afastado o exame dos requisitos de relevância e urgência previstos no texto constitucional para ter-se a disciplina de certa matéria mediante medida provisória.

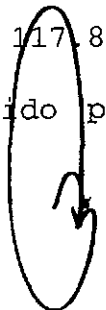
Sob o ângulo da urgência, faz-se a seguinte colocação (folha 7):

4.4 Suponha-se, por exercício de abstração, que a regra do artigo 74 ora em questão seja materialmente constitucional - o que não é, como veremos adiante. Qual a urgência que se pode imaginar para dar, em julho de 2001 (o artigo foi introduzido na 34ª Edição da MP, em julho do corrente ano), a disciplina jurídica de situações que só ocorrerão, pela literalidade do artigo, em 31 de dezembro de 2002?

Argumenta-se que poderia ter sido encaminhado projeto de lei em que observada a separação e o equilíbrio de Poderes. Daí

afirmar-se faltar, no caso, o requisito "urgência", indispensável à edição da medida provisória.

No tocante ao desrespeito ao artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, assevera-se que a matéria em discussão guarda similitude com o caso do imposto de renda sobre o lucro líquido, criado pelo artigo 35 da Lei nº 7.713/88, que foi examinado pelo Supremo quando da apreciação do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC. Na assentada, o Tribunal teria proclamado a inconstitucionalidade, no que previsto o imposto de renda na modalidade "desconto na fonte" relativamente aos acionistas, na simples apuração, pela sociedade, e na data do encerramento do período-base do lucro líquido, já que o fenômeno não implicaria qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isso diante da Lei nº 6.404/76. Glosara a Corte o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, por não guardar sintonia com o Código Tributário Nacional e, inexistindo lei complementar a ampará-lo, configurada estaria a violação do artigo 146, inciso III, do Diploma Máximo. Então, alega-se que nessa oportunidade não houve o exame do citado artigo 35 à luz do disposto no mencionado artigo 153, inciso III, e parte-se para a elucidação de precedente em que apreciada a constitucionalidade de lei de imposto de renda anterior ao Código Tributário Nacional - Recurso Extraordinário nº 117.887/6/SP -, reproduzindo-se o seguinte trecho do voto proferido pelo relator ministro Carlos Velloso:



Convém esclarecer, de início, que a Lei 4.506, de 30.11.64, foi tirada a lume anteriormente ao Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.66, com vigência a partir de 01.01.67. Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda, uma ficção legal.

Segundo as razões expendidas, ter-se-ia disciplina a extravasar o que previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, sendo que, para chegar-se à instituição de um novo imposto, deveria ser atendida a forma prescrita no artigo 154, inciso I, da Carta da República:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

[...]

O artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 encerraria ficção jurídica em que enquadrada como renda situação que não revela renda em si. Isso estaria evidenciado ao se prever a consideração, como disponibilizados, para a controladora ou coligada no Brasil, lucros constantes do balanço formalizado pela controlada ou coligada no exterior, ou seja, a simples apuração do resultado. O conceito constitucional de renda direcionaria à disponibilidade. Daí o Supremo ter decidido que resultado de atividade de pessoa jurídica

não distribuído a acionistas e cotistas não constitui disponibilidade, deixando, assim, de se ter como legítima a cobrança de imposto de renda, salvo no caso de firma em nome individual, subsidiária integral ou sociedade de cotas em que haja, no contrato social, previsão de distribuição obrigatória de resultados.

No item 5.7.6 da inicial, ressalta-se a extravagância maior do que previsto quanto às empresas coligadas, porque inexistente o que se poderia tomar como definição, pela empresa sediada no Brasil, da oportunidade de se distribuir, ou não, os resultados. O pedido inicial visa a conferir interpretação conforme a Carta da República ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/01, para, sem redução de texto, afastar-se interpretação que ignore a possibilidade única de se definir, no campo da legislação ordinária, o momento de ocorrência do fato gerador, em se tratando de receita ou rendimento auferidos no exterior, jungido ao fenômeno da aquisição por disponibilidade econômica ou jurídica.

A seguir, procede-se à análise referente ao parágrafo único do mencionado artigo 74, afirmando-se que violado estará o princípio da anterioridade tributária estabelecido no artigo 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, caso se confira ao preceito o alcance de viabilizar a cobrança no período compreendido entre a edição da Medida Provisória nº 2.138-35 e 31 de dezembro de 2001, dos lucros apurados mas não distribuídos ou, de forma mais

alargada, desde épocas remotas até 31 de dezembro de 2001. Evoca-se o que decidido pela Corte ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 138.284-8/CE, também relatado pelo ministro Carlos Velloso, quando, à unanimidade, o Colegiado concluiu pela inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei nº 7.689, no que instituía contribuição sobre o lucro apurado em 31 de dezembro de 1988, datando a lei do dia 15 do citado mês.

As informações do Chefe do Poder Executivo fizeram-se calcadas em pronunciamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, revelando não se ter excepcionalidade maior a levar o Tribunal a glosar a medida provisória pela falta de urgência. No tocante à disponibilidade, remete-se ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, asseverando-se que (folha 219):

15. [...] realizado o balanço da pessoa jurídica controlada ou coligada no exterior - e verificada a existência de lucro - estes já estão na esfera de disponibilidade da controladora ou coligada no Brasil, que decidirá o destino de tais lucros.

Conclui-se (folha 220):

18. Tanto lhe estão disponíveis que podem ser estes lucros. A) efetivamente pagos ou creditados a elas (disponibilidade econômica); ou podem elas deliberarem, p. ex, B) a sua destinação ao fundo de reserva da controlada ou coligada, implicando aumento na distribuição de ações ou majoração do valor das já existentes, hipótese esta em que o patrimônio da controladora ou coligada também sofrerá acréscimo (disponibilidade jurídica).

A previsão do artigo 74 em comento teria como escopo evitar a protelação do recolhimento por deliberação da controladora ou coligada interessadas, sendo para elas indiferente pagar antes ou quando da percepção dos rendimentos. Sustenta-se a impropriedade dos precedentes mencionados na inicial. O primeiro, de minha lavra, porque relativo a sócios acionistas cotistas e titulares de empresas individuais, e o segundo, porquanto ligado ao imposto de renda a ser recolhido por pessoas jurídicas sobre lucros distribuídos aos sócios. Sob o ângulo da anterioridade, as informações consignam que simplesmente a disciplina cuidou do momento de incidência do imposto de renda sobre bases de cálculos já sujeitas a cobrança. Não teria sido criado pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001 tributo novo, não ocorrendo também a majoração, mas a simples definição do momento da incidência.

Ao processo veio a manifestação da Advocacia-Geral da União em idêntico sentido às informações do Chefe do Poder Executivo.

O parecer do então Procurador-Geral da República, Dr. Geraldo Brindeiro, é pela constitucionalidade da medida provisória.

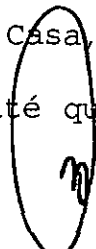
A certidão de julgamento de folhas 287 e 288 revela a rejeição, pela relatora, da preliminar de ilegitimidade e acolhida parcial do pedido formulado para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada" duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o voto do

ministro Nelson Jobim, julgando "improcedente para dar interpretação conforme a Constituição", ao que tudo indica, havendo ocorrido o equívoco ao grafar-se improcedente, em vez de procedente e, no tocante à preliminar, legitimidade, ao invés de ilegitimidade.

Estabelecidas as balizas deste processo, rememorando-as ante a passagem do tempo, passo ao voto propriamente dito.

Da disciplina da matéria mediante medida provisória.

O sistema constitucional revela atuações precípuas dos Poderes, incumbindo, de regra, ao Poder Legislativo, normatizar; ao Executivo, executar as leis e, ao Judiciário, definir, mediante julgamento, o alcance do arcabouço normativo, fixando, nos processos subjetivos, a regra jurídica incidente, em face do conflito de interesses. A mesclagem das atividades consubstancia sempre exceção e apenas surge legítima quando harmônica com a Constituição Federal. O Poder Executivo tem a iniciativa de leis complementares e ordinárias, sendo que, em alguns casos, há a exclusividade - artigo 61, § 1º, da Carta. O Presidente da República pode solicitar urgência para apreciação de projetos da própria iniciativa e, não se manifestando a Câmara dos Deputados e o Senado Federal, cada qual sucessivamente, em até quarenta e cinco dias, ficam sobrestadas todas as demais deliberações legislativas da respectiva Casa, com exceção das que têm um prazo constitucional determinado, até que se



ultime a votação - artigo 64, § 1º e § 2º, da Constituição Federal.

Acresce que o trato de matérias por meio de medida provisória surge no campo precário e efêmero. Presente a circunstância de a normatividade visar, acima de tudo, à segurança jurídica, essa via ganha contornos de excepcionalidade ímpar, não devendo ser acionada senão em situação a exigir, pela relevância e repercussão, urgência de tratamento. A não ser assim, é admitir-se que o Presidente da República pode substituir-se ao Congresso, atuando como se legislador fosse. Está-se diante de quadro a levar à conclusão sobre o desrespeito ao texto do artigo 62 da Constituição Federal, quer considerado o fator cronológico, quer o tema de fundo propriamente dito que, a todos os títulos, requer definição cabal advinda do Poder Legislativo.

Sob o aspecto cronológico, percebe-se que a problemática do imposto de renda encontrava-se, em 2001, devidamente disciplinada. Os contribuintes - no caso, as pessoas jurídicas - atuavam a partir da legislação de regência já sedimentada. Não obstante, a partir de óptica singular - para dizer o mínimo - emprestada ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, na redação decorrente da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, em julho do citado ano, quando havia ainda seis meses para o encaminhamento e aprovação de projeto objetivando a eficácia da nova disciplina no exercício subsequente, lançou-se mão da medida

provisória para dispor-se como se dispôs, desatendendo-se ao artigo 62 da Carta da República e alterando-se substancialmente a matéria relativa ao imposto de renda quanto a coligadas e controladoras de empresas no exterior, criando-se quadro de incerteza. É de registrar que, por isso ou por aquilo, alfim, por opção político-legislativa, passados quatro anos da edição da medida provisória, até hoje não ocorreu o crivo que lhe é peculiar, o pronunciamento das duas Casas do Congresso Nacional, emprestando-se ao artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 2001, alcance invulgar, alcance totalmente desprovido de razoabilidade, no que o citado artigo assim preceitua:

Art. 2º As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional.

Assim, a medida provisória em questão é contrária à Constituição Federal, ante:

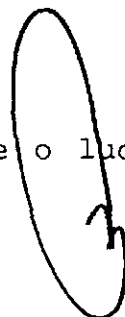
a) a ausência de relevância maior da matéria nela versada;

b) a falta do concurso do requisito "urgência" no trato do tema em tal via;

c) a circunstância de, em questão de alcance maior a repercutir na vida econômico-financeira de pessoas jurídicas, passados mais de quatro anos da edição da medida, não se contar, até aqui, com o crivo do Congresso Nacional, presente o fato de o artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001 longe haver ficado de colar

às medidas provisórias pendentes de apreciação, em setembro de 2001, a indeterminação de prazo de validade, ao sabor de conveniências de toda a ordem. Surge a incongruência. Com a Emenda Constitucional nº 32/2001, substituiu-se a previsão de que a apreciação da medida ocorreria dentro de 30 dias, verificando-se a perda de eficácia, se não convertida em lei dentro desse prazo - parágrafo único do artigo 62 da Carta Federal -, por disciplina reveladora da citada conversão em 60 dias, prazo prorrogável uma única vez, sendo que, não apreciada em 45 dias, fica submetida ao regime de urgência, sobrestando-se, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando - § 3º e § 6º do mesmo artigo 62. Logo, descabe o empréstimo da indeterminação de prazo de vigência àquelas medidas então pendentes de exame quando da nova disciplina, cujo escopo maior foi, sem dúvida, acabar com a indefinida pendência de medidas, observando-se a própria natureza que é revelada pelo adjetivo "provisório". Há de se convir não coabitarem o mesmo teto a provisoriedade da medida e a projeção no tempo - de mais de quatro anos -, sem considerar-se o envolvimento do tema que, a todos os títulos, reclama segurança jurídica.

Do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro líquido.



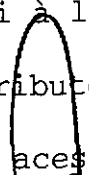
Nunca é demais lembrar que a Constituição Federal contém regência inafastável quanto à tipicidade desses tributos. Sob o ângulo da contribuição, o artigo 195, inciso I, alínea "c", remete ao lucro, ou seja, ao resultado da pessoa jurídica, dadas as receitas e as despesas do período. Sob o prisma formal, surge a necessidade, assim, de se considerar o resultado do próprio balanço, o resultado positivo, em termos de lucro do que verificado no período de apuração. No tocante ao imposto, é da maior importância a própria nomenclatura que o reveste - imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza -, pressupondo haja a integração de riqueza, na forma de renda e de proventos de qualquer natureza, ao patrimônio do contribuinte. Por isso mesmo, o Código Tributário Nacional, a legislação, nas diversas gradações, a doutrina e a jurisprudência consagraram, para dizer-se da incidência do citado imposto, a disponibilidade econômica ou jurídica. O fenômeno há de estar presente não só em vista da renda em si, no que inconfundível com o patrimônio, como também da pessoa individualizada do contribuinte. Descabe a sinonímia, descabe a despersonalização, confundindo-se pessoas jurídicas individualizadas, porque devidamente, sob os ângulos formal e material, constituídas.

Não bastasse a tipicidade do tributo, decorrente da Carta da República, a circunstância de se tratar de imposto sobre a renda, o legislador complementar foi pedagógico, simplesmente pedagógico, ao prever que a lei tributária não pode alterar a

definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Carta Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias - artigo 110 do Código Tributário Nacional. O preceito alcança o ato extravagante que é o da edição de medida provisória. Descabe o embaralhamento de institutos, expressões e vocábulos, como se cada qual não tivesse o sentido próprio indispensável a caminhar-se com segurança jurídica. A empresa possuidora de personalidade jurídica não se confunde com outra, pouco importando se tenha a coligação ou o controle, espécies societárias que não levam à simbiose a ponto de, em promiscuidade ímpar, confundir as personalidades no que são próprias. São individualmente levadas em conta, quer sob o aspecto da responsabilidade fiscal, da responsabilidade junto a outras pessoas jurídicas e a pessoas naturais, quer sob o prisma dos direitos e deveres em geral. A despersonalização pressupõe caso concreto de extravagância, quanto aos vícios de consentimento, considerada a ordem jurídica, não podendo vir a ser placitada de maneira genérica, linear, invertendo-se valores, para este ou aquele fim, por mais querido ou nobre que o seja, considerada a presunção, simples presunção, de evasão ou sonegação cuja revelação deve ser real. A disponibilidade, tão comum ao conceito de renda, tem sentido vernacular e técnico todo próprio. O fato gerador do imposto sobre a

renda, sob pena de não se poder assentar esta última, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, fenômeno sempre concreto e que não pode, à mercê de ficção jurídica extravagante, insuplantável, ser deturpada, a ponto de se dizer que, onde não há disponibilidade econômica ou jurídica, entenda-se já acontecido o fenômeno, como ocorre enquanto o lucro da coligada ou controlada existente no exterior continua, consoante a legislação de regência, no estrangeiro, no próprio patrimônio da empresa que o apurou, não sendo, consideradas as diversas modalidades admitidas em Direito, transferido à empresa situada no Brasil, que, por isso mesmo, não tem como integrar qualquer aporte, em termos de renda, ao respectivo balanço. A introdução, no artigo 43 do Código Tributário Nacional, do § 2º não se fez com o alcance normativo que serviu de base à fértil mas viciada inspiração do Executivo, no que editada a medida provisória, como se nele estivesse contida delegação ao legislador ordinário incomum, de adentrar o campo da ficção jurídica e criar, desprezada a natureza das coisas, novo fato gerador como se fosse legislador complementar. Eis o teor do § 2º:

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Em primeiro lugar, há de se interpretar a lei à luz do texto constitucional e este é categórico na tipologia do tributo, ao revelá-lo sobre a renda. Em segundo lugar, o parágrafo,  acessório

vinculado ao principal e que, portanto, não tem vida própria, deve ser interpretado a partir da cabeça do artigo e, no caso, tem-se a vinculação do que nele previsto à regra consoante a qual o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, acontecimento - nele, parágrafo, repetido em bom vernáculo - que não se verifica enquanto o lucro da coligada e da controlada permanece no estrangeiro, sob a regência da lei que lhe é pertinente, sob a descrição da própria sociedade, da própria pessoa jurídica no qual gerado. O § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, interpretado de modo teleológico, sistemático e hierarquizado, versa sobre condições e momento da disponibilidade, presente, sem sombra de dúvidas, a ocorrência desta última. Tanto é assim que o início do preceito contém a referência a receita ou rendimento oriundos do exterior, o que, considerada a origem, direciona ao ingresso no território nacional. Não é dado conferir ao parágrafo o sentido de transmudar, de descaracterizar, à luz dos parâmetros da Constituição Federal, o próprio tributo, como também o de estender ao conceito de disponibilidade significado antônimo ao que ele possui, como se disponibilidade e indisponibilidade fossem palavras sinônimas. A não se entender assim, ter-se-á o surgimento da disciplina de um novo tributo, ou seja, do imposto sobre o patrimônio, potencializando-se a circunstância de a empresa na qual detida a participação haver logrado lucro, alterado com isso, é certo, mas ao sabor do mercado, o respectivo valor, o valor das

ações. Enquanto inexistente o ingresso da participação da empresa brasileira no território nacional, enquanto não distribuídos os lucros pela empresa estrangeira com a qual se mantenha laços sob o ângulo da coligação ou do controle, não é dado cogitar do fato gerador do imposto sobre a renda, porque a renda é inexistente e porque não passou a disponibilidade, em si, sob tal ângulo e não do patrimônio, da empresa coligada ou controlada para a brasileira.

Tenha-se presente que inúmeras circunstâncias podem obstaculizar o acesso aos citados lucros. Tudo depende da legislação do país em que situada a empresa que haja apresentado lucro e também da deliberação da respectiva Assembléia. É possível ter-se, por exemplo, o óbice à distribuição do lucro levando em conta determinada situação jurídica, a necessidade legal de se reservar recursos indispensáveis a fazer frente a certo ônus. Plausível é ter-se deliberação da Assembléia no sentido de se reinvestir os lucros apurados, deixando-se de distribuí-los aos acionistas, sejam estes pessoas jurídicas ou pessoas naturais que, por isso mesmo, por não contarem com o aporte de renda, não estarão sujeitos, quer na origem, quer no país em que se encontrem, princípio da territorialidade, à incidência do imposto sobre a renda. A entender-se de forma diversa, não se estará, em si, caminhando para a taxaço de lucros, mas para a bitributação, tendo em conta valores que permanecerão no estrangeiro, olvidando-se os inúmeros tratados formalizados pelo Brasil no sentido de evitar a sobreposição

tributária fiscal, em homenagem ao citado princípio, ao princípio da territorialidade.

A medida provisória em comento restabelece sistema anterior e que foi mitigado pela própria Receita Federal mediante a Instrução Normativa nº 38/96, tudo ocorrendo, à época, em respeito à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional. A Lei nº 9.249/95 versava a incidência do imposto sobre a renda na proporção da participação detida pela empresa brasileira no capital da empresa situada no exterior, independentemente da distribuição ou de qualquer outro mecanismo equivalente de ingresso de recursos no patrimônio da contribuinte. A óptica que prevaleceu foi única, ou seja, a impossibilidade de se confundir direito já formalizado e detido em patrimônio com a simples expectativa de direito, isso considerados os lucros, ou mesmo, com o aumento presumido, simples presunção ante as artimanhas do mercado, do patrimônio. A medida provisória, ao prever a incidência do tributo sobre a renda como se já ocorrida, pela simples apuração do lucro em balanço da coligada ou controlada, sem a disponibilização à controladora ou coligada brasileira, discrepa, a mais não poder, do figurino constitucional do imposto sobre a renda, do artigo 43 do Código Tributário Nacional, conferida interpretação conforme a Constituição, bem como do que até aqui foi proclamado, de forma clara, precisa e norteadora, pelo Supremo.

O tema, sob o ângulo da jurisprudência, não é novo. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP, relator ministro Carlos Velloso, a Corte, sem discrepância de votos, teve presente a natureza, em si, do imposto sobre a renda, consignando a ementa do acórdão, publicada no Diário da Justiça de 23 de abril de 1993:

[...]

I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.

II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos.

III. - R.E. conhecido e provido.

Voltou o Tribunal a decidir quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC. Com a discrepância de um único voto, do ministro Ilmar Galvão, veio o extraordinário a ser conhecido, declarando-se a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, ocorrendo, no mérito, o provimento parcial. Eis a ementa do acórdão, de minha lavra, publicada no Diário da Justiça de 13 de outubro de 1995:

[...]

TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuente, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do

segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe "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" - alínea "a" do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir à pertinência do princípio da despersonalização.

[...]

Colhe-se desse precedente que a Corte assentou, de forma bem clara, a necessidade, para ter-se o fato gerador do imposto de renda, de se contar com a disponibilidade econômica ou jurídica. Enfrentou questão em que a lei, declarada inconstitucional, previra, como fato gerador, quanto aos acionistas, a simples existência de balanço, da pessoa jurídica, revelando a existência de lucro a ser ainda objeto de deliberação, considerado o

repassa aos sócios. O tema decidido guarda correlação com o versado na medida provisória atacada mediante esta ação direta de inconstitucionalidade. A única diferença é que não se cogitou, no precedente, de situação jurídica em que se teria empresa sediada no exterior. Entrementes, esse aspecto apenas reforça a conclusão sobre a inconstitucionalidade da medida provisória, ante os tratados subscritos pelo Brasil e que afastam a bitributação e requerem a disponibilidade, com o ingresso da renda no território brasileiro, para, então, já aqui vir a incidir o imposto. No julgamento, o ministro Francisco Rezek teve a oportunidade de extremar a situação alusiva à sociedade por cotas de responsabilidade limitada e à firma individual, ao consignar:

O que estamos a dizer, na interpretação conforme da norma, a propósito da sociedade por cotas, revela de modo unívoco nosso pensamento sobre a sociedade anônima num extremo e a firma individual noutro.

[...]

Concluiu Sua Excelência conhecendo do extraordinário e lhe dando provimento.

O ministro Carlos Velloso ressaltou que:

A disponibilidade econômica significa a obtenção de renda, significa ingresso real no patrimônio da pessoa, de moeda ou seu equivalente, ou a possibilidade de a pessoa dispor da renda. Já a disponibilidade jurídica significa ou traduz a possibilidade, tendo em vista disposições jurídicas ou contratuais, de o sujeito dispor de uma renda posta a sua disposição.

Então, referiu-se a Modesto Carvalhosa, citado por Henry Tilbery, segundo o qual ter-se-ia "a outorga efetiva de direitos creditícios que representam acréscimo patrimonial". Transcreveu lição de Gilberto de Ulhôa Canto em "Aquisição de Disponibilidade ou Acréscimo Patrimonial no Imposto de Renda", a saber:

A disponibilidade jurídica, de acordo com o dispositivo citado, ocorre desde o momento em que o benefício, pessoa física, estiver em condições de exigir o pagamento, por exemplo, quando for-lhe creditado por pessoa jurídica. Entendemos, porém, que deve haver um crédito identificado a favor do benefício: a inclusão da despesa aproximada ou estimada dentro de uma "provisão", coletivamente com outros itens, ainda não coloca a receita à disposição do eventual beneficiário.

Assentou que isso quer dizer que:

(...) a renda deverá estar à disposição da pessoa (a pessoa adquiriu o direito à renda), certo que "a aquisição deve assumir" a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a simples tomada de iniciativa ou a prática de atos que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre apenas com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do que isso, configurada somente quando o seu recebimento em moeda ou quasi-moeda dependa somente do contribuinte.

Em passo seguinte, afirmou que, "na sociedade anônima, a distribuição de lucros, segundo as leis comerciais, é dependente principalmente da manifestação da assembléia". Concluiu que surge inconstitucional lei a prever a disponibilidade sem a deliberação da assembléia e, com isso, a criar fato gerador.

Do mesmo modo votou o ministro Octavio Gallotti, ressaltando que a disponibilidade, em se tratando de lucro de sociedade anônima, depende de deliberação da assembléia, da direção maior da própria sociedade.

No mesmo sentido votou o ministro Sydney Sanches, aduzindo que:

[...]

Quanto ao acionista, parece-me, também, que, pela natureza jurídica e pelo tratamento legal da sociedade anônima, a distribuição dos dividendos depende sempre de deliberação da Assembléia, que pode ocorrer, ou não, inclusive após o encerramento do período-base. Então, só depois dessa deliberação é que se há um direito, há um crédito líquido do acionista, sujeito à exação.

[...]

O ministro Moreira Alves reportou-se, talvez mesmo diante da clareza dos textos normativos, do entendimento sinalizado pela maioria, aos debates verificados.

O ministro Sepúlveda Pertence fez ver:

[...]

Pareceu-me, de fato, que com relação à sociedade por ações, sem indagar das potencialidades de elisão geradas, não há como fugir à evidência de que o regime normal das sociedades anônimas é o da destinação dos lucros, conforme deliberação majoritária da Assembléia Geral, órgão da sociedade anônima, sem exigência de acordo unânime dos acionistas. O que há, na sociedade anônima, para conter as possibilidades de fuga ao tributo é a tributação, como lucro da sociedade anônima, da parte dos resultados do exercício aplicadas em reservas facultativas.

[...]



Deixou bem claro Sua Excelência que a não-distribuição do lucro faz com que se afaste a possibilidade de aqueles que potencialmente seriam destinatários desse lucro, expectativa de direito, virem a sofrer a tributação, tendo em vista a inexistência de aporte em termos de renda. O precedente é por demais claro e preciso, no que sinaliza o rumo que deve tomar este julgamento, sob pena de grassar, sob o ângulo constitucional, a insegurança jurídica. Nele tive oportunidade de ressaltar que:

[...] Os lucros apurados em balanço de pessoa jurídica integram o patrimônio desta e não dos sócios, já que estes, considerados isoladamente, deles não dispõem, quer sob o ângulo econômico, quer, até mesmo, sob o jurídico.

[...]

No caso, a medida provisória, emprestando interpretação conforme a Carta da República ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, acabou por criar um novo fato gerador discrepando do figurino constitucional, ganhando a disciplina contornos estranhos ao imposto sobre a renda, ou seja, a circunstância de o balanço de empresa sediada no exterior apresentar lucro, cumprindo à coligada ou controladora localizada no Brasil satisfazer, de imediato e sem a distribuição, o tributo. Sob esse ângulo, a medida provisória contrasta com a regra do artigo 146 da Constituição Federal, a exigir, no tocante à definição de fato gerador, e ela veio a criá-lo com originariedade invulgar, a disciplina mediante lei complementar.

Sim, a pretexto de fixar as condições e o momento em que verificada a disponibilidade - e este é o núcleo da questão, considerado o conceito de renda -, acabou-se por ir muito adiante, desprezando-a por completo, tornando-a letra morta. Simplesmente, na medida provisória, em penada única, afastou-se do cenário premissa básica inerente ao próprio tributo. Certamente, se versada a disciplina mediante projeto de lei às Casas do Legislativo, presumindo-se o que normalmente ocorre e não o excepcional, viriam a glosá-la, o que também ocorreria, em relação à norma em comento, caso não verificado, passados quatro longos anos, o ato omissivo contumaz - hoje ainda estão pendentes, desde 2001, 53 medidas provisórias, e não há sinalização do abandono de tal estado de coisas.

Ainda que se pudesse desprezar a óptica ora externada e que tem como a embasá-la a Constituição Federal e o precedente desta Corte, nota-se, mais, que o parágrafo único do artigo 74 da mencionada medida provisória implicou total desprezo ao princípio da anterioridade, ao dispor:

Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrido, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Partiu-se para o alargamento, a mais não poder, da ficção jurídica, imprimindo-lhe eficácia retroativa incompatível com

o princípio constitucional da anterioridade. A medida provisória veio ao mundo jurídico, com o artigo 74 ora em análise, em julho de 2001, dispondo, de forma indeterminada, sobre a observância da cabeça do artigo 74, considerados lucros apurados por empresas sediadas no estrangeiro, coligadas ou controladas por brasileiras até 31 de dezembro de 2001, fixando campo de aplicação retroativa de maneira indeterminada e praticamente sem limite. Pouco importa que se tenha apontado data para os lucros serem tidos por disponibilizados, ou seja, 31 de dezembro de 2002, ano seguinte ao da edição da medida provisória. O que cumpre ter presente é que foram apanhados, para a incidência da norma, lucros relativos a exercícios anteriores, adentrando-se, por via oblíqua, o campo da criação de fato gerador ou, sem exagero, de verdadeiro tributo de modo retroativo, incompatível com a ordem jurídica, que é a simples apresentação de lucro, em qualquer exercício passado, pela empresa estrangeira.

Não é demais escancarar aspectos envolvidos na espécie, considerados os interesses nacionais.

Que estímulo é esse a investimentos no exterior, à busca de divisas? Tem-se, sim, inoportuna, descabida e inconstitucional voracidade fiscal, na contramão do almejado crescimento das empresas brasileiras, da necessária, porque salutar, projeção do Brasil no cenário internacional. A imposição tributária

em análise, além de fugir ao figurino próprio, é um contra-senso, nada tendo de razoável.

Esta ação, o pedido veiculado, longe está de visar à redução da hoje insuperável carga tributária, mas ao afastamento de distorção a colocar em xeque o próprio sistema do imposto de renda, isolando as empresas, forçando-as a recuo considerada a presença indireta no exterior, inibindo-as na atuação sempre bem-vinda no plano internacional.

Hoje o Brasil está no 65º lugar no *rankig* da competitividade internacional. Se a empresa é obrigada a recolher o tributo sem o aporte da renda em seu balanço, sem a disponibilidade, certamente terá de tirar o numerário respectivo de algum lugar, perdendo, ante a existência de ônus sem contrapartida, mais e mais, a competitividade. E ainda se fala em pacto federativo visando à tão esperada reforma tributária. Para tanto, desnecessário é ir ao fundo do poço. A visão que desaguou na medida provisória, na instituição de novo tributo ou fato gerador via tal instrumento, quando o normal seria a lei complementar, na distorção vernacular do que se entende como disponibilidade econômica ou jurídica de renda, alcançando como tal o antônimo, a indisponibilidade, em contrariedade ao arcabouço normativo próprio - artigos 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, 43 e 110 do Código Tributário Nacional -, mostrou-se de miopia cegante, apenando não os sonegadores, no que sempre encontram meio de driblar o burocrático

fisco, mas empresas sérias que buscam projetar, com inegáveis riscos e sacrifícios, além das fronteiras nacionais, o nome do Brasil, tornando-o merecedor da consideração e respeito internacionais. Sim, editem-se normas que punam o ato de sonegação e alcancem aqueles que, à mercê de práticas merecedoras de excomunhão maior, traem os interesses pátrios. O que não cabe é o trato de situações díspares da mesma forma, a dosagem cavalgar, a apanhar as empresas em geral, os contribuintes que, sob o ângulo da forma e da realidade, da concretude, da transparência, já cumprem os deveres fiscais. Descabida e inconstitucional é a obrigação do pagamento de imposto sem a disponibilidade, sob qualquer das espécies, da renda, porque ainda não repassada, via deliberação do órgão próprio da coligada ou controlada à empresa irmã situada no Brasil, ainda não interiorizada no território nacional, ainda não deslocada do patrimônio da empresa situada no exterior para a coligada ou controladora aqui residente. Versou-se algo de repercussão maior - recolhimento de imposto - via instrumental precário e efêmero, fazendo-o na contramão do crescimento nacional, das empresas brasileiras, da necessária e salutar projeção do Brasil no cenário internacional.

Repita-se: valores não de ser sopesados e se sobrepõe o decorrente da preservação do próprio sistema, não se apenando quem forma na base da pirâmide dos contribuintes. Sonegadores existem e continuarão a existir e, certamente, conta-se com outros meios para apanhá-los. O simples elo porventura existente, quer sob o ângulo da

coligação - leia-se interesse participativo simples -, quer do controle acionário - interesse participativo qualificado -, não é suficiente a fulminar-se algo que é da própria essência do tributo, a exigência constitucional e legal - Código Tributário Nacional - de se contar com disponibilidade, como se a escrituração no balanço da empresa estrangeira pudesse ser tomada de forma ímpar, como se automaticamente obrigasse, sem a saída de numerário na origem e entrada na empresa brasileira, sem o efetivo acesso à renda, o pagamento do tributo. A mão única é incompatível com o que está estabelecido e isso decorre, até mesmo, da ordem natural das coisas, cuja força, a força da natureza, é inafastável - obrigatoriedade de recolher o imposto sem o aporte da renda, desembolso não precedido da vantagem que lhe é ínsita, logrando o Estado receita que, em última análise, será fruto, se tanto, de acréscimo patrimonial inconfundível com mezinhas noções de renda.

Ante o quadro, empresto ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional interpretação conforme a Constituição, ou seja, excluindo alcance que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Quanto ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, em face das razões expostas, concluo pela inconstitucionalidade, o que implica dizer que a regência da matéria nele tratada - fato gerador do imposto de renda - continuará decorrendo da legislação então apanhada pela citada medida. É como voto no caso.

28/09/2006

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588

ANTECIPAÇÃO DE VOTO

O SR. MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Senhora Presidente, em homenagem ao trabalho exaustivo que nos deram, cumprindo seu dever, os advogados da Fazenda e os *amici curiae*, em favor dos contribuintes, peço vênua ao Ministro Ricardo Lewandowski - sem prejuízo, é claro, se houver tempo, de ouvir com a maior atenção o voto de Sua Excelência - para antecipar o meu voto, que coincide com o que acaba de proferir o eminente Ministro Marco Aurélio. Apenas, não lhe subscrevo a parte inicial por convicção jurídica e a parte que tem um certo sabor de plataforma de candidato a ministro da Fazenda, aí por falta de competência no bom sentido.

Não lhe subscrevo a declaração de inconstitucionalidade formal da medida provisória, porque, além de outras considerações, creio que, efetivamente, o art. 2º da Emenda Constitucional nº32, queiramos ou não, na verdade congelou as medidas provisórias pendentes, independentemente da data de sua edição ou do número de suas reedições, até que as revogasse o próprio Poder Executivo ou sobre elas se definisse o Congresso



ADI 2.588 / DF

Nacional, de modo a convertê-las em lei ou recusá-las com eficácia *ex tunc*, prevista na Constituição.

No que diz respeito ao ponto central do mérito, estou também - e já várias vezes me referira a esta passagem - com conhecido trecho do saudoso Ministro Luiz Gallotti, quando acentua que, para dar efetividade a uma discriminação constitucional de renda, não é possível conferir, à moda do pensamento do eminente Ministro Nelson Jobim, com o brilho habitual, ao legislador tributário ampla liberdade para redefinir os conceitos de que se vale a própria Constituição para a discriminação constitucional das competências tributárias. Releio essa passagem tantas vezes referida do saudoso Ministro Luiz Galloti:

"Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição."

É preciso, assim, usar dos meios hermenêuticos possíveis para manter-se fiel àquele círculo concêntrico maior na progressiva definição das hipóteses de incidência de cada tributo, que é o da incidência possível que a própria Constituição há de gizar - e cabe-nos extrair dela aquele sentido máximo do círculo de



ADI 2.588 / DF

incidência -, sob pena, repito, de descaracterizar toda a distribuição de competências tributárias.

Não posso ver, na referência a um imposto sobre a renda, a possibilidade de fazê-lo incidir sobre o que renda não é, ainda que seja a partir de uma ficção de desconsideração da personalidade jurídica, conforme assinalou bem o voto do Ministro Marco Aurélio, que pressupõe fraude e, assim, há de ser apurado em concreto.

Por outro lado, não consigo fugir da convicção formada nos precedentes invocados - tanto no RE nº 117.866, Relator o eminente Ministro Carlos Velloso, relativo à Lei nº 4.506, quanto no RE nº 172.058, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, a propósito do art. 35 da Lei nº 7.713. Creio que a equação jurídica é absolutamente idêntica; e a origem nacional ou estrangeira da expectativa de renda, que é a apuração de lucro em empresas controladas ou coligadas, não diferencia as hipóteses.

Por outro lado, recusada que fosse a inconstitucionalidade da própria lei complementar e da Medida Provisória nº 2.158, no seu art. 1º, também me convenci da chapada inconstitucionalidade do seu parágrafo único. Certo é que nela se define, sem limitação temporal, toda a apuração do balanço de sociedades controladas ou coligadas, sediadas no exterior até 2002, como fato gerador do imposto de renda, o que, a não violar a regra



de reforçada retroatividade da legislação tributária, implicaria dizer que todo este imaginoso arsenal de legislação que estamos a examinar seria inócuo, porque essa falsa disponibilidade a partir do balanço das empresas sediadas no exterior já seria fato gerador de imposto de renda. Como obviamente não é o que ocorre, certo é que se mandou incidir uma nova definição da hipótese de incidência a fatos anteriores à lei.

Por isso, desejando que seja provisório, por ora, adiro integralmente ao voto do Ministro Marco Aurélio.

M. A. Moreira

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REQTE.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADVDS.: GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

REQDO.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQDO.: CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral



Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 24.02.2005.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, julgando procedente a ação, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Carlos Britto. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não participou da votação a Senhora Ministra Cármen Lúcia por suceder ao Senhor Ministro Nelson Jobim, que proferira voto. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.09.2006.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.


Luiz Tomimatsu
Secretário

25/10/2007

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

V O T O

(VISTA),

O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI** - Busca-se na presente ação direta, ajuizada pela Confederação Nacional de Indústria (CNI), a declaração de inconstitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, bem como do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001.

As normas impugnadas possuem o seguinte teor:

"MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

(...)

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 de Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada, no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de



dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor."

"Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

(...)

Art. 43.

(...)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (incluído pela LC 104, de 10 de janeiro de 2001)."

A autora questiona a constitucionalidade dos dispositivos acima transcritos, que determinam a incidência do imposto de renda (IR) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), nos lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior, independentemente destes tornarem-se efetivamente disponíveis para a controladora ou coligada no Brasil.

Para esse fim, a autora enumera, em síntese, as seguintes inconstitucionalidades:

"(i) a violação ao artigo 62 da Constituição, ante a absoluta falta de urgência para justificar o emprego de medida provisória; (ii) violação aos artigos

153, III, e 195, I, c, da Constituição, ante a exigência de imposto e contribuição sobre situação que não configura renda ou lucro; e (iii) violação às alíneas **a** e **b** do art 150, III, da Constituição, vez que o parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória atacada pretende tributar lucros acumulados relativos a períodos anteriores à sua edição e também relativos ao mesmo exercício financeiro em que adotada a MP" (fl. 03).

Na Sessão Plenária de 5/2/2003, após o voto da Ministra Ellen Gracie, Relatora, que rejeitava as preliminares e julgava procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", empregada duas vezes no caput do artigo 74 da MP 2.158-35/2001, pediu vista o Ministro Nelson Jobim, impedido o Ministro Gilmar Mendes.

Em 9/12/2004, o então Presidente, Ministro Nelson Jobim, apresentou voto-vista manifestando-se pela improcedência da ação, dando aos dispositivos impugnados interpretação conforme à Constituição, "no sentido de entender que somente estão submetidas ao regime da medida provisória ora sob exame aquelas empresas sujeitas ao Método de Equivalência Patrimonial (MEP)". Em seguida, pediu vista o Ministro Marco Aurélio.

Na sequência do julgamento, em 28/9/2006, após o voto-vista do Ministro Marco Aurélio, que julgava procedente a ação, acompanhado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, o qual antecipou o

seu voto, pedi vista dos autos, devolvendo-os, agora, para a retomada do julgamento.

Passo a votar.

Inicialmente, verifico que a autora, Confederação Nacional da Indústria (CNI), é entidade sindical de grau superior, que, nos termos do art. 103, IX, da Constituição, apresenta legitimidade ativa para a proposição da presente ação. Constatado, ademais, que os dispositivos impugnados afetam os interesses gerais da indústria nacional, razão pela qual se encontra atendido também o requisito da pertinência temática.

Na sequência, afastado a alegação de ofensa ao art. 62 da Constituição, ante a falta de urgência que justifique a edição da MP 2.158-35/2001. É que, consoante entendimento desta Corte, somente em caso excepcional - que não vislumbro na espécie - pode haver censura jurisdicional ao ato do Executivo, por ausência dos pressupostos de relevância e urgência, porquanto tal avaliação reveste-se de caráter eminentemente político (ADI 1.753/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; ADI 1.397/DF, Rel. Min. Carlos Velloso).

Observo, de resto, que o art. 74 da MP 2.158-35/2001, ora contestado, foi concebido no intuito de "combater a evasão e a



elisão fiscal internacional proporcionada pelos estímulos fiscais oferecidos pelos chamados paraísos fiscais", segundo consta das informações de fls. 234-235.

Rejeito, portanto, as preliminares arguidas.

Quanto ao mérito, assento que, a partir do advento da Lei 9.249/1995, registrou-se substancial inovação no tocante à tributação de lucros e rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem atividades no exterior por meio de empresas coligadas ou controladas. Esse texto normativo rompeu com a tradição até então observada relativamente à matéria, visto que aboliu o princípio da territorialidade do imposto de renda das pessoas jurídicas, estabelecendo, em seu art. 25, que o momento da disponibilidade dos lucros, para o efeito de tributação, corresponde ao do balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Ocorre que essa sistemática foi abandonada, logo em seguida, com a edição da Instrução Normativa 38/1996, a qual fez tabula rasa da referida ficção legal, consignando, em seu artigo 2º, que os lucros auferidos pelas empresas controladas ou coligadas no exterior só seriam havidos como disponíveis quando pagos ou creditados à controladora ou coligada no Brasil. A Lei 9.532/1997, depois, veio a consolidar tal entendimento, em harmonia, aliás,



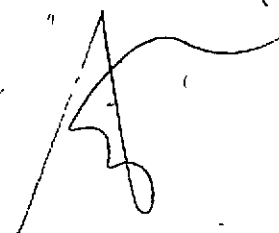
com o disposto no caput do art. 43 do Código Tributário Nacional, verbis:

"O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica."

A seguir, porém, no intuito de contornar os obstáculos inerentes ao regime de taxação extraterritorial (*world wide income taxation*), introduziu-se no art. 43 do CTN, por meio da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, um novo § 2º, de acordo com o qual:

"Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as **condições** e o **momento** em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo" (grifo nosso).

Com base nesse novo dispositivo, passou-se a entender que seria possível equiparar, por meio de uma ficção legal, o momento de disponibilização dos lucros ao de sua apuração. Nesse passo, editou-se a MP 2.158-35/2001, que restabeleceu a sistemática do art. 25 da Lei 9.249/1995, de maneira a considerar a data do balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano como o



momento em que os lucros estariam disponíveis para o efeito de tributação.

Transcrevo novamente o teor do art. 74 da MP 2.158-35/2001, ora impugnado:

"Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor."

Ora, em questão similar, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 172.058, Relator o Ministro Marco Aurélio, declarou a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei 7.713/88, que considerava fato gerador do imposto de renda, na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas de empresas domiciliadas no Brasil, a simples apuração do lucro líquido pela sociedade na data do encerramento do período-base.



Sem deixar margem a dúvidas, entendeu a Corte, naquele julgamento, que o momento de apuração do lucro na data do balanço não corresponde à sua disponibilidade jurídica ou econômica. Isso porque a destinação do lucro relativamente aos acionistas dependeria de deliberação tomada em Assembléia-Geral.

Na ocasião, o Ministro Carlos Velloso assentou o seguinte:

"A disponibilidade econômica significa a obtenção de renda, significa ingresso real no patrimônio da pessoa, de moeda ou seu equivalente, ou a possibilidade de a pessoa dispor da renda. Já a disponibilidade jurídica significa ou traduz a possibilidade, tendo em vista disposições jurídicas ou contratuais, de o sujeito dispor de uma renda posta a sua disposição."

Nessa mesma linha, Rubens Gomes de Souza, ao interpretar o art. 43 do CTN, observa que o elemento definidor da renda é a sua disponibilidade pelo titular, esclarecendo que:

"... 'disponibilidade econômica' corresponde a 'rendimento (ou provento) realizado', isto é, dinheiro em caixa. E 'disponibilidade jurídica' corresponde a 'rendimento (ou provento) adquirido', isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro."¹

¹ SOUZA, Rubens Gomes. Pareceres - 1. Imposto de Renda. São Paulo. Editora Resenha Tributária, 1975. p. 69-71.

A decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal foi, com efeito, extremamente clara no sentido de vedar a tributação de lucros apurados na data do balanço, que não tenham sido ainda efetivamente disponibilizados aos seus titulares.

O STF, no entanto, reconheceu a constitucionalidade do dispositivo questionado quanto aos titulares de empresa individual, visto que a destinação do lucro fica ao sabor de vontade única, e, também, com relação ao sócio cotista, desde que haja previsão no respectivo contrato social, de disponibilidade econômica ou jurídica imediata do lucro líquido apurado.

Nessa linha de intelecção, tanto no precedente citado, quanto no caso dos autos, está-se diante de uma exação tributária claramente ilegítima, visto tratar-se da cobrança de imposto de renda sobre lucros ainda não disponibilizados, jurídica ou economicamente, aos contribuintes.

Em seu voto-vista, proferido no caso sob exame, bem observou o Ministro Marco Aurélio que:

"A empresa possuidora de personalidade jurídica não se confunde com outra, pouco importando se tenha a coligação ou o controle, espécies societárias



que não levam à simbiose a ponto de, em promiscuidade ímpar, confundir as personalidades no que são próprias.

(...)

O fato gerador do imposto sobre a renda, sob pena de não se poder assentar esta última, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, fenômeno sempre concreto e que não pode, à mercê de ficção jurídica extravagante, insuplantável, ser deturpada...".

Esse é também o ponto de vista de Alberto Xavier, que observa o seguinte:

"O que a lei não pode sem adentrar no terreno da ficção legal é, a pretexto de fixar o momento temporal do fato gerador, definir que ele já se produziu quando a sua produção ainda não teve início ou pode nunca chegar a verificar-se. É precisamente o que ocorre com o fenômeno da apuração do lucro, que é o momento lógico e cronologicamente anterior ao da disponibilização do lucro e que, sendo embora condição necessária não é, porém, suficiente, já que o lucro apurado pode ser capitalizado e jamais devolvido em benefício dos sócios".²

De fato, afigura-se evidente que as empresas controladas ou coligadas no exterior possuem personalidade jurídica que não se confunde com a daquela ostentada pela controladora ou co-irmã sediada no Brasil. Daí segue-se que aquelas empresas estão jungidas, quanto à distribuição dos lucros, ao disposto nos respectivos estatutos sociais e na legislação local, razão pela

² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 485.

qual os resultados apurados no exercício nem sempre se encontram à disposição dos acionistas na data da elaboração do balanço anual.

Não se olvide, ademais, que o Brasil é signatário de diversos acordos internacionais, que previnem a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, tais como o Tratado Brasil-Dinamarca (Decreto 75.106/1974), o Tratado Brasil-Bélgica (Decreto 72.542/1973) e o Tratado Brasil-Luxemburgo (Decreto 85.051/1980).

Convém ressaltar, ainda, que o § 2º do art. 43 do CTN, incluído pela LC 104/2001, ao dispor que a lei estabelecerá as "condições" e o "momento" em que se dará à disponibilidade dos lucros, deve ser interpretado em consonância com o caput do próprio artigo que estabelece como fato gerador do imposto de renda "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica".³

Nessa linha de raciocínio, sublinha-se que a Lei 9.532/1997, quando dispôs sobre as condições e o momento em que os lucros auferidos no exterior por intermédio de empresas controladas ou coligadas estariam disponíveis para os respectivos acionistas, regulou corretamente a matéria, conforme se vê abaixo:

³ BRITO, Edvaldo Pereira de. O Excesso de Retirada Tributável como Acréscimo Patrimonial. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 120.



"Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

(...)

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

(...)

§ 2º Para efeito do disposto na alínea 'b' do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior."

Feitas essas ponderações, e considerando que o art. 153, III, da Constituição, confere à União a competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, bem assim que o art. 146, III, a, do texto magno consigna caber à lei complementar o estabelecimento de normas gerais, em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição do fato gerador de imposto, não há como deixar de concluir, *data venia*, que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 invadiu matéria constitucionalmente reservada à lei complementar.

Isso porque criou, mediante lei ordinária, novo fato gerador, equiparando, por meio de uma ficção jurídica, o momento de disponibilização dos lucros ao de sua apuração. Ou seja, nas palavras de Gilberto de Ulhôa Canto, atribuiu "*a determinado fato, coisa, pessoa ou situação características ou natureza que no mundo real não existem, nem podem existir*".⁴

Acresce, ainda, que o parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35/2001 violou também os princípios da não-retroatividade e o da anterioridade, estampados no art. 150, III, alíneas a e b, da Constituição, ao estabelecer que:

⁴ ULHÔA CANTO. Gilberto de. Presunções no Direito Tributário. In MARTINS. Ives Gandra da Silva (Coord.) *Caderno de Pesquisas Tributárias* n.º 9. São Paulo: 1984

"Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes da data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor."

Com efeito, o art. 150, III, a, veda a cobrança de tributos "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado".

Salta à vista, pois, que o mencionado dispositivo, além de criar, de modo indevido, um novo fato gerador do imposto sobre a renda e da contribuição sobre lucro líquido, passou, de forma igualmente vedada, a cobrá-lo retroativamente.

Esses fatos não passaram despercebidos ao Ministro Marco Aurélio, o qual sublinhou, em seu voto-vista, que

"... foram apanhados, para a incidência da norma, lucros relativos a exercícios anteriores, adentrando-se, por via oblíqua, o campo da criação de fato gerador ou, sem exagero, de verdadeiro tributo retroativo, incompatível com a ordem jurídica..."

Quanto à violação ao princípio da anterioridade, verifico que o art. 150, III, b, da Constituição, proíbe a cobrança de tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou". Ocorre, porém,



que a Medida Provisória impugnada foi publicada em 27 de julho de 2001, razão pela qual não poderia ser aplicada no mesmo exercício financeiro.

Ressalte-se, ainda, que a referida MP, por não ter sido convertida em lei, também não poderia vigorar no exercício financeiro seguinte, ou seja, em 2002. Isso porque, o § 2º do artigo 62 da Carta Magna, incluído pela Emenda Constitucional 32/2001, estabelece que:

"Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada."

Em resumo, constato que o art. 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, além de invadir matéria reservada à lei complementar, a pretexto de apenas alterar o momento da incidência do tributo, criou, por ficção jurídica, novo fato gerador e, conseqüentemente, nova definição da hipótese de incidência tributária,⁵ o que implica, na prática, a instituição de um novo imposto. Isso sobre mostrar-se patente a violação aos princípios

⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 58 e ss.

constitucionais da não-retroatividade e da anterioridade da lei tributária.

Tais aspectos foram muito bem evidenciados no seguinte trecho do voto antecipado do Ministro Sepúlveda Pertence:

"Recusada que fosse a inconstitucionalidade da própria lei complementar e da Medida Provisória 2.158, no seu art. 1º, também me convenci da chapada inconstitucionalidade do seu parágrafo único. Certo é que nela se define, sem limitação temporal, toda a apuração do balanço de sociedades controladas ou coligadas, sediadas no exterior até 2002, como fato gerador do imposto de renda, o que, a não violar a regra de reforçada retroatividade da legislação tributária, implicaria dizer que todo este imaginoso arsenal de legislação que estamos a examinar seria inócuo, porque essa falsa disponibilidade a partir do balanço das empresas sediadas no exterior já seria fato gerador de imposto de renda. Como obviamente não é o que ocorre, certo é que se mandou incidir uma nova definição da hipótese de incidência a fatos anteriores à lei."

Ainda que se considere que o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35 tenha o louvável escopo - ao menos segundo consta das informações - de combater a evasão e a elisão fiscal levada a efeito por meio de empresas localizadas nos chamados "paraísos fiscais", não há como deixar de constatar, com amparo em Luiz Eduardo Shoueri, que a abrangência do dispositivo é tal que acaba resultando em ofensa ao princípio da proporcionalidade. De fato, diz ele, "a norma atinge, juntamente com os casos de

diferimento de tributação por meio de paraísos fiscais, outros investimentos, estes produtivos e em países com tributação normal".⁶

De tudo o quanto exposto, julgo procedente a presente ação direta para declarar a inconstitucionalidade do art. 74 e seu parágrafo único da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, emprestando interpretação conforme à Constituição ao § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, de maneira a excluir de seu alcance qualquer entendimento que resulte na desconsideração da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica da renda para os fins de incidência do imposto correspondente.

⁶ Transparência fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 142, pp. 39-50.



25/10/2007

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : **MIN. ELLEN GRACIE**
REQTE.(S) : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI**
ADV.(A/S) : **GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS**
INTDO.(A/S) : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**
INTDO.(A/S) : **CONGRESSO NACIONAL**

VISTA

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - Senhora Presidente, parece que o Ministro Nelson Jobim deu interpretação conforme.

Esse caso, para mim, é emblemático. Há uma oposição frontal aqui na Corte, várias posições se delineando a partir do magnífico voto de Vossa Excelência, Ministra Ellen Gracie.

Na sessão de hoje, tivemos também dois votos extraordinariamente bem-fundamentados: o do Ministro Ricardo Lewandowski e, agora, o do Ministro Eros Grau; um em oposição frontal ao outro.

Cada vez me convenço, à medida que amadureço a minha experiência de julgador, de que o Direito é orteguiano – permito-me a metáfora -: “Eu sou eu e as minhas circunstâncias”. E, por incrível que pareça, o operador jurídico, mais de perto, o julgador, ele faz parte dessas circunstâncias. Daí a explicação para um mesmo tema ensejar votos diametralmente contrários.

Já tive a oportunidade até de lembrar que, quando isso ocorre e os votos em oposição frontal se baseiam na Constituição Federal, ou seja, os fundamentos são genuinamente constitucionais, ficamos naquela situação meio atarantada de optar entre o certo e o certo - por incrível que pareça, também; porque, se uma das opções tem assento constitucional, parece certo, mas a outra também o tem, e não se pode recusar a ela essa impressão de certeza.

Bem fez a nossa Constituição Federal, no artigo 93, IX, que exigiu apenas do julgador a fundamentação e não foi além disso, a não ser para

dizer que uma decisão desfundamentada é nula.

Por isso, Sra. Presidente, peço vista dos autos, com a devida vênia de todos. Estudarei a matéria e, quem sabe, trarei uma contribuição subjetiva de alguma valia.

-...-...-...-...-...-...-

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REQTE.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADVDS.: GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

REQDO.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQDO.: CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.

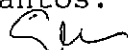
Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 24.02.2005.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, julgando procedente a ação, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Carlos Britto. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não participou da votação a Senhora Ministra Cármen Lúcia por suceder ao Senhor Ministro Nelson Jobim, que proferira voto. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.09.2006.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski que, na linha dos votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, julgava procedente a ação para dar interpretação conforme ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarava a inconstitucionalidade do artigo 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau que, acompanhando a linha do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim, julgava improcedente a ação, também para dar interpretação conforme à Constituição, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25.10.2007.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Eros Grau e Menezes Direito.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.


for Luiz Tomimatsu
Secretário

17/08/2011

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

VOTO – VISTA

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO:

Trata-se de ação que tem por objeto a declaração de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/1966) e de todo o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Eis os dispositivos impugnados:

“Art. 43.

[...]

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.”

2. Pois bem, quanto ao § 2º do art. 43 do CTN (incluído pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001), a alegação é de sua

incompatibilidade com o inciso III do art. 153 da Constituição Federal, por haver permitido à lei ordinária fixar as condições e o momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), mesmo que laborando (a lei comum) na esfera dos juízos presuntivos ou de pura ficção jurídica. Daí o pedido de “interpretação conforme à Constituição” para esse dispositivo, devido a que a lei somente pode (é o que se alega) ter como ocorrido o fato gerador com a efetiva disponibilidade econômica, ou então jurídica, de receita ou rendimentos auferidos no exterior.

3. No tocante ao art. 74 da MP nº 2.158-35, a autora da ação alega inconstitucionalidade formal e material, devido a que o dispositivo: a) foi veiculado por medida provisória que se fez carente do requisito da urgência (art. 62 da CF); b) ofendeu o inciso III do art. 153 e a alínea “c” do inciso I do art. 195, ambos da Magna Lei, ao exigir “*imposto e contribuição sobre situação que não configura renda ou lucro*”; c) violou as alíneas “a” e “b” do inciso III do art. 150 da mesma Constituição Republicana, tendo em vista que o seu parágrafo único “*pretende tributar lucros acumulados relativos a períodos anteriores à sua edição e também relativos ao mesmo exercício financeiro*” em que o preceito impugnado veio a ser positivado.

4. Ao prestar informações, o Senado Federal I se imitou a argüir a ilegitimidade ativa da Confederação Nacional da Indústria (CNI), por falta de preenchimento do requisito da pertinência temática. Isso porque não poderia se pronunciar (ele, Senado Federal) sobre a constitucionalidade de norma que ainda penda de apreciação pelo Congresso Nacional.

5. A seu turno, a Advocacia-Geral da União deu pela prejudicialidade da ação quanto à alegação de ofensa ao art. 62 da Constituição, ante o disposto no art. 2º da Emenda Constitucional nº 32 (“*As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional*”). No mais, defendeu a constitucionalidade das normas impugnadas.

6. Já o Procurador-Geral da República, este opinou pela rejeição das preliminares, e, no mérito, pela improcedência da ação.

7. Iniciado o julgamento, a ministra Ellen Gracie, relatora, votou pela rejeição da preliminar de ilegitimidade ativa, e, quanto ao mérito, pela procedência parcial da ação. Isso para declarar inconstitucional a expressão “*ou coligada*”, duplamente contida na cabeça do art. 74 da MP nº 2.158-35.

8. Ato contínuo, e depois de pedir vista dos autos, o ministro Nelson Jobim abriu divergência para dar aos dispositivos impugnados “*interpretação conforme à Constituição*” no sentido de que somente estão submetidas ao regime do art. 74 da MP nº 2.158-35 as empresas sujeitas ao método de equivalência patrimonial (MEP) a que se refere o art. 248 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações ou Lei das S/As).

9. O julgamento prosseguiu com o voto-vista do ministro Marco Aurélio, que deu ao § 2º do art. 43 do CTN “*interpretação conforme à Constituição*” para excluir “*alcance que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda*” e, assim, julgar inconstitucional o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, no que foi acompanhado pelo ministro Sepúlveda Pertence.

10. Pedi vista dos autos após o voto-vista do ministro Ricardo Lewandowski, que acompanhou o ministro Marco Aurélio, e do voto do ministro Eros Grau, que seguiu a divergência inaugurada pelo ministro Nelson Jobim.

11. Já a título de voto, portanto, começo por anotar que os sucessivos pedidos de vista (o meu foi o quarto) evidenciam a superlativa complexidade e importância da controvérsia *sub judice*. Complexidade e importância da causa, ênfase, numa ambiência de crescente internacionalização das empresas ou de máxima globalização da economia.

12. Muito bem. Feito esse reavivar das coisas, rejeito a preliminar de ilegitimidade ativa. E o faço por entender cristalino o encaixe do tema entre os objetivos institucionais da requerente, especialmente o de “*defender e coordenar os interesses gerais da indústria*”, nos termos do art. 3º

do seu Estatuto Social.

13. No tocante à segunda preliminar, reafirmo o entendimento desta nossa Casa de Justiça na aceção de que é possível a excepcional verificação judicial dos requisitos do art. 62 da Constituição Federal para a edição de medidas provisórias (relevância e urgência), conforme se vê da ADC 11-MC, da relatoria do ministro Cezar Peluso; bem como das ADIs 2.213, da relatoria do ministro Celso de Mello; 2.527-MC, da relatoria da ministra Ellen Gracie; 1.753-MC, da relatoria do ministro Sepúlveda Pertence; e 4.049-MC, da minha própria relatoria). Matéria já enfrentada nas anteriores assentadas de julgamento deste processo objetivo, cujo resultado foi o juízo afirmativo da presença de tais pressupostos formais de edição da medida provisória em causa.

14. No mérito, dou início à aproximação cognitiva do tema com o juízo de que a lei ordinária não é inteiramente livre no seu mister de estabelecer “*as condições e o momento*” em que ocorre a disponibilidade de renda obtida no exterior. Papel, esse, que lhe foi confiado pelo § 2º do art. 43 do CTN, cuja constitucionalidade é discutida nesta ação direta. E não é inteiramente livre para cumprir esse mister, por se encontrar sujeita às exigências de um devido processo legal substantivo que incorpore os vetores ou as coordenadas da razoabilidade e da proporcionalidade. Do que decorre esta compreensão das coisas: a cabeça do art. 43 baliza a interpretação do seu § 2º, ora impugnado, ao dispor que o fato gerador é a “*aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*” de renda ou de proventos de qualquer natureza. Donde a intelecção de que, se a lei ordinária vier a dispor de modo apartado da autorização do referido § 2º, padecerá do vício de inconstitucionalidade. O que me leva a não ter por inconstitucional esse questionado § 2º do CTN, pois o sistema jurídico permanece na posse da sua virtualidade de impedir que a lei ordinária venha a cobiçosamente artificializar o momento da aquisição da disponibilidade de renda para o efeito de incidência do imposto e da contribuição em exame.

15. Por natural continuidade de raciocínio, percebe-se que o eixo da discussão passa a girar exclusivamente em torno da constitucionalidade,

ou não, do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, preceito que faz as vezes da lei ordinária a que se reporta o § 2º do art. 43 do CTN. Art. 43 que assim dispõe no seu próprio *caput* (vale a repetição): “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento”. Isso para o fim de se determinar o momento do fato gerador do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), conforme visto. E o certo é que se cuida de norma inserida no âmbito das chamadas “regras CFC”, sigla que significa, em inglês, *controlled foreign corporation*, ou, em tradução livre, “sociedade estrangeira controlada”. Dando-se que essas “CFC rules” são instrumentos de tributação em bases universais (TBU), ou independentemente do território desse ou daquele Estado soberano. Vale dizer: pelo regime de TBU (ou *world wide income taxation*), certos países adotam o princípio da universalidade na tributação da renda, em desfavor da tributação fundada no princípio da territorialidade. Com isso, oneram: ou a totalidade dos rendimentos obtidos por seus nacionais, pouco importando o domicílio destes (critério da nacionalidade), ou a totalidade das rendas das pessoas residentes no País (critério da residência). Tudo devido à consideração de o princípio da territorialidade não mais se revelar eficaz para assegurar aos Estados soberanos proteção contra a fuga de seus capitais. Fuga, sobretudo, para os chamados “paraísos fiscais”.

16. É nesse mais recente cenário de economia globalizada que a superação do critério da pura territorialidade tem possibilitado a cada Estado soberano praticar sistemas de tributação que implicam eficaz inibição à tendência das empresas para retardarem o reingresso, nos seus países de origem, dos resultados operacionais superavitários que obtiveram no exterior. Política de maior eficácia tributária que, entre nós, encontra suporte em dispositivos constitucionais como estes:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de

legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também, ao seguinte:

[...]

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos **prioritários** para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

“Art. 145. [...]

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir **efetividade** a esses objetivos, **identificar**, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o **patrimônio**, os **rendimentos** e as **atividades econômicas** do contribuinte.”

“Art. 150. [...]

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

17. Revisitemos, então, o art. 43 do CTN:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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.

§ 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 de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

18. Aqui, abro um parêntese para lembrar que os parágrafos desse emblemático art. 43 foram incluídos pela Lei Complementar nº 104/2001, mas apenas o § 2º é que se faz objeto desta ação abstrata de controle de constitucionalidade. Fecho o parêntese e pontuo que os §§ 1º, 2º, 4º e 5º do art. 243 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas – S/As) assim definem as sociedades coligadas e controladas:

“Art. 243. [...]

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

[...]

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.”

19. Já o art. 248 da mesma Lei das S/As, este dispõe sobre o método de equivalência patrimonial a que se sujeitam essas sociedades que,

operando exclusivamente no Brasil, têm a compostura jurídica de empresas controladoras e coligadas. Leia-se:

“Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente, somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela

companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.”

20. Muito bem. De posse desses conceitos operacionais, não há como desconhecer que os lucros obtidos pelas controladas e coligadas estrangeiras repercutem positivamente na empresa brasileira que as controle ou com elas seja coligada. Isso porque a investidora brasileira se torna titular desses lucros, na medida de sua participação no capital social da empresa controlada ou coligada estrangeira, sem embargo de que tais lucros venham a ser objeto de reinvestimento, reserva de capital, aplicação em ativos, etc., a significar sua não-distribuição como dividendos às empresas brasileiras controladoras, ou coligadas, conforme o caso. Mas isso não impede a respectiva tributação, pela via legal da presunção de ingresso ou de antecipação do fato gerador, segundo o disposto no § 7º do art. 150 da Constituição, ainda há pouco transcrito. Valendo enfatizar que o juízo contrário redundaria em conferir aos próprios contribuintes o poder de definir o momento da ocorrência do fato gerador, por singela deliberação em assembléia geral de acionistas ou previsão dos respectivos contratos sociais. Em golpe mortal a qualquer política séria de planejamento e gestão de recursos tributários.

21. Com efeito, se a empresa estrangeira é controlada, sua controladora no Brasil tem o poder de dispor dos resultados obtidos no exterior. Logo, a utilização dos lucros auferidos fora do País, por empresa controlada, sempre fica na exclusiva dependência da deliberação da empresa controladora, situada no Brasil. Razão pela qual a simples apuração desses lucros na data do balanço da empresa controlada já passa a coincidir com o momento em que se dá o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido no âmbito da empresa controladora aqui sediada. Sem que se possa falar de arbítrio ou voluntarismo legislativo, pois o contrário implicaria a política tributária suicida de se deixar ao poder discricionário da empresa controladora a ocorrência, ou não, do fato gerador dos tributos em causa.

22. Nesse ritmo argumentativo, tenho que algo semelhante se dá quando o caso é de coligação empresarial, e não de controle. É que a lei

define como “*coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa*” (§ 1º do art. 243 da Lei das S/As). Não qualquer influência, mas influência **significativa**, que existe, sem dúvida, quando a empresa investidora “*detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la*” (§ 4º do mesmo art. 243). Logo, se a empresa brasileira não detém o controle de sua coligada estrangeira, o fato é que influencia por modo acentuado suas tomadas de decisão. Fenômeno empresarial que se manifesta internacionalmente, e não só no Brasil, pois, a depender do ordenamento jurídico que adote algum tipo de legislação CFC, essa marcante influência é presumida quando a coligada nacional detém entre 10 e 25% de participação no capital social da empresa estrangeira. Donde se concluir pela razoabilidade da equiparação que a norma impugnada fez entre controladas e coligadas, para efeito de tributação dos lucros obtidos no Exterior.

23. Cabe remarcar, neste passo, o que tenho vocalizado a partir do julgamento do HC 97.256/RS, da minha relatoria, a respeito da instigante dicotomia do razoável e do racional. É que a pura racionalidade se dá nos colmos olímpicos da abstração mental, sempre ávida por trabalhar com categorias tão universais quanto atemporais, que são categorias aprioristicamente válidas para toda e qualquer situação existencial. Diferentemente do juízo de razoabilidade, que toma em linha de conta o contexto ou a contingência das protagonizações humanas. Atento o Direito à elementar consideração de que ele é feito para a concreta vida dos homens em sociedade, e o fato é que a concreta vida dos homens em sociedade é tão surpreendente – para não dizer “desconcertante” – que escapa até mesmo à mais circunstanciada ou minudente descrição legislativa. Regida que é por princípios que vão da complementaridade (Niels Bohr) à incerteza (Werner Heisenberg), pois os fatos, eventos e circunstâncias juridicamente previstos não têm como escapar ao que William Shakespeare chamava de imponderável.

24. Ora, considerar esses lucros apurados fora do País como disponibilizados, para a coligada brasileira, na data do balanço é opção

francamente razoável que a lei fez para que o Direito Tributário pudesse permanecer na posse da sua própria eficácia como sistema de imposições centralmente fiscais e complementarmente extra-fiscais. De tudo avultando o caráter elementarmente arrecadatário de recursos financiadores dos investimentos e despesas correntes do Estado e seu papel de mecanismo de um tipo de justiça a que bem assenta o nome de justiça social tributária. Como tal entendido um tipo de justiça que se faz mediante imposição fiscal mais expressiva aos detentores de capacidade contributiva de maior compleição, como afirmei em voto-vista no RE 423.768, da relatoria do ministro Marco Aurélio.

25. Assim não fosse, a consequência da não-equivalência legal seria de se imaginar: as empresas que hoje são controladoras ficariam cada vez mais irresistivelmente tentadas a uma reformatação jurídica do grupo empresarial em direção ao sistema de coligação, simplesmente para fugir da obrigação tributária sobre os lucros obtidos no exterior. É como falar: quanto às empresas coligadas, a não-adoção de um juízo de **razoabilidade** sobre a medida trazida com a norma impugnada levaria a um juízo de **quase-impossibilidade** da tributação. Uma perigosa travessia do indesejável campo da elisão tributária para os ilegais domínios da evasão fiscal. E o fato é que, muitas vezes, tanto no Direito quanto na Filosofia, o acerto de um juízo só se demonstra pela consideração de que o juízo contrário leva a resultados disparatados, ou absolutamente ineficazes. No caso em exame, a interpretação que dê pela inconstitucionalidade da norma desembocaria na ineficácia da própria norma interpretada, numa postura hermenêutica de “desinteligência”, para me valer das lições sabiamente ministradas por Carlos Maximiliano, para quem *“deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de que resulte eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este, juridicamente nulo”* (In: *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 136 – sem destaques no original). Ineficácia normativa que também colide frontalmente com o § 2º do art.

145 da Constituição Federal, que volto a transcrever:

“§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir **efetividade** a esses objetivos, **identificar**, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o **patrimônio**, os **rendimentos** e as **atividades econômicas** do contribuinte.”

26. É o que bem pode se rotular, em sobrepasso cognitivo, como princípio da justiça tributária eficaz. Princípio de que emana a idéia de capacidade contributiva como particularizada manifestação da igualdade no ramo jurídico em causa (o tributário). Igualdade como critério de justiça tributária, a se concretizar por meio da graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Donde se concluir que, onde houver manifestação de capacidade contributiva, é lícita, a princípio, a imposição de tributos. E se é lícita a imposição de tributos nessa situação em que se manifesta a capacidade contributiva, a Constituição confere poderes prioritários à Administração Fiscal para concretizar, eficazmente, o objetivo maior que é a justiça tributária.

27. Ora, os lucros obtidos por empresas controladas e coligadas no exterior repercutem positivamente no balanço da coligada no Brasil, gerando para esta última empíricos acréscimos patrimoniais. Acréscimos patrimoniais que terminam por valorizar as ações da empresa brasileira e por influir na sua decisão de distribuir dividendos a seus acionistas, tanto quanto de receber novos aportes de capital decorrente da venda das ações já valorizadas, sem falar na maior probabilidade de obtenção de crédito e de outras operações financeiras direta ou indiretamente viabilizadas pelos resultados positivos de investimentos no exterior e a conseqüente ampliação da capacidade de oferecer garantias. Noutros termos, cuida-se de acréscimos patrimoniais que operam como indicativo da capacidade contributiva da empresa coligada nacional, tanto quanto da controladora.

28. Nesse diapasão, averbo que não me impressionam as alegações

de que tal sistemática de tributação atua como fator de inibição das nossas empresas no processo econômico-financeiro de globalização. Não me impressionam essas alegações porque parte significativa dos países desenvolvidos e em desenvolvimento, sobretudo membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, adota alguma forma de mecanismo de tributação em bases universais – conforme pontuei linhas atrás – notadamente pela utilização de modalidades de “CFC rules”. Por ilustração, é o que se dá com os Estados Unidos da América (desde 1962), Inglaterra (1984), Alemanha (1972), Japão (1978), Nova Zelândia (1988), França (1980), Canadá (1976), Austrália (1990), Noruega (1992), Finlândia (1994), Espanha (1994), Portugal (1995), Dinamarca (1995), África do Sul (1997), Hungria (1997), México (1997), Argentina (1999), Itália (2000) e Israel (2000).

29. Ainda quanto ao *caput* do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, é preciso atentar para o fato de que essa norma determinou a migração de um sistema de tributação em bases universais com utilização de regime de caixa para outro sistema, também de tributação em bases universais, mas com a utilização de “regime de competência”. É que, bem lembrou o voto divergente do ministro Nelson Jobim, no regime de caixa, a disponibilidade da renda é de natureza financeira, de modo que o ingresso de receita se faz de maneira efetiva, real, concreta, por meio do fluxo de valores monetários de uma pessoa para outra. É dizer: o dinheiro sai da esfera patrimonial de uma pessoa e, geralmente por mecanismos bancários de transferência, ingressa na contabilidade de outra que, desta forma, se apropria como que *in natura* da receita. Já no regime de competência, a disponibilização da renda é de caráter jurídico e se dá com o acréscimo ou ganho patrimonial, sem necessidade de valor monetário efetivamente transferido pelo sistema financeiro. Noutras palavras: o dinheiro não se transfere de uma pessoa para outra por meio físico ou eletrônico, mas ingressa no patrimônio desta porque a lei identifica esse ingresso, como resultado positivo de investimentos. Resultado positivo que se escritura no balanço da pessoa investidora. Formal ou documentalmente, portanto.

30. Nesse ponto, anoto que não há nenhuma novidade. Isso porque, desde 1997, os lucros das filiais e sucursais de empresas brasileiras situadas no exterior se submetem ao regime de competência, nos termos da alínea “a” do § 1º do art. 1º da Lei nº 9.532/1997. Regime que, a partir do dispositivo impugnado, foi ampliado para abarcar também os resultados das controladas e coligadas estrangeiras.

31. Tenho, pois, que não há incompatibilidade entre o *caput* do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e o inciso III do art. 153 da Constituição Federal, nem com a alínea “c” do inciso I do art. 195 do mesmo Texto Magno. Todavia, para além da necessidade de não tributar resultados que não signifiquem propriamente lucro (a variação cambial positiva, por exemplo), chamo a atenção para o cumprimento dos mecanismos internos e dos tratados internacionais que têm por finalidade evitar a bitributação.

32. Já me encaminhando para o final deste meu voto, passo a examinar a alegação de inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, por suposta ofensa às alíneas “a” e “b” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal. Uma vez mais leio o preceito:

“Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.”

33. A conclusão a que chego é que o dispositivo não padece de inconstitucionalidade, pois não instituiu nem majorou tributo; ou seja, a lei não alterou a alíquota nem a base de cálculo para aumentar o resultado da operação tributária. Apenas disciplinou o momento em que se considera ocorrido o fato gerador de tributos já instituídos. Isso porque os lucros obtidos em 2001 (ano de edição da MP) somente foram passíveis de tributação em 2003, já que a disponibilização desses resultados foi diferida para 31 de dezembro de 2002. É dizer: a lei considerou ocorrido o fato gerador no exercício seguinte àquele em que foi editada. Logo,

observou o mandamento constitucional que impede a sua retroeficácia, já que não apanhou fato gerador pretérito. Também não cobrou tributo no mesmo exercício em que ela passou a fazer parte do mundo jurídico. De igual modo, respeitou o período mínimo de noventa dias entre a sua edição e a cobrança da CSLL (art. 195, § 6º, da CF).

34. Com esses fundamentos, julgo improcedente esta ação direta de inconstitucionalidade.

É como voto, com o devido respeito às ilustradas opiniões em contrário.

* * * * *

17/08/2011

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

VOTO

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (RELATOR): 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade do art. 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que dispõem:

“Art. 43.(*omissis*)

(...)

§ 2º. Na hipótese de receita ou de rendimentos oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controlada ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.”

A autora alega “*i) violação ao art. 62 da Constituição, ante a absoluta falta de urgência para justificar o emprego de medida provisória; ii) violação aos arts. 153, III, e 195, I, c, da Constituição, ante a exigência de imposto e contribuição sobre situação que não configura renda ou lucro; e iii) violação às alíneas a e b do art. 150, III, da Constituição, vez que o parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória atacada pretende tributar lucros acumulados relativos a*

períodos anteriores à sua edição e também relativos ao mesmo exercício financeiro em que adotada a MP.” (fls. 3)

2. Iniciado o julgamento, a Relatora, Min. **ELLEN GRACIE**, julgou parcialmente procedente a ação, para excluir do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 a expressão “ou *coligada*”, ou seja, considerou constitucional a fixação do momento da incidência do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro das controladas, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, mas, inconstitucional tal fixação em relação às coligadas.

Segundo a Relatora, a distinção apóia-se na circunstância de que “*a disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil.*” (pág. 10 do voto)

Neste sentido seria constitucional ter por disponível a renda no momento do fechamento do balanço da empresa no exterior, apenas em relação à controlada. Para as coligadas, o *fato gerador* somente ocorreria com o efetivo pagamento ou crédito dos lucros auferidos no exterior.

A questão, portanto, está saber se as normas questionadas ofendem, ou não, o limite constitucional possível ao aspecto temporal da regra matriz do imposto sobre a renda relativo aos lucros auferidos no exterior por empresas coligadas ou controladas, e se se resguardam os princípios inscritos no art. 150, III, “a” e “b”, da Constituição.

3. O art. 153, III, da CF/88, outorga à União competência para instituir imposto sobre “*renda e proventos de qualquer natureza*”, observados os princípios “*da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei*” (art. 153, § 2º, da Constituição)

O *fato gerador*, aqui entendido como hipótese de incidência, é descrito pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, que, com o parágrafo segundo acrescido pela Lei Complementar nº 104/2001, estatui:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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.

§ 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 de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Este artigo, apoiado na norma de competência constitucional, define, na terminologia de **PAULO DE BARROS CARVALHO**¹, o aspecto material da regra matriz de incidência do tributo, nos termos da dogmática:

“A hipótese, como proposição descritiva da situação objetiva real, na lição rigorosamente correta de Lourival Vilanova, é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como *atos jurídicos*.

(...)

Ao escolher os fatos que lhe interessam como pretexto para desencadear efeitos jurídicos, o legislador expede conceitos que selecionam propriedades do evento. Lembra aquele ilustre professor que os conceitos, quer normativos, quer empírico-naturais ou empíricos-sociais, são, invariavelmente, *seletores de propriedades*.

(...)

Temos de considerar assim a hipótese das normas

1 **Curso de Direito Tributário**. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2003. p. 241 e s.

tributárias. Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitam conhecê-lo toda vez que, efetivamente aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal.”²

O núcleo irradiador de efeitos tributários é o fato tomado em suas circunstâncias históricas de espaço e tempo, de modo que a fixação do termo de sua perfeição encontra limite lógico no próprio fato considerado em sua substância física.

Em outras palavras, a legislação somente pode adotar por aspecto temporal da regra matriz de incidência tributária um momento posterior (ou concomitante) à caracterização (auferimento pelo sujeito passivo) da *renda ou dos proventos de qualquer natureza*. Donde, o § 2º do art. 43, inserido pela Lei Complementar nº 104, de 2001, *de per si* não padecer de incompatibilidade com o texto constitucional, pois que é meramente expletivo.

Tenho que não compete exclusivamente à lei complementar definir o *fato gerador* de todos os tributos previstos na Constituição Federal.

A competência para definição do *fato gerador* (regra-matriz ou hipótese de incidência) e conseqüentemente para estipulação do sentido e alcance da norma tributária, decorre diretamente do texto constitucional. Então, qual o papel da lei complementar prevista no art. 146?

Diz PAULO DE BARROS CARVALHO:

“O primeiro passo é saber que são as tão faladas normas gerais de direito tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está

2 In ob. cit. p. 251 a 253

firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. Pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, a, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial.” (*Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva. 2003. p. 210)

A norma geral em matéria tributária, objeto de lei complementar, nos termos do art. 146, III, “a”, da Constituição, somente se justifica, à luz da interpretação sistemática, diante da necessidade de resolver conflitos de competência ou de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, sob pena de ingerência indébita na competência tributária dos entes federativos extraída diretamente da Constituição. Exigem-no o pacto federativo, a autonomia e isonomia dos entes federados.

4. Resta saber se o art. 74 da Medida Provisória 2.158/2001 obedeceu aos desígnios e limites constitucionais ao fixar o *aspecto temporal* da regra matriz do imposto sobre a renda e da CSL incidentes sobre os lucros auferidos no exterior por empresas controladas e coligadas, ou seja, se há *disponibilidade jurídica* ou *econômica* de renda no momento do encerramento do balanço no exterior.

4.1. Seria oportuno lembrar que uma empresa coligada ou controlada possui personalidade jurídica distinta da outra coligada ou da controladora.

E, como esclarece HELENO TORRES³, “sobre a tributação dos lucros

3 **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. 2ª ed. São Paulo: Editora

de controladas e coligadas, inicialmente a União pretendeu instituir uma regra antielisiva sobre “sociedades controladas estrangeiras”, para alcançar os dividendos e tributá-los antes mesmo da disponibilização, evitando assim o seu diferimento (tax deferral). Trata-se do Controlled Foreign Corporations (CFC – legislation), que significa imputar aos sócios ou acionistas residentes, por transparência, os lucros produzidos pela sociedade constituída e localizada em países com tributação favorecida, fazendo incidir o imposto aplicável aos lucros produzidos no exterior, pelas sociedades ali localizadas, e das quais aqueles sujeitos são acionistas, automaticamente, como se fossem produzidos internamente, mesmo se não distribuídos sob a forma de dividendos. Como se vê, isso se dá por recurso a uma fictio iuris, segundo a qual, para efeitos tributários, considera-se que o sujeito interposto efetua uma automática e direta distribuição de lucros ao sujeito residente na data do balanço no qual os lucros são apurados.”

A Lei 9.249/1995 introduziu, no art. 25⁴, a previsão de tributação dos

Revista dos Tribunais. 2001. p. 307/308

4 Art. 25. 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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as

lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior, à data do fechamento do balanço destas, proporcionalmente à sua participação societária. Sua aplicação foi, porém, reduzida pela Receita Federal por meio da Instrução Normativa nº 38/1996, a qual dispunha, no art. 2º, § 1º⁵, que “*consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.*” (grifei).

A Lei nº 9.532/97 modificou a Lei nº 9.249/95, adotando o mesmo

demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

5 Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

§ 1º Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

critério da Instrução Normativa nº 38/1996, ou seja, o momento do pagamento ou crédito do lucro, apurado no exterior, à controladora/coligada no Brasil, foi tomado como aspecto temporal dos *atos geradores*:

“Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente

I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior;

II - pago o lucro, quando ocorrer:

- a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil;
- b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
- c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
- d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior serão computados nos resultados da pessoa jurídica, correspondentes ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos.

§ 4º No caso de encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil, por extinção da empresa, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data, serem adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 5º No caso de encerramento de atividades no exterior da filial, sucursal, controlada ou coligada, os lucros, auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo serem adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou da data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.

§ 6º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior, cujo patrimônio for absorvido por empresa sediada no Brasil, em virtude de incorporação fusão ou cisão, serão adicionados ao lucro líquido desta, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada

§ 7º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 8º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data da transferência do referido patrimônio, serão considerados disponibilizados, devendo ser adicionados ao lucro líquido da beneficiária no Brasil, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 9º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.

ou coligada, domiciliada no exterior.”

Agora, o art. 74 da Medida Provisória nº 2158-35 estipulou como momento da ocorrência do *fato gerador*, em relação aos lucros, a “*data do balanço no qual tiverem sido apurados*”, independentemente de sua efetiva distribuição (pagamento).

5. Alega a autora tratar-se de presunção legal incompatível com o ordenamento jurídico, por reputar já disponíveis os lucros antes de sua efetiva distribuição (disponibilidade econômica ou jurídica). E em socorro invoca o precedente do RE nº 172.058.

A Min. ELLEN GRACIE julgou inconstitucional a presunção tão só em relação às coligadas, pois, “*não havendo posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior, não se pode falar em disponibilidade, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros para a coligada aqui localizada ou, pelo menos, antes da deliberação que se faça no âmbito dos órgãos diretores, sobre a destinação dos lucros do exercício.*” (fls. 11 do voto)

Pesa-me divergir da ilustre Relatora.

A personalidade jurídica da controladora/coligada no Brasil não se funde nem confunde com a da controlada/coligada no exterior.

Entender que o controle acionário da controladora na controlada no exterior legitimaria *de per se* a tributação dos lucros aí auferidos, sob fundamento de que caberia à controladora a decisão de distribuí-los, implica uso da teoria da transparência supra citada (CFC) e desconsideração da personalidade jurídica da empresa no exterior, sem prova de fraude, o que não encontra apoio em nosso sistema jurídico.

É percuciente a observação do Min. NELSON JOBIM, de que seria justificável a tributação, na controladora, dos lucros produzidos pela controlada, no momento do fechamento de seu balanço, “*porque a partir de um determinado momento, para efeito de evasão fiscal, considerando que as empresas têm uma concepção global, mundial de operações, não transferirem economicamente nunca para a controladora e crescendo o patrimônio do complexo econômico que se estabelece em torno da controladora. E com isso se evitou o que? Se evitou exatamente o mecanismo de evasão fiscal que a*

disponibilidade econômica viabilizava.” (notas taquigráficas, p. 6).

Esta afirmação parte da premissa da **unidade econômica** para efeitos tributários, com abstração da personalidade jurídica das empresas coligadas ou controladas (ou ainda pertencentes ao mesmo grupo).

Entendo que tal descon sideração encontra limites formais e materiais, e, embora com nobre propósito, não se justificaria no caso.

O art. 50 do Código Civil vigente prescreve:

“Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

A teoria da transparência até poderia aplicada pela autoridade fiscal, desde que em hipótese de fraude ou de abuso da personalidade jurídica, ainda que de empresa localizada no exterior. O só fato de constituir pessoa jurídica no exterior, controlada ou coligada, não induz nenhuma dessas hipóteses.

As empresas brasileiras podem atuar no exterior, com licitude, pelo menos de três formas:

- a) atuação direta;
- b) constituição de filial, subsidiária integral, sucursal, ou estabelecimento permanente;
- c) participação societária em empresa estrangeira: controlada, coligada ou investimento “irrelevante”.

Nos dois primeiros casos, os lucros auferidos no estrangeiro repercutem diretamente no patrimônio da empresa brasileira, justificando, segundo o princípio da universalidade, a tributação dos ganhos no momento de sua ocorrência.

Ao constituir pessoa jurídica, ou participar de seus quadros societários, a empresa brasileira adquire outra qualificação jurídica frente

à estrangeira. Participa de seus ganhos (lucros) nos termos da legislação societária e também responde pelos prejuízos de acordo com essa participação. A empresa brasileira é sócia da estrangeira, e o capital aí investido pode, ou não, produzir acréscimo patrimonial tributável pelo imposto de renda.

6. Conquanto distintas as pessoas jurídicas, as variações patrimoniais ocorridas nas controladas ou coligadas atingem as controladoras/coligadas, porque registrada, no balanço patrimonial destas, a participação societária naquelas.

Segundo o art. 179, III, da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), aplicável às demais sociedades⁶, as empresas deverão registrar em sua contabilidade, sob a rubrica “investimentos” no “ativo permanente”, as “participações permanentes em outras sociedades”⁷.

6 Observação relativa ao novo código civil e à aplicação da Lei das S.As em relação às novas sociedades.

7 Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Estas *participações*, como todo elemento do ativo, serão avaliadas e reajustadas segundo os critérios previstos no art. 183 do mesmo diploma legal:

“Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos;

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

§ 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Os arts. 248 a 250, excepcionados pelo art. 183, III, dispõem sobre a

“avaliação de investimento em coligadas e controladas”:

Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia

contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Demonstrações Consolidadas

Art. 249. A companhia aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas nos termos do artigo 250.

Parágrafo único. A Comissão de Valores Mobiliários poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação, e:

a) determinar a inclusão de sociedades que, embora não controladas, sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia;

b) autorizar, em casos especiais, a exclusão de uma ou mais sociedades controladas.

Normas sobre Consolidação

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

§ 1º A participação dos acionistas controladores no patrimônio líquido e no lucro líquido do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração consolidada do resultado do exercício.

§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.

§ 3º O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.

§ 4º Para fins deste artigo, as sociedades controladas, cujo exercício social termine mais de 60 (sessenta) dias antes da data do encerramento do exercício da companhia, elaborarão, com observância das normas desta Lei, demonstrações financeiras extraordinárias em data compreendida nesse prazo.

Do conjunto dessas normas tira-se nítido a existência de dois regimes de avaliação de investimentos: o método de custo e o método de equivalência patrimonial, este aplicável apenas aos investimentos relevantes, assim definidos pelo art. 247, parágrafo único:

“Art. 247. As notas explicativas dos investimentos relevantes devem conter informações precisas sobre as sociedades coligadas e controladas e suas relações com a companhia, indicando:

I - a denominação da sociedade, seu capital social e patrimônio líquido;

II - o número, espécies e classes das ações ou quotas de propriedade da companhia, e o preço de mercado das ações, se houver;

III - o lucro líquido do exercício;

IV - os créditos e obrigações entre a companhia e as sociedades coligadas e controladas;

V - o montante das receitas e despesas em operações entre a companhia e as sociedades coligadas e controladas.

Parágrafo único. Considera-se relevante o investimento:

a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia;

b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia.”

6.1. O método de custo “baseia-se no fato de que a empresa investidora registra somente as operações ou transações baseadas em atos formais, pois, de fato, os dividendos são registrados como receita no momento em que são declarados e distribuídos, ou provisionados pela empresa investida. Dessa forma, no método de custo não importa a geração efetiva dos lucros ou reservas, mas as datas e os atos formais de sua distribuição. Assim, deixa-se de reconhecer na empresa investidora os lucros e reservas gerados e não distribuídos pela coligada ou controlada.”⁸

6.2. A equivalência patrimonial baseia-se no “fato de que os resultados e quaisquer variações patrimoniais de uma controlada ou coligada devem ser reconhecidos (contabilizados) no momento de sua geração, independentemente de serem ou não distribuídos.”⁹

“Há assim um registro concomitante do resultado na “sociedade-filha” e na “sociedade-mãe”. Daí dizer que a investidora apropria, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído.”¹⁰

Por força do art. 248 da Lei nº 6.404/1976, a participação societária registrada na controladora/coligada será corrigida de acordo com a variação patrimonial havida na controlada/coligada, de acordo com o percentual da participação societária em relação ao seu patrimônio líquido, e a contrapartida deste lançamento implica receita não-operacional na contabilidade da controladora/coligada no Brasil:

“No método da equivalência patrimonial a conta de investimentos será igual ao valor do Patrimônio Líquido da

8 IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE Ernesto. *Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações (aplicável às demais sociedades)*. FIPECAFI. 5ª Ed. São Paulo: Atlas. 2000. p. 139

9 IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE Ernesto., *op. cit.* p. 139

10 CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. Vol. 4, tomo II. São Paulo: Saraiva. 1998. p.50

coligada ou controlada, proporcional à participação em seu capital. Assim, se uma investidora tiver, digamos, 30% do capital de uma coligada, a conta de investimentos na investidora deverá ser, a cada encerramento de Balanço, igual a 30% do Patrimônio Líquido da coligada nas respectivas datas. Se o valor do patrimônio da coligada aumentar ou diminuir, haverá um aumento ou diminuição proporcional correspondente na conta de investimento da investidora.”¹¹

Em uma planilha, esta variação poderia ser assim demonstrada:

	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4
Resultado exercício da controlada (variação do PL)		20.000	(10.000)	50.000
Percentual do PL da controlada	50%	50%	50%	50%
Investimento da controladora	1.000.000	1.010.000	1.005.000	1.030.000
Variação na controladora		10.000	(5.000)	25.000

A contrapartida do lançamento contábil relativo à equivalência patrimonial (investimentos) ocorre na conta de resultado (receita ou despesa) e atinge diretamente o lucro líquido do exercício no balanço da própria controladora/coligada no Brasil, independentemente do ingresso (recebimento) dos lucros ou dividendos. Aliás, por ocasião do recebimento dos lucros ou dividendos, não haverá alteração do resultado contábil, mas redução do valor do investimento com a correspondente contrapartida no caixa (acréscimo), consoante frisa **MODESTO CARVALHOSA**:

“Se a sociedade investidora registra a parte que lhe cabe do lucro da sociedade investida em seu resultado do exercício social em que ele é gerado, não pode contabilizar o respectivo dividendo, recebido posteriormente, também como resultado.

11

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE Ernesto., *op. Cit.* p. 147.

Assim, o dividendo recebido de empresa avaliada por equivalência patrimonial não é receita para a sociedade investidora beneficiada, mas recebimento de um direito anteriormente registrado na forma de receita de equivalência patrimonial.

Por isso, a sociedade investidora, quando recebe dividendo de sociedade investida cujo investimento será avaliado por esse método registra-o mediante incremento na disponibilidade e decréscimo na conta de investimento (do ativo permanente). Trata-se de mudança qualitativa no ativo, sem que este se altere no seu total e, conseqüentemente, sem que se altere seu patrimônio líquido. Não há, assim, resultado a registrar.”¹²

Contabilmente, o regime adotado é o de “*competência*”, princípio legal da linguagem contábil que exige o registro das receitas e despesas de acordo com o período a que se relacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento, nos termos do art. 9º da Resolução nº 750, de 29.12.1993, do Conselho Federal de Contabilidade:

“Art. 9º. As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

§ 2º. O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º. As receitas consideram-se realizadas:

I- nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo,

12 in ob. Cit. p. 72/73

quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II- quando do desaparecimento, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros.”

6.3. Em resumo, as variações dos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial repercutem no resultado (lucro ou prejuízo) da controladora/coligada já no exercício em que apuradas no exterior, ao passo que, nos investimentos sujeitos à avaliação e reajuste pelo regime de custo, a repercussão somente se dá por ocasião do recebimento da distribuição do lucro ou dividendo.

Há acréscimo patrimonial, em relação aos investimentos relevantes, na época do fechamento do balanço da empresa no exterior (pelo regime de competência), pois a conta em que são registrados no ativo sofre aumento que reflete no resultado do exercício (gerando lucro).

Poderia o legislador adotar este momento como aspecto temporal da regra matriz do imposto sobre a renda incidente sobre os lucros auferidos no exterior?

Entendo que sim.

7. Pela equivalência patrimonial, apoiada no art. 248 da Lei 6.404/1976 e no regime contábil (regime de competência), o lucro auferido pela controlada/coligada no exterior repercute no resultado da empresa no Brasil, aumentando até o valor por distribuir aos sócios.

O fato de não ocorrer ingresso no caixa da empresa não desnatura o rendimento. Há aí disponibilidade jurídica, passível de tributação pelo imposto sobre a renda, posto que sem efetiva distribuição dos lucros pela empresa no exterior.

Pela pertinência, relevo a lição de **ALCIDES JORGE COSTA**, constante do relatório geral das “XI Jornadas do Instituto Latino Americano de Direito Tributário”, realizadas no Rio de Janeiro, em 1983:

“Cabe, portanto, indagar o que é disponibilidade antes de perguntar-se o que significa “econômica e “jurídica”. Disponibilidade é a qualidade do que é disponível. Disponível é aquilo de que se pode dispor. E entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar. Assim, quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc.

Parece importante esta conceituação inicial pois ela afasta, desde logo, a tributação de renda virtual ou ainda não realizada. Assim, a valorização de imóveis não pode ser tributada senão quando a renda dela decorrente possa ser utilizada, empregada etc., o que só acontece quando ela deixar de ser virtual e se torna efetiva, como numa alienação do imóvel. Ou, em se tratando de sociedade, através de uma reavaliação, em que a disponibilidade ocorre indiretamente, através das ações que o acionista recebe gratuitamente.” (*Imposto sobre a renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. Revista de Direito Tributário nº 40. Ano 11, São Paulo: Revista dos Tribunais. abril-junho de 1987. p.105*)

O exemplo ventilado ilustra bem, nas alternativas, o conceito de disponibilidade econômica e jurídica.

No primeiro caso, o de valorização de fato do imóvel sem nenhuma repercussão nos registros da pessoa, tem-se mera expectativa de renda, ou renda *virtual*, que somente se atualiza com a venda do imóvel. No segundo, registrada esta valorização na contabilidade da sociedade pelo método da reavaliação de ativos, o patrimônio da pessoa jurídica sofre acréscimo (ganho) ainda antes da venda. Naquela hipótese, haveria, com a venda, disponibilidade econômica, associada ao regime contábil de caixa; nesta, disponibilidade jurídica decorrente do regime de competência.

ALCIDES JORGE COSTA conclui:

“Até aqui foram examinados os conceitos de jurídico e de econômico assimilados, respectivamente, aos sistemas de caixa e de competência. Uma contribuição trazida a este Congresso entende que disponibilidade jurídica é a que resulta de ato regulado pelo Direito e que disponibilidade econômica é a que resulta de ato não regulado pelo Direito ou de ato ilícito.

A conclusão que se pode tirar do exame das diversas legislações é que não parece tão relevante distinguir a disponibilidade jurídica da econômica uma vez que, em existindo disponibilidade de qualquer dos dois tipos, a tributação torna-se possível. O que, de fato, pode dar margem a cogitações é o conceito mesmo de disponibilidade. Haverá disponibilidade quando um rendimento é percebido através de recebimento de um título de crédito a prazo? Em tese, parece não haver dúvida de que é possível considerar-se percebido o rendimento quando do recebimento de um título desta natureza, uma vez que o título é, em si mesmo um valor realizável, quando dotado da característica de transferibilidade. Isto é evidente quando se considera que as diversas legislações adotam, para o cálculo do lucro tributável das pessoas jurídicas o sistema contábil de competência. Assinale-se, porém, ser desaconselhável que a lei tribute rendimentos de pessoa física que não tenham sido percebidos em dinheiro ou creditados com exigibilidade imediata. Os inconvenientes da tributação da pessoa física pelo sistema de competência são tão evidentes que dispensam maiores considerações. Basta lembrar que um empregado que não recebesse seus salários seria tributado da mesma forma.” (*in. ob. cit.* p. 106/107)

No caso, tem-se a mesma sistemática. Em relação aos investimentos sujeitos à avaliação pelo método de custo, o lucro produzido pela empresa no exterior é *virtual* em relação à empresa nacional até o momento em que seja efetivamente pago ou creditado, pois submetido ao regime de caixa. Enquanto aos investimentos sujeitos ao método de

avaliação pela equivalência patrimonial, o lucro revelado no exterior repercute no resultado da empresa brasileira no mesmo exercício em que se produziu, independentemente de pagamento ou crédito, pois vinculados ao regime de competência.

No momento em que forem distribuídos os lucros relativos aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o resultado da empresa no Brasil não será modificado, de modo que não se pode cogitar de tributação.

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 deslocou o momento da incidência do imposto, adotando, dentre os regimes de caixa e de competência, este último. Não firmou presunção, mas definição de novo aspecto temporal para a regra matriz de incidência.

Mas tal deslocamento somente convém aos investimentos avaliados por esse regime e dentro dos limites do reflexo produzido pelo lucro.

Conforme exposto, no método de equivalência patrimonial, os parâmetros de reajustes são: i) a variação no patrimônio líquido da empresa controlada/coligada; ii) o percentual de participação nesse patrimônio.

Como o patrimônio líquido da empresa no exterior é composto por outras contas contábeis, e não apenas pelo resultado do exercício, a variação poderá ser decorrente de outros acréscimos, não só do lucro do período.

Nesse sentido, a interpretação conforme à Constituição, que estou a propor, restringe-se ao acréscimo patrimonial sofrido pelo investimento relativo ao lucro auferido pela controlada/coligada no exterior, facilmente identificável em termos contábeis e passível de prova mediante apresentação do balanço da empresa do exterior.

8. Quanto ao precedente invocado (RE 172.058, rel. Min. MARCO AURÉLIO), suponho que suas razões não se aplicam à espécie.

O cenário, ali, era muito parecido com o que se descortina aqui, mas a relação peculiar que se estabelece entre os patrimônios das controladoras/coligadas e das controladas/coligadas distingue este caso

do anterior.

No precedente, discutiu-se a constitucionalidade da tributação pelo imposto sobre a renda dos lucros distribuídos aos acionistas, quotistas ou sócios individuais, no momento do fechamento do balanço, independentemente de seu efetivo pagamento.

Prevaleceu o entendimento preconizado no voto do Min. **MARCO AURÉLIO**, lastreado no controle da distribuição dos lucros: se houvesse controle acionário ou obrigatoriedade contratual da distribuição, seria constitucional tal exigência, como sucede às firmas individuais e às sociedades por quotas cujos contratos previam tal distribuição; se, no entanto, os sócios não tivessem poder decisório sobre o pagamento dos lucros, seria inconstitucional a exigência, como se dá em relação aos acionistas das sociedades anônimas.

Eis a ementa:

“IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35¹³ da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43

13 Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.

do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização.”

Naquela oportunidade, a *disponibilidade econômica ou jurídica* foi atrelada ao poder de controle, entendendo-se que, embora apurados em pessoas jurídicas distintas e independentes¹⁴, seriam os lucros considerados *disponíveis* pela acionista que detivesse tal poder de mando.

O mesmo argumento tomou-o o voto da Min. **ELLEN GRACIE**, na presente ação.

Data maxima venia, penso que a individualização do patrimônio das pessoas jurídicas não lhes autoriza a desconsideração da personalidade jurídica sem prova de abuso ou fraude.

Tal é a razão por que o lucro produzido por empresa controlada/coligada no exterior somente pode ser tributado na controladora/coligada no Brasil, quando lhe redunde em acréscimo patrimonial, e isso ocorre, por imposição da Lei nº 6.404/1976, nos

14 “Os lucros apurados em balanço de pessoa jurídica integram o patrimônio desta e não dos sócios, já que estes, considerados isoladamente, deles não dispõem, quer sob o ângulo econômico, quer, até mesmo, sob o jurídico.” (trecho do voto do Min. **MARCO AURÉLIO**)

“...o conceito de renda está a depender do ingresso do direito respectivo no patrimônio do credor. Não pode haver imposto sobre renda alheia e, com relação aos acionistas, pelo menos enquanto não se faz a destinação do lucro, esse imposto incide sobre renda alheia, isto é, sobre a da sociedade anônima, não podendo, penso eu, também se pretender a desconsideração de personalidade jurídica, numa hipótese onde não se cogita da prática de fraude tributária.” (trecho do voto do Min. **OCTAVIO GALLOTI**)

investimentos sujeitos ao método de equivalência patrimonial.

O fato de a legislação não prever então incidência do IR sobre o resultado decorrente de equivalência patrimonial dos investimentos em controladas e coligadas no exterior não impedia nem impede que viesse a prevê-lo.

A legislação anterior (Lei nº 9.532/97) tomava como momento da ocorrência do *fato gerador* o do pagamento ou crédito dos lucros (disponibilidade econômica e regime de caixa). Ora, o art. 74 da MP 2.158-35 deslocou-o para o momento do fechamento do balanço no exterior (disponibilidade jurídica e regime de competência), de acordo com o sistema constitucional tributário em relação aos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial.

9. Como o lucro produzido no exterior pela controlada/coligada repercute no resultado da controladora/coligada no Brasil, aumentando-lhe o patrimônio, atende-se ainda ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88), porque há incremento no lucro passível até de distribuição aos sócios da empresa controladora/coligada no Brasil.

10. Quanto às medidas unilaterais ou bilaterais tendentes a evitar dupla tributação internacional sobre rendimento produzido no exterior, as regras por aplicar continuam as mesmas, alterando-se-lhes apenas o momento da incidência: do pagamento, para o da apuração/registro, ou seja, do regime de caixa, para o regime de competência.

11. Quanto a incompatibilidade do § único do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 com os princípios da irretroatividade e da anterioridade, inculpidos no art. 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal, tem razão a autora.

Aquela norma prescreve que *“os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor”*.

Como já visto, antes da edição da Medida Provisória nº 2158-35/2001, os lucros auferidos no exterior por empresas controladas/coligadas sujeitavam-se à tributação pelo imposto sobre a renda no momento do efetivo pagamento (Lei 9.532/1997).

As controladoras/controladas no Brasil registraram os acréscimos patrimoniais havidos até esse período e os submeteram à tributação pelo regime de caixa (por ocasião do efetivo recebimento), porque o acréscimo patrimonial decorrente demandou reajuste do investimento pelo método de equivalência patrimonial relativo ao lucro havido no exterior não configurava, então, *fato gerador* do imposto sobre a renda, que estava apenas no efetivo recebimento. Logo, não pode a legislação posterior atingi-los sem ofensa ao princípio da anterioridade, que é expresso ao vedar a exigência de tributos “*em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*” (art. 150, III, “a”, da CF/88).

A respeito, suposto averbe de totalmente inconstitucional o *caput* do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, anota **ALBERTO XAVIER**:

“O Código Tributário Nacional – que tem eficácia de lei complementar – resolveu todas as dúvidas que a aplicação do referido princípio poderia ensejar, desenvolvendo a específica função privativa das leis complementares, que é a de regularem as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, inciso II, da Constituição), ao estabelecer:

a) que o critério definidor da aplicação retroativa das leis é o momento da ocorrência do *fato gerador*, dispondo no art. 144 que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”, sendo apenas permitida a aplicação de legislação posterior à ocorrência do fato gerador caso esta tenha “instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros”;

b) que “o *fato gerador* da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114);

c) que o *momento da ocorrência do fato gerador*, ou seja, o aspecto temporal da hipótese de incidência, deve ser determinado de acordo com o art. 116, segundo o qual “salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos: I- tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”;

d) que a legislação tributária não se aplica a *atos geradores passados*, aplicando-se porém “imediatamente aos fatos geradores *futuros* e aos *pendentes*, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não estaria completa nos termos do art. 116” (art. 105).” (*Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2004. p. 486)

Nem se alegue que a modificação do aspecto temporal da regra matriz de incidência (momento da ocorrência do fato gerador) não significaria instituição de tributo, porque, no caso, deveras há instituição de tributo em relação aos lucros auferidos no exterior até 31 de dezembro de 2001 e ainda não remetidos à controladora/coligada no Brasil, mediante a presunção legal de que tais lucros seriam disponibilizados até 31 de dezembro de 2002.

Em relação a esses lucros deve observada a legislação vigente à época, de modo que o reajuste produzido no resultado da empresa brasileira que, nos termos supra expostos (equivalência patrimonial), não foi tributado, não poderá sê-lo retroativamente.

11.1. Por outro lado, pelo princípio da anterioridade¹⁵ previsto no art.

15 Como a Medida Provisória nº 2158-35 de 24 de agosto de 2001 é anterior à EC 32 de 12 de setembro de 2001 não se lhe aplica o § 2º do art. 62 da Constituição Federal com a

150, III, “b”, em relação ao imposto sobre a renda, e, no art. 195, § 6º, em relação às contribuições sociais, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 somente poderá produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002 quanto ao imposto sobre a renda, e, de noventa dias após sua publicação, para a Contribuição Social sobre o Lucro (24 de novembro de 2001) (**ADI 1.417/DF**, Rel. Min. **OCTAVIO GALLOTTI**; **RE 232.896**, Rel. Min. **CARLOS VELLOSO**).

Noutras palavras, após primeiro de janeiro de 2002, quanto ao imposto sobre a renda, e, após 24 de novembro de 2001, quanto à Contribuição Social sobre o Lucro, os lucros auferidos pelas controladas/coligadas no exterior, sujeitas ao método de avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial, são tributados nos termos da MP 2.158/2001.

Os fatos havidos antes desses períodos submetem-se à legislação anterior, por obra dos princípios da irretroatividade e da anterioridade (arts. 150, III, “a” e “b”, e 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988).

12. Em resumo, entendo, em interpretação conforme, que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 se aplica apenas em relação aos investimentos considerados relevantes (em coligada ou controlada no exterior), nos termos dos arts. 247, 248 e ss. da Lei nº 6.404/76, e, como tais, sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, porque existente o elemento de conexão entre o eventual lucro produzido no exterior e a pessoa jurídica situada no Brasil, sujeita à tributação pelo imposto sobre a renda.

Mas advirta-se que, por envolver outras contas do patrimônio líquido e, até variações cambiais ativas e passivas (decorrentes da diferença de câmbio no período), não é todo resultado (ganho) oriundo de avaliação por equivalência patrimonial que pode incluir-se na base de cálculo do imposto sobre a renda, mas apenas aquele advindo do lucro produzido no exterior.

redação dada por este último veículo legislativo.

17/08/2011

TRIBUNAL PLENO

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

DEBATE

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Mas que não vai alterar ...

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Pois é. Quanto à procedência, já não há possibilidade de alteração do resultado, salvo mudança de voto, reconsideração de voto.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - De improcedência, sim, mas, quanto à procedência, já não há possibilidade, a menos que haja reconsideração de voto, porque nós temos quatro.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Então, não há problema nenhum, vamos aguardar.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Estamos a atuar com menos um. Isso complica. Aguardemos, de qualquer forma, o ministro Joaquim.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.



O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – É que o processo é objetivo, revela uma ação direta de inconstitucionalidade.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Agora, já com a nova composição. É que temos um, dois, três, quatro votos irreduzíveis, dos Ministros que deixaram a Corte, nesta ação direta.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – De início, cabe aguardar a presença do ministro Joaquim Barbosa. Vamos pensando na solução para o impasse.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Ótimo. Então vamos proclamar o resultado provisório, que é o de aguardar o retorno da licença do Ministro Joaquim Barbosa, para que profira o voto faltante nesta ADI nº 2.588.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Nem o próximo integrante poderá participar, porque a ministra Ellen Gracie, ocupando a cadeira vaga, já votou. Para declarar quer a inconstitucionalidade, quer a constitucionalidade, são necessários seis votos em um sentido ou noutro. Extinção do processo sem julgamento de mérito?





PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADV.(A/S) : GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 24.02.2005.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, julgando procedente a ação, no que foi acompanhado pelo Senhor

Supremo Tribunal Federal



Ministro Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Carlos Britto. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não participou da votação a Senhora Ministra Cármen Lúcia por suceder ao Senhor Ministro Nelson Jobim, que proferira voto. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.09.2006.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski que, na linha dos votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, julgava procedente a ação para dar interpretação conforme ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarava a inconstitucionalidade do artigo 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau que, acompanhando a linha do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim, julgava improcedente a ação, também para dar interpretação conforme à Constituição, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25.10.2007.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Ayres Britto, julgando improcedente a ação direta para dar interpretação conforme ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Cezar Peluso (Presidente), e o voto do Senhor Ministro Celso de Mello, julgando-a procedente para dar interpretação conforme ao § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, o julgamento foi suspenso para colher o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 17.08.2011.

Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Luiz Fux.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/ Luiz Tomimatsu
Secretário

03/04/2013

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

VOTO - VISTA

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA: Trata-se de dois recursos extraordinários (art. 102, III, *a* da Constituição) e de uma ação direta de inconstitucionalidade em que se discute a validade do regime de tributação da participação nos lucros e nos resultados devida às empresas brasileiras pelas empresas no exterior por elas controladas ou coligadas.

O RE 611.586 foi interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR. MP Nº 2.158-35/2001.

1. Nos termos do disposto no art. 153, III, da CF/88, e no art. 43 do CTN, o âmbito material de incidência do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

2. A MP n.º 2.158-35/2001, ao adotar como momento em que se considera disponibilizada a renda a data do balanço em que os lucros tenham sido apurados na controlada, independentemente do seu efetivo pagamento ou crédito, não maculou a regra-matriz da hipótese de incidência do Imposto de Renda contida no caput do art. 43 do CTN. A valorização do investimento da empresa controladora configura acréscimo patrimonial sujeito à incidência tributária, visto que com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente tanto a disponibilidade

econômica da renda, que se incorpora em seu patrimônio, acrescentando-lhe valor, como a disponibilidade jurídica da renda, pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda”.

Já o RE 541.090 foi interposto de acórdão também prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA DA RENDA. PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIAS. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. CTN, ART. 43, CAPUT E § 2º. MP Nº 2.158-35/2001, ART. 74. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 213/2002, ART. 7º, § 1º.

1. O art. 74 da MP nº 2.158-35, ao considerar a mera apuração do lucro líquido pela empresa coligada ou controlada sediada no exterior como símbolo de aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica, está divorciado da regra-matriz da hipótese de incidência do tributo, contida no caput do art. 43 do CTN.

2. O § 2º do art. 43 do CTN há de ser interpretado em conformidade com o caput. O conceito jurídico de renda, essa enquanto apta a ser tributada, não pode ser dissociado do próprio momento da aquisição de sua disponibilidade, uma vez que ambos estão imbricados à idéia de acréscimo patrimonial. Não ocorrendo a remessa do lucro auferido no exterior à impetrante, ou ainda, qualquer outro ato jurídico que configure disponibilidade sobre tal montante, não se verifica o acréscimo patrimonial.

3. Carece de respaldo legal o argumento de que o resultado positivo implicou acréscimo patrimonial à pessoa

jurídica coligada ou controladora. Os resultados positivos apurados não implicam automaticamente aumento nominal do valor das ações, tampouco do número de ações representativas do capital social. O balanço patrimonial reflete um fato econômico, que, todavia, não se sobrepõe ao regramento jurídico que determina formalidades para a mudança do capital social e do número e do valor nominal das ações.

4. É flagrante o desrespeito aos princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade tributárias, porquanto o parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35 alcança situações de fato ocorridas antes do início da vigência da MP, bem como os lucros auferidos no exterior no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei.

5. O art. 7º, § 1º, da IN nº 213/2002, da SRF, que determina a adição, à base de cálculo do IR e da CSL, dos resultados positivos da equivalência patrimonial em investimentos no exterior, não está determinando a incidência de IR e CSL somente sobre os lucros, mas atingindo investimentos ainda não realizados, em nítido descompasso com o art. 74 da MP nº 2.158-35.

Por fim, a ADI 2.588 foi ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria – CNI contra o art. 74 da MP 2.158-35/2001 e contra o art. 43, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN, com a redação dada pela LC 104/2000.

Os dispositivos impugnados têm a seguinte redação:

Medida Provisória nº 2158 - 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 .

Art. 074 - Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL , nos termos do art. 025 da Lei nº

9249 , de 26 de dezembro de 1995 , e do art. 021 desta Medida Provisória , os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados , na forma do regulamento .

Parágrafo único - Os lucros apurados por controladora ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002 , salvo se ocorrida , antes desta data , qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor .

Lei Complementar nº 104 , de 11 DE janeiro de 2001 .

Altera dispositivos da Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional .

Art. 001 º - A Lei nº 5172 , de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional , passa a vigorar com as seguintes alterações :

"Art. 043 - (. . .)"

"§ 002 º - Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior , a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade , para fins de incidência do imposto referido neste artigo." (AC)

Em síntese e em todos os três processos, os contribuintes ou seus representantes sustentam que a Constituição somente permite a tributação de lucros ou de proventos se houver efetiva disponibilidade jurídica ou econômica dos respectivos valores (art. 143, III da Constituição). Em sentido incompatível, a legislação impugnada fixa artificialmente o dia 31 de dezembro de cada ano como o momento em que essa disponibilização ocorre, independentemente de qualquer ato jurídico ou econômico pertinente.

Já a União sustenta que a antecipação do critério temporal de incidência do imposto para o momento em que os lucros são apurados pela empresa controlada ou coligada no exterior não viola a regra da

irretroatividade, a regra da anterioridade e nem os limites impostos pela competência tributária aos conceitos de “renda”, de “proventos” e da respectiva “disponibilidade jurídica ou econômica”. Segundo entende a União, o objetivo da norma é tão-somente fechar uma “brecha” utilizada em planejamento tributário para reduzir o montante do Imposto de Renda devido por empresas sediadas no Brasil.

Em especial, as razões recursais ressaltam preocupação com as empresas de “existência meramente jurídica [...], constituídas com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação de tributos [...], conhecidas [como] empresas de gaveta, meras caixas postais, destituídas de substância econômica” (fls. 502 do RE 541.090).

Prossegue a União, afirmando que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 criou presunção legal, que permite à autoridade fiscal reconhecer que no último dia do exercício todas as condições para “aquisição virtual”, isto é, jurídica, do lucro ocorreram (fls. 508 do RE 541.090).

Em abono à tese sufragada, a União registra que um dispositivo da legislação empresarial, o Método de Equivalência Patrimonial, determina a apuração e o registro contábil dos valores devidos pelas controladas ou coligadas estrangeiras, às suas controladoras ou coligadas nacional, da forma como determinado pela MP 2.158-35/2001.

Na ADI 2.588 o procurador-geral da República opinou sobre a constitucionalidade dessa modalidade de apuração do Imposto sobre a Renda.

Para sintetizar o quadro processual, registro que no julgamento da ADI 2.588 foram proferidos **dez votos**, com as seguintes orientações:

- a) **Um voto** pela parcial inconstitucionalidade do texto impugnado, circunscrita às empresas coligadas, da eminente Ministra Ellen Gracie;
- b) **três votos** pela constitucionalidade do texto impugnado, no que se referisse às empresas submetidas à técnica societária do Método da Equivalência Patrimonial, proferidos pelos Ministros Nelson Jobim, Eros Grau e César Peluso (este último com particularidades);

c) **quatro votos** pela inconstitucionalidade da norma de presunção absoluta (art. 74 da MP 2.158-35/2001), com a interpretação conforme do art. 43, § 2º do CTN para excluir qualquer sentido que permitisse a tributação dissociada da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos, proferidos pelos Ministros Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello;

d) **Um voto** pela constitucionalidade incondicional dos dispositivos, respeitadas outras normas potencialmente aplicáveis, como os tratados internacionais para evitar dupla tributação, e ainda mantida a possibilidade de discussão sobre alguns elementos que não seriam componentes do conceito de renda, como a variação cambial positiva, da lavra do Ministro Ayres Britto;

e) O Ministro Gilmar Mendes se declarou impedido.

A repercussão geral da matéria foi reconhecida no RE 611.586-RG. É a síntese do estado em que se encontra a discussão.

Passo ao voto.

Senhores ministros, a grande quantidade de pedidos de vista e de soluções diversas colhidas no curso da ADI 2.588 sugere se tratar de tema de alta complexidade. Sem prejuízo das relevantes questões constitucionais levantadas em cada uma das manifestações precedentes, que podem se projetar para outros campos além do Direito Tributário, lembro que a litigiosidade aguerrida é um traço relativamente comum das demandas tributárias. Nesse contexto, parece-me crucial deixar de lado as filigranas próprias da hermética legislação tributária para focar as ligações que o tema tem em relação aos valores fundamentais da Constituição.

Discutimos se a legislação do IRPJ pode definir o momento no qual se considera que as empresas estrangeiras disponibilizam lucros às empresas coligadas ou controladoras domiciliadas no Brasil, independentemente da efetiva distribuição econômica ou da deliberação

jurídica dos respectivos órgãos de gestão.

Até o momento há três principais linhas de orientação propostas neste Plenário, no julgamento da ADI 2.588.

Segundo entendeu a eminente relatora da ADI 2.588, Ministra Ellen Gracie, somente há disponibilidade jurídica do lucro em trinta e um de dezembro de cada ano para as empresas controladoras, pois a gestão das empresas coligadas não fica ao exclusivo arbítrio da contribuinte brasileira.

Em sentido diverso, sustentou-se que antecipação do marco temporal necessário à caracterização da disponibilidade do lucro seria constitucional para as empresas brasileiras sujeitas à avaliação de patrimônio pelo método de equivalência, o MEP. Assim se manifestaram os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau e César Peluso.

Por fim, a terceira linha à qual me referi afastou integralmente a constitucionalidade das normas impugnadas, por entender que somente há disponibilidade jurídica do lucro após a deliberação societária para distribuí-los. Assim, a antecipação do critério temporal é inconstitucional independentemente do tipo de vínculo societário mantido com a empresa distribuidora dos lucros. Essa posição foi subscrita pelos Ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Sepúlveda Pertence e Celso de Mello.

Todas as manifestações precedentes são relevantes, pois elas revelaram aspectos complementares de um mesmo problema constitucional. Assim, a solução proposta pela eminente Ministra Ellen Gracie honra a jurisprudência tradicional desta Suprema Corte, densamente baseada na separação da competência tributária de acordo com os critérios materiais das regras de incidência. Já o Ministro Nelson Jobim expôs a ligação que um dos métodos de apuração contábil impostos pela legislação societária poderia ter sobre a formação do conceito legal de disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou de proventos.

Peço licença aos pares para propor uma solução fundada num aspecto constitucional que me parece ter precedência sobre o controle da incidência tributária motivado exclusivamente pela partilha de

competência segundo os critérios materiais, tanto quanto sobre a interpretação do conceito de renda conforme as disposições da legislação contábil-societária.

No cerne do debate, há duas questões constitucionais de maior relevância. A primeira delas é se o alegado temor de abuso com vistas à evasão ou a à elisão fiscal autorizariam o Estado a atalhar o devido processo legal. Em seguida, devemos saber se a interpretação do texto constitucional pode evoluir para acompanhar as mudanças sociais e, com isso, garantir certas expectativas fiscais.

Para responder a ambas as questões, inicio com uma constatação bastante simples: inexistente qualquer relação necessária entre o dia 31 de dezembro de cada ano e a disponibilização de recursos provenientes de participações nos lucros e nos resultados de investimentos. Nem mesmo os tortuosos jogos de palavras com as expressões “disponibilidade econômica” e “disponibilidade jurídica” são capazes de escamotear essa dissociação.

Colocados em termos diretos, o argumento da União tem a seguinte síntese: “diante da alta probabilidade de evasão ou de elisão, e considerada a dificuldade de fiscalização, a tributação será ampla, irrestrita e imotivada”. Em especial, “imotivada”, pois a autoridade fiscal não precisa argumentar, nem provar, ter ocorrido a disponibilização jurídica, nem econômica, da participação nos resultados. A um só tempo o ato plenamente vinculado do lançamento é trivializado e todo contribuinte é considerado um presumido sonegador.

A declaração pura e simples (*tout court*) de constitucionalidade de texto que permitisse à autoridade fiscal presumir linearmente o intuito de evasão nos levaria a uma posição extremamente arriscada, semelhante àquela sugerida pelo professor da Faculdade de Direito de Columbia Tim Wu: a de que cada um de nós, diariamente, viola sem intenção nem consciência um sem número de normas, devido à complexidade da legislação. Diante desse quadro de inexorável e constante contrariedade legal, prossegue o prof. Wu, há o risco anunciado pelo Justice Jackson, da Suprema Corte dos Estados Unidos, de que as autoridades

governamentais acabariam por escolher arbitrariamente seus réus.

Esse risco é potencializado, porquanto, atualmente, a legislação tributária de nosso país é uma das complexas e impenetráveis do mundo, segundo estudos realizados por entidades como o Banco Mundial (mencionado no RE 564.413 – Pleno), pesquisadores do IPEA^{[1][1][1][1][1]}, entidades representativas dos setores produtivos (e.g., a Fecomércio) e o Núcleo de Estudos Fiscais da FGV/SP^{[2][2][2][2][2]}.

O resultado oposto também é preocupante. A passagem da ênfase econômica da troca local de bens físicos às transações imateriais em todo o globo colocaram desafios importantes às autoridades fiscais.

A propósito, lembro dois exemplos. Na ADI 4.705-MC eu já apontara a dificuldade de partilha equânime da tributação das operações interestaduais nos Estados Unidos da América; situação que originou uma série de leis de mesmo escopo do Protocolo Confaz ICMS 21, informalmente chamadas de *Amazon laws*.

Recentemente, na AC 3.292-MC, aludi à reportagem de conhecido jornal norte-americano sobre a tributação de uma das gigantes de informática da atualidade e que narrava como essa empresa supostamente economizaria “bilhões de dólares em tributos”. Para finalizar, em breve esta Suprema Corte irá examinar se o ISS, incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, pode ser exigido nos contratos de seção de direitos de uso ou autorais, típicos do setor de software e aplicativos (RE 688.233-RG, rel. min. Luiz Fux).

Entendo que a obsolescência da legislação tributária não pode ser invocada para proteger a evasão fiscal, isto é, os esforços intencionalmente fraudulentos para ocultar fatos jurídicos tributários. A boa-fé do contribuinte é a contrapartida do devido processo legal para a autoridade fiscal. Em síntese, a autoridade fiscal não pode simplesmente presumir que o contribuinte esteja intencionalmente se esquivando do pagamento do tributo devido, ao mesmo tempo em que o contribuinte não pode dolosamente ocultar os fatos jurídicos que geram as obrigações tributárias.

A Constituição consagrou o devido processo legal material (art. 5º,

LIV), o princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I) e o direito à propriedade (art. 5º, *caput*). Esses marcos constitucionais condicionam a atuação das autoridades fiscais de todos os níveis, impedindo-as de utilizar ficções ou presunções imoderadas, desproporcionais ou cuja única justificativa seja a facilitação do trabalho do agente público. Em especial, anoto inexistir óbice técnico intransponível à atuação precisa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que dispõem dos meios adequados para aferir se o contribuinte nacional detém a disponibilidade jurídica ou econômica dos lucros efetivamente distribuídos pela empresa estrangeira.

Peço vênua também para rejeitar a invocação do MEP para dar solução satisfatória ao caso.

Trata-se de um tema mais árido, mas que procurarei expor de modo direto.

O MEP está previsto na Lei das Sociedades por Ações e ele tem por objetivo registrar contabilmente o reflexo do lucro auferido ou do **prejuízo** sofrido pela empresa em que se investiu (a estrangeira controlada ou coligada) na perspectiva patrimonial da empresa investidora (a contribuinte controladora ou coligada). Trata-se de uma forma de avaliação de investimentos[3][3][3][3][3].

Essa avaliação de investimentos não reflete alterações definitivas nos ingressos patrimoniais do contribuinte investidor. Por exemplo, a legislação tributária proíbe que o **prejuízo** apurado pela empresa estrangeira em que se investiu **reduza** o imposto de renda devido pelo contribuinte investidor (art. 25, § 5º, da Lei 9.249). Se o lucro da empresa estrangeira é suficiente para representar acréscimo patrimonial para o contribuinte brasileiro, a contrapartida de senso comum é o prejuízo representasse decréscimo relevante para efeitos tributários.

Segundo reporta a literatura técnica nacional, a aplicação do MEP às empresas controladas ou coligadas nacionais também é neutra para fins de imposto de renda. Quer dizer, se um contribuinte nacional controla ou está coligado a outra empresa nacional, o MEP não modifica o imposto de renda devido.

É o que dispõe o próprio Regulamento do Imposto de Renda:

DECRETO 3.000/2009:

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

Parece-me que o MEP é útil para mensurar uma **expectativa de aumento patrimonial**, proveniente das relações mantidas com a empresa em que se investiu, mas cuja **confirmação** depende de eventos cuja ocorrência é potencial.

Para ilustrar, sabemos que a legislação brasileira proíbe a distribuição de lucros de contribuintes que possuam débitos tributários. Se o país em que sediada a empresa coligada ou controlada possuir norma semelhante, haverá um obstáculo legal para o acréscimo patrimonial do contribuinte brasileiro, a despeito da apuração dos lucros pela empresa estrangeira.

Assim, parece-me que o MEP não supre a disponibilidade jurídica da participação nos lucros.

Mesmo as distinções entre os regimes de competência e de caixa não validam a presunção absoluta criada pelo texto impugnado.

Aplica-se à apuração do IRPJ o regime de competência. Segundo esse regime, basta a disponibilidade jurídica para caracterizar o ingresso de renda no patrimônio do contribuinte, independentemente do efetivo recebimento da quantia (disponibilidade econômica, essencial à tributação das pessoas físicas).

A propósito, segundo o Princípio Geral de Contabilidade aprovado pelo art. 9º da Resolução CDC 750/1993, “o Princípio da Competência determina que os feitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento”.

Embora o efetivo recebimento dos valores seja irrelevante para incidência do imposto, é imprescindível que ocorra a disponibilidade jurídica. A *disponibilidade jurídica* se caracteriza pela presença de **todos** os elementos do ato ou do negócio jurídico que motivará a transferência dos valores.

Segundo o sistema de legislação empresarial brasileiro, o direito à participação nos lucros da pessoa jurídica depende do cumprimento de alguns requisitos legais, dentre eles a **deliberação da empresa**.

Para exemplificar, a Lei das Sociedades por Ações permite que os lucros da pessoa jurídica sejam reinvestidos na própria empresa (art. 118, § 5º), parcialmente destinados à formação de reserva estatutária (art. 194, III), parcialmente retidos (art. 196) ou aplicados no resgate ou na amortização de ações (art. 44 da Lei 6.404/1976).

Aliás, quanto aos requisitos legais independentes de deliberação do administrador, do sócio ou do acionista, a legislação tributária brasileira expressamente proíbe a distribuição de lucros **se a empresa tiver qualquer débito tributário pendente** (art. 52 da Lei 8.212/1991 e art. 32 da Lei 4.357/1964, com a redação dada pela Lei 11.051/2004).

O encerramento do exercício brasileiro, no último dia de cada ano civil, nada tem de pertinente com o atendimento dos requisitos legais ou com a deliberação da empresa acerca da destinação a ser dada aos lucros. É teoricamente possível que a empresa cruze o ano civil sem distribuir lucros, por restrição legal objetiva ou por lícita deliberação de seus administradores.

É lícito supor que os demais países possuam seus próprios requisitos para legitimar a distribuição do lucro aos sócios ou aos acionistas, inclusive os residentes em outros países, como o Brasil.

Em conclusão, o término do ano civil para fins tributários não pode ser singelamente considerado o momento no qual há a distribuição de

lucros aos sócios ou aos acionistas.

E, ao meu sentir, é incorreta a utilização do MEP para suprir essa dissociação entre o marco escolhido para tributação e a disponibilidade jurídica da renda proveniente dos lucros distribuídos.

Segundo a Lei das Sociedades por Ações, o MEP é a técnica legal utilizada para avaliar o investimento em coligadas ou controladas (art. 248 da Lei 6.404/1976).

Nos termos da normatização realizada pelo Conselho Federal de Contabilidade:

“[...] cumpre lembrar, primeiramente, que a equivalência patrimonial corresponde a uma forma simplificada de consolidação; por meio dela é consolidado no ativo da investidora o valor não de cada ativo e cada passivo da entidade investida, mas apenas seu ativo líquido (patrimônio líquido) na proporção detida pela investidora; e é consolidada no resultado da investidora não cada receita e cada despesa da investida, mas apenas a parte do resultado líquido pertencente à investidora. É reconhecida também no investimento da investidora de forma consolidada (e não em cada ativo e passivo seu) a parte que lhe cabe em cada resultado abrangente registrado pela investida.” (Item 11 da Resolução CFC 1.262/2009).

Esse ajuste permite aumentar a precisão dos registros patrimoniais, sem, contudo, modificar os elementos legais que definem o momento em que surge o dever de distribuir os lucros.

Aliás, segundo Ariovaldo dos Santos e Itamar Miranda Machado, professor titular da FEA-USP e Coordenador dos Cursos de Graduação do IBMEC em MG, respectivamente, o MEP “*consiste em reconhecer os efeitos da variação do patrimônio líquido de cada controlada, coligada e equiparada no exercício social em que ocorre, independentemente de sua realização financeira*” (grifei - Investimentos avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial – Erro na contabilização de dividendos quando existem lucros não realizados. Revista de Contabilidade Financeira da

USP 39, p. 7 – 19. Nov/Dez 2005).

A utilidade do MEP à avaliação do quadro patrimonial da empresa é insuficiente para afastar o requisito constitucional da *disponibilidade jurídica* da renda proveniente da participação de lucros cuja **expectativa** é de **futura** distribuição.

Lembro que a Constituição permite a instituição de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III da Constituição), não sobre a **perspectiva de renda**, nem sobre a **probabilidade** de acréscimo patrimonial.

A propósito, normalmente, a variação de um investimento é neutra para fins de acréscimo patrimonial até que a condição para resgate ocorra. Tome-se o exemplo do mercado de ações. O investimento em um dado “papel” somente poderá ser apurado no momento em que a ação for negociada. Todas as flutuações de preço intermediárias são irrelevantes, pois em nada afetam o patrimônio do investidor. De nada adianta a ação adquirida por R\$ 10 ter atingido preços de R\$ 15, R\$ 50 ao longo do tempo se, no momento em que vendida, o preço da negociação for de R\$ 5. Somente com a **realização** é que se apuram lucros ou prejuízos.

Em sentido semelhante, o argumento pautado pela **possibilidade** de o controlador brasileiro dispor sobre a **distribuição dos lucros** me parece equivocado, com a devida vênia. De acordo com a Constituição, o tributo somente pode incidir sobre a renda **distribuída**, ainda que essa distribuição se satisfaça com o atendimento dos requisitos do negócio jurídico subjacente, sem que seja imprescindível o efetivo pagamento.

Evidentemente, a possibilidade de deliberar pela distribuição não equivale ao próprio ato de alocar os lucros aos seus pretendentes, isto é, a possibilidade de ordenar o pagamento não significa necessariamente que esse pagamento foi ou será ordenado. Por absurdo, se a simples potencialidade oriunda do poder de administrar fosse suficiente para caracterizar a distribuição dos lucros, também teríamos que admitir a sujeição passiva do locador de automóvel ao IPVA, em função da *mera possibilidade de aquisição desse bem*.

Ora, se a legislação *permite* à pessoa com patrimônio suficiente para *adquirir* um veículo optar pela *locação desse bem*, o ente tributante deve respeitar esse direito, sem estender a tributação por meio de ficções.

De modo semelhante, se a pessoa jurídica controlada pode legitimamente optar por não distribuir lucros, a circunstância de a empresa controladora ou coligada nacional se submeter ao MEP não autoriza que essa opção seja desconsiderada em prol da arrecadação como um fim em si mesmo.

Nesse contexto, a sujeição ao MEP para presumir a distribuição dos lucros poderia ser mantida se o objetivo da medida fosse combater a sonegação causada pela distribuição disfarçada dos lucros devidos pelas empresas estrangeiras às controladoras ou coligadas no Brasil.

Da forma como redigido, o texto impugnado excede esse objetivo de modo gravosamente desproporcional, por tratar indiferentemente países com tributação favorecida e países com tributação em patamar normal ou alto.

Também estão ausentes do texto impugnado elementos de diferenciação relevantes, utilizados pelas legislações de inúmeros países europeus para identificar desvios de propósito e, com isso, não apenar negócios legítimos. Por exemplo, a legislação francesa permite a tributação ampla se ficar provado que a empresa controlada não passa de um artifício para evitar a tributação nacional.

Em janeiro de 2012, o Reino Unido iniciou a preparação de uma série de propostas para atualizar suas *CFC Rules*. Em especial, essa iniciativa esboçou três princípios que **afastam** a aplicação do regime das *CFC Rules*:

- a) Capacidade da empresa estrangeira de atuar de forma independente da empresa nacional;
- b) Existência de propósito comercial nas operações realizadas pela empresa estrangeira, de modo a afastar a conclusão de que o único propósito da relação societária é o benefício tributário
- c) Atividades no Reino Unido: “essa condição será caracterizada a não ser que o controle ou a administração dos ativos

ou dos riscos da empresa estrangeira sejam conduzidos significativamente dentro do Reino Unido” (Controlled Foreign Companies – CFC – reform: a Gateway update. Her Majesty’s Treasury – HM Revenue & Customs. Fevereiro de 2012. Disponível em http://www.hm-treasury.gov.uk/d/condoc_cfc_reform_gateway_update.pdf).

Da forma como redigida a norma brasileira, presume-se indistintamente que todas as controladas ou coligadas no exterior têm esse propósito elisivo ou evasivo.

Penso ser plenamente possível conciliar a garantia de efetividade dos instrumentos de fiscalização aos princípios do devido processo legal, da proteção à propriedade privada e do exercício de atividades econômicas lícitas. A presunção do intuito evasivo somente é cabível se a entidade estrangeira estiver localizada em localizadas em países com tributação favorecida, ou que não imponham controles e registros societários rígidos (“paraísos fiscais”). A lista desses países é elaborada e atualizada pela Receita Federal do Brasil, e atualmente encontra-se na IN 1.037/2010. Não há qualquer dificuldade na atualização dessa lista.

Se a empresa estrangeira não estiver sediada em um “paraíso fiscal”, a autoridade tributária **deve argumentar e provar** a evasão fiscal, isto é, a ocultação do fato jurídico tributário ou da obrigação tributária. Essa argumentação e essa prova fazem parte da **motivação** do ato de constituição do crédito tributário, que deve ser plenamente vinculado.

Ante o exposto, conheço da ação direta de inconstitucionalidade e a julgo **parcialmente procedente**, para dar interpretação conforme à Constituição ao art. 74 da MP 2.158-35, de modo a limitar sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas coligadas ou controladas no exterior estejam localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos por “paraísos fiscais”.

É como voto.

[\[1\]\[1\]\[1\]\[1\]\[1\]](#) BARBOSA, Ana Luiz Neves de Holanda. *Sistematização do Debate sobre 'Sistema Tributário'*. Disponível em http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro_debate/2-SistemaTributario.pdf

[\[2\]\[2\]\[2\]\[2\]\[2\]](#) RÊGO, Andressa Guimarães Torquato F. *Reforma Tributária Viável: obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias*. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5hnf/reforma-tributaria-viavel-obrigacoes-acessorias-e-sped-problemas-e-solucoes-para-uma-efetiva-simplificacao-das-obrigacoes-tributarias-acessorias-andressa-guimaraes-torquato-f-rego>.

[\[3\]\[3\]\[3\]\[3\]\[3\]](#) Lei 6.404/1976:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada

ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

03/04/2013

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL**SUSPENSÃO DO JULGAMENTO****O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Senhor Presidente, não seria melhor nós suspendermos esse julgamento?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Bom, podemos suspender e continuarmos amanhã.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Na semana que vem.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Amanhã temos pauta penal, Presidente.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Por que não amanhã?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, tenho processo a envolver matéria importantíssima, aguardado o desfecho pelos demais ramos do Judiciário, a versar a constitucionalidade ou não da reincidência. Para Vossa Excelência ter ideia, liberei-o em 2009; foi apregoado duas vezes, e, nessas duas vezes, cancelou-se o pregão para aguardar o voto de um colega que teria, sob a relatoria, idêntico tema e que acabou não o trazendo, sendo que já não está mais entre nós no recinto, no Tribunal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Ministro Marco Aurélio, eu prometo a Vossa Excelência que pautarei esse caso para a semana que vem.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência já pautou, está para amanhã.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Agora, esse julgamento já se arrasta há dez anos.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Pode esperar uma semana, até para refletirmos tendo em conta as ideias de Vossa Excelência quanto à distinção.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Eu gostaria muito de poder votar tendo por baliza o resultado da ação direta, pelo menos naquilo que alcançou seis votos.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Mas a ação direta não nos dá nenhum resultado, Ministro. Houve uma dispersão de votos tão grande que...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas há uma parte dela que alcançou seis votos. E eu quero votar, estou aqui quebrando a cabeça para entender qual foi a parte que alcançou seis votos. E eu quero adequar o meu voto a ação direta.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não alcançou.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Eu sugeriria, Presidente, se Vossa Excelência me permitir, que, como vai haver a suspensão hoje desse julgamento, no início da próxima sessão - que daria tempo inclusive para fazer essa avaliação, o exame das proclamações provisórias da ação direta -, fosse feita a proclamação.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Talvez uma semana, poderíamos ter um tempo maior.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Isso que estou dizendo. Que, no início, fosse feita essa proclamação para o encaminhamento. Talvez pudesse ser feito isso, porque tem que ser proclamado.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Nós não concluiremos isso logo no início, não.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Uma semana, Presidente, apenas uma semana!

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Porque a ação direta já está terminada.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Está bem. O que eu gostaria é que nós encerrássemos logo essa discussão, que já faz dez anos.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Eu penso que a parte que formou maioria é contra a minha posição. A posição que eu ia defender era pela constitucionalidade total, eu apenas aplicaria o princípio da anterioridade.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Eu estou perplexo quanto a ser possível, a não ser que haja ajuste de votos, que haja de fato a possibilidade de se ter um somatório que leve a seis votos.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Um voto médio é impossível.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E

RELATOR) - Eu não sou tão otimista.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Então, eu acho que uma semana é um prazo razoável para que a gente...

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - E seria de todo inconveniente, Senhor Presidente. A composição é completamente diferente. Produzir efeitos contra quem nem participou do julgamento.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas que tenhamos essa semana para concluir que não se chegou a nenhuma decisão na ação direta. E que isso seja proclamado, porque isso baliza o recurso extraordinário.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Mas a ação direta com a composição atual é... Não podemos decidir nada.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas eu já disse aqui que essa Corte é histórica. Eu não posso desconsiderar o voto do meu antecessor nesta cadeira, Ministro José Paulo **Sepúlveda Pertence**. O meu voto no RE seria contrário ao de Sua Excelência, porque Sua Excelência foi pela inconstitucionalidade; e eu votaria, se votasse na ADI, pela constitucionalidade. Mas eu não posso aqui desconsiderar a história desse Tribunal.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - O resultado da ADI é vinculante.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Estou falando contra meu entendimento e a favor da historicidade do Tribunal.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Acho que uma semana

é um prazo razoável.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Está bem, uma semana. Estará pautado na próxima semana.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588**

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. JOAQUIM BARBOSA

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADV.(A/S) : GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 24.02.2005.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Marco Aurélio,

julgando procedente a ação, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Carlos Britto. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não participou da votação a Senhora Ministra Cármen Lúcia por suceder ao Senhor Ministro Nelson Jobim, que proferira voto. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.09.2006.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski que, na linha dos votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, julgava procedente a ação para dar interpretação conforme ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarava a inconstitucionalidade do artigo 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau que, acompanhando a linha do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim, julgava improcedente a ação, também para dar interpretação conforme à Constituição, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25.10.2007.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Ayres Britto, julgando improcedente a ação direta para dar interpretação conforme ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Cezar Peluso (Presidente), e o voto do Senhor Ministro Celso de Mello, julgando-a procedente para dar interpretação conforme ao § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, o julgamento foi suspenso para colher o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 17.08.2011.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de modo a limitar a sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas coligadas ou controladas no exterior estejam localizadas em países de tributação favorecida, ou seja, países desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos como "paraísos fiscais", o julgamento foi suspenso. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Não participam da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que já proferiram votos em assentadas anteriores. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.

Plenário, 03.04.2013.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa, que lavrará o acórdão. Não participaram da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que votaram em assentadas anteriores. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 10.04.2013.

Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Teori Zavascki.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/ Luiz Tomimatsu
Assessor-Chefe do Plenário

10/04/2013

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

DEBATE

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Senhor Presidente, a respeito da proclamação do resultado do julgamento desta ação direta, suscitei essa questão que foi transferida por Vossa Excelência para ser apreciada na sessão de hoje.

Na ação direta de inconstitucionalidade, segundo os dados que constam das respectivas atas, houve quatro votos pela inconstitucionalidade total do dispositivo e quatro votos pela constitucionalidade total.

A Ministra Ellen votou pela inconstitucionalidade em relação às coligadas e pela constitucionalidade em relação às controladas. Vossa Excelência votou pela inconstitucionalidade, em se tratando de empresas sediadas fora dos chamados paraísos fiscais - dos países com tratamento fiscal favorecido -, e pela constitucionalidade da norma em relação às empresas situadas em paraíso fiscal.

Diante desse conjunto de votos, temos o seguinte resultado: em relação às coligadas fora de paraíso fiscal, nós temos os quatro votos originários que davam pela inconstitucionalidade total; o voto da Ministra Ellen, que dava pela constitucionalidade; e o voto de Vossa Excelência, que dava pela inconstitucionalidade. Ou seja: coligadas fora de paraíso fiscal, temos seis votos pela inconstitucionalidade.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Pela inconstitucionalidade?

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Pela inconstitucionalidade. Coligadas fora de paraíso fiscal.

O que ficou também, no meu entender, definido: pela constitucionalidade da norma em relação às controladas situadas em

paraíso fiscal. Controladas em paraíso fiscal, temos seis votos: os quatro originários; mais a Ministra Ellen, que votava pela constitucionalidade das controladas; mais o de Vossa Excelência, porque se trata de paraíso fiscal. Portanto, temos duas situações definidas: coligadas fora de paraíso fiscal, que se declarou inconstitucional por seis votos; controladas em paraíso fiscal, se declarou constitucional por seis votos.

Agora, situações que ficaram cinco a cinco. Primeiro: controladas, que a Ministra Ellen dava pela constitucionalidade, fora de paraíso fiscal, que Vossa Excelência dava pela inconstitucionalidade.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) –
Sim.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Nesses casos, não se pode conjugar o voto de Vossa Excelência com o da Ministra Ellen. Nós temos, aqui, cinco a cinco.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -
Cinco votos.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Cinco votos de constitucional e cinco de inconstitucional. Esse é o primeiro caso de indefinição.

E a outra hipótese de indefinição é: em relação às coligadas em paraíso fiscal, que tem quatro votos pela constitucionalidade mais o de Vossa Excelência - coligadas em paraíso fiscal; e pela inconstitucionalidade, quatro votos originários mais o voto da Ministra Ellen. Portanto, coligadas em paraíso fiscal está cinco a cinco. Controladas fora de paraíso fiscal está cinco a cinco.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Qual é a segunda situação?

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - A segunda é: controladas em paraíso fiscal. Controladas em paraíso fiscal tem seis votos pela constitucionalidade; e coligadas fora de paraíso fiscal tem seis votos pela inconstitucionalidade. Essa é a situação.

Em suma, nós temos quatro hipóteses possíveis, diante das distinções que Vossa Excelência fez e que a Ministra Ellen fez: as coligadas em paraíso fiscal, as coligadas fora de paraíso fiscal, as controladas em paraíso fiscal e as controladas fora de paraíso fiscal. Coligadas em paraíso fiscal deu cinco a cinco; coligadas fora de paraíso fiscal deu seis a quatro pela inconstitucionalidade; controladas em paraíso fiscal deu seis a quatro pela constitucionalidade; e controladas fora de paraíso fiscal deu cinco a cinco. Em duas situações se tem seis votos e em duas situações se tem cinco a cinco.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhor Presidente, na quinta-feira, ainda, distribuí aos colegas, antes da sessão - e aos que não estavam presentes, encaminhei aos gabinetes -, uma tabela que demonstra exatamente isso, tendo em conta a aplicabilidade ou não - de acordo com os votos - do art. 74. Fiz, inclusive, uma proposta de proclamação.

Eu não tenho voto na ação direta, tenho voto nos recursos extraordinários, mas dependo da decisão da ação direta para readequar o meu voto no RE. Se a Corte chegar à conclusão de que, na ação direta, não se chegou a um número de seis votos, em um ou outro sentido, não há como se dar a proclamação com eficácia **erga omnes** e efeito vinculante, em razão do **quorum** não alcançado de seis votos exigido pela Constituição. Mas se a Corte entender que houve, em algum momento, esse **quorum**, deve proclamar, então, esses efeitos. Como disse anteriormente, eu até fiz uma proposta de proclamação:

“Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente para conferir interpretação conforme no sentido de esclarecer:

1. Com eficácia **erga omnes** e efeito vinculante, que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida [não paraísos fiscais].

2. Com eficácia **erga omnes** e efeito vinculante, que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 se aplica às controladas localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados - paraísos fiscais (arts. 24 e 24-A da Lei 9.430/96) [que é a definição legal dessas instituições].

3. Com eficácia **erga omnes** e efeito vinculante, que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 não se aplica aos investimentos não submetidos ao Método de Equivalência Patrimonial (MEP) [porque aqueles que julgaram constitucional disseram que era constitucional em relação àquelas empresas que se submetem ao MEP; na prática, vão ser todas].

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Vossa Excelência me permite, Ministro Dias Toffoli? Os dois primeiros itens coincidem exatamente com o que eu disse. Eu penso que talvez devêssemos meditar sobre o item 3, porque, na verdade, esse Método de Equivalência Patrimonial surgiu no voto do Ministro Nelson Jobim, mas ele julgou completamente constitucional, julgou improcedente. Ele fez essa observação, mas o Método de Equivalência Patrimonial é ínsito à norma.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

É ínsito, exatamente.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Então, eu acho que esse item 3 poderia...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Não, eu não tenho dificuldade. Isso era uma indicação para quem vota na ação direta de inconstitucionalidade, para a sua proclamação.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Porque senão é um complicador aqui nesse resultado já complicado.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

E um último item, Senhor Presidente, quanto à anterioridade e à aplicação do art. 74 da MP 2.158/2001.

Quanto às coligadas localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados - paraísos fiscais - e às controladas localizadas em países sem tributação favorecida - não paraísos fiscais - não se alcançou decisão, por maioria de seis votos, em um ou outro sentido, sendo a ação, nessa parte, julgada improcedente, sem eficácia **erga omnes** e efeito vinculante - porque não se alcançaram os seis votos suficientes para se proclamar uma ou outra decisão. Esses temas ficariam abertos para os recursos extraordinários.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Se ficarem abertos é importante, porque há o problema da irretroatividade da emenda.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Por isso que é sem efeito vinculante e sem eficácia **erga omnes**, porque não se alcançaram os seis votos.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - As duas primeiras proposições me parecem que já resolvem na ADI, não é?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas é necessário declarar que as outras não alcançaram o número de votos suficientes, porque senão poder-se-á fazer uma leitura **contrario sensu**.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Há precedente da Corte no sentido de que, **não alcançado** o "*quorum*" a que alude o art. 97 da Constituição, **torna-se inviável** o reconhecimento da eficácia vinculante que qualifica os julgamentos do Supremo Tribunal Federal em

sede de controle abstrato de constitucionalidade.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mas, Ministro, a maioria absoluta é exigida para declarar-se harmônica ou conflitante a lei com a Constituição Federal.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: É verdade. Ocorre, no entanto, que, **não** alcançada a maioria absoluta, não se mostra juridicamente possível extrair o efeito vinculante inerente às nossas decisões em processo de fiscalização concentrada de constitucionalidade.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Na ação direta de inconstitucionalidade, tem-se um elemento complicador, porque, muito embora haja, no Supremo, onze cadeiras, o ocupante de uma delas está impedido. Não é isso, ministro Gilmar Mendes?

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: O Ministro GILMAR MENDES interveio como Advogado-Geral da União.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Sim, mas, mais do que isso: três, que já se pronunciaram, já deixaram a Corte e não poderão sequer calibrar os seus votos.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mais de três: **Nelson, Ayres...**

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Ministra ELLEN GRACIE, Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE e Ministro CEZAR PELUSO.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) – Cinco.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Há uma situação,

Presidente, muito delicada, e não vejo como fazer incidir o Regimento Interno, no que prevê a prevalência da corrente na qual estiver Vossa Excelência. É que se impõem seis votos em um ou em outro sentido.

Então, minha tendência, pelo menos de início, é deixar, por enquanto, a ação direta de inconstitucionalidade, e proceder ao julgamento dos processos subjetivos, porque nós teremos a participação de todos os integrantes, hoje, do Supremo.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -
Proclamar logo em seguida à proclamação dos REs.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - O que me parece, de qualquer forma, importante, pelo menos, é o esforço para saber se houve alguma deliberação com efeito vinculante. Acho que é esse o esforço que se está tendo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Pode ser proclamada: quanto às coligadas que estejam nos países ditos "normais", há seis votos.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Não.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Temos, porque veja, Ministro: Vossa Excelência me permite? A ministra Ellen e nós cinco – Marco Aurélio, ministro Sepúlveda Pertence, ministro Ricardo Lewandowski, ministro Celso de Mello e ministro Joaquim Barbosa – votamos no sentido da inconstitucionalidade da norma. Então, quanto às coligadas que não estejam em países que favoreçam o contribuinte, declara-se a inconstitucionalidade do artigo 74, e, logicamente, do parágrafo.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Essa é a primeira hipótese. A outra hipótese ...

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -
É a primeira hipótese do Ministro Teori.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - A outra hipótese que alcançou...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Há realmente maioria de seis votos. É dado implementar a proclamação.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Essa é a primeira hipótese que se conseguiu seis votos. Tem uma segunda hipótese...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Imaginei que Vossa Excelência não estava concordando com a colocação.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Concordo plenamente. Mas eu queria acrescentar que tem uma segunda hipótese que alcança seis votos: das controladas em paraíso fiscal. Nesse caso, controladas em paraíso fiscal alcança seis votos pela constitucionalidade.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - O resultado é que é contrário. As coligadas em paraíso fiscal são seis votos pela inconstitucionalidade, as controladas, constitucional.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Acho que isso pode ser proclamado, sem dúvida.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: E ficamos vencidos, *nesse ponto*, quanto às empresas controladas, os Ministros RICARDO LEWANDOWSKI, MARCO AURÉLIO, SEPÚLVEDA PERTENCE e eu próprio, porque julgamos inconstitucional a regra legal em questão.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Exatamente isto. Aí, remaneseriam em aberto para serem discutidos, nos REs, dois aspectos: controladas fora de paraíso fiscal e coligadas em paraíso fiscal.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Chega-se a seis votos, porque aqueles que concluem de forma linear pela constitucionalidade integral do preceito, se tivessem que escolher uma das correntes, optariam pela glosa das controladas em paraísos fiscais.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Seis votos. Isso mesmo.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Então, vou fazer a tentativa de proclamação.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Presidente, para facilitar – eu penso que o Ministro Toffoli concorda -, penso que a proclamação proposta pelo Ministro Toffoli atende exatamente a essa conta, exceto o item 3 da proclamação que eu...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Eu não tenho problema em que se retire o MEP.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - É, o MEP...

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Até porque a definição desse MEP é controvertida. É uma definição de um critério contábil.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Já compõe as S/As, quer dizer, a rigor...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

É intrínseco.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - É aplicável às S/As de qualquer maneira.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, e quanto à retroatividade, ao parágrafo do artigo 74?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Não se alcançou a maioria de seis votos.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Tenho dúvidas, porque, veja Vossa Excelência, os ministros Nelson Jobim, Eros Grau e Carlos Ayres Britto concluem pela validade. A ministra Ellen Gracie, pela validade da cabeça do artigo e do parágrafo, mas não para as coligadas. Então, quanto às coligadas, assentou ser inválida a retroatividade, não é isso?

Nós cinco entendemos que não haveria – ah, sim, aqui coloquei o ministro Joaquim Barbosa, talvez não o devesse ter feito –, pela invalidade linear – controladas, coligadas, pouco importando o país em que estejam –, Marco Aurélio, ministro Sepúlveda Pertence, ministro Ricardo Lewandowski e ministro Celso de Mello, quatro. Esses votos se somam ao da ministra Ellen Gracie, quanto às coligadas. Mesmo assim, chega-se a cinco votos.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -

Temos cinco votos apenas.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

A questão da anterioridade eu penso que está em aberto também...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mas o ministro Peluso, muito embora declarando...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

O Ministro **Peluso** aplicou a irretroatividade.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Passamos a ter seis, porque, se somamos o da ministra Ellen Gracie, muito embora apenas alusivo à retroatividade, presentes as coligadas...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas é que a Ministra **Ellen Gracie** fez manifestação no sentido de que a norma não dizia respeito à criação de imposto; então, a irretroatividade, a anterioridade, ela não alude a isso...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sim.

Presentes as coligadas, se somamos o voto da ministra Ellen Gracie, ao menos em países ditos normais, é alcançada a maioria de seis votos, ficando afastada a retroatividade.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas, quanto à retroatividade, se não se aplica o principal às coligadas em paraísos fiscais, **a fortiori**, não se aplicará nem ao futuro, muito menos ao passado.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Está certo. O acessório segue a sorte do principal.

No to mais, há o empate.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Esse capítulo referente à retroatividade é importante.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

A não ser que o Presidente, o Ministro **Joaquim**, vote. Não lembro se Vossa Excelência abordou, no voto da ADI, esse tema.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Não abordei, não, mas eu acrescentaria a meu voto.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Porque, aí, somados com o voto do Ministro **Peluso**, seriam 6 votos dizendo que não é retroativo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mas não fez a distinção quanto à retroatividade, presentes coligadas e controladas em paraísos fiscais.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Eu acho que a regra é genérica.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Não, não. E com relação às empresas sediadas em paraíso fiscal...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não dá para fazer a distinção.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Se Vossa Excelência agregar isso ao seu voto, os quatro votos, mais o do Ministro **Peluso** e mais o de Vossa Excelência somariam seis pela irretroatividade, seja em paraíso fiscal ou não, e esse tema ficaria fulminado, respeitando-se o princípio da anterioridade em matéria tributária.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – A retroatividade fica fulminada no tocante a todas as empresas, pouco importando se coligadas ou controladas, em paraísos fiscais ou não.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Em qualquer situação.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Controladas, coligadas e pouco importando onde se encontrem.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588**

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. JOAQUIM BARBOSA

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADV.(A/S) : GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 24.02.2005.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Marco Aurélio,

julgando procedente a ação, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Carlos Britto. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não participou da votação a Senhora Ministra Cármen Lúcia por suceder ao Senhor Ministro Nelson Jobim, que proferira voto. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.09.2006.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski que, na linha dos votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, julgava procedente a ação para dar interpretação conforme ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarava a inconstitucionalidade do artigo 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau que, acompanhando a linha do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim, julgava improcedente a ação, também para dar interpretação conforme à Constituição, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25.10.2007.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Ayres Britto, julgando improcedente a ação direta para dar interpretação conforme ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Cezar Peluso (Presidente), e o voto do Senhor Ministro Celso de Mello, julgando-a procedente para dar interpretação conforme ao § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, o julgamento foi suspenso para colher o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 17.08.2011.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de modo a limitar a sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas coligadas ou controladas no exterior estejam localizadas em países de tributação favorecida, ou seja, países desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos como "paraísos fiscais", o julgamento foi suspenso. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Não participam da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que já proferiram votos em assentadas anteriores. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.

Plenário, 03.04.2013.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa, que lavrará o acórdão. Não participaram da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que votaram em assentadas anteriores. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 10.04.2013.

Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Teori Zavascki.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/ Luiz Tomimatsu
Assessor-Chefe do Plenário