

isso não teremos em breve, porque a substituição tributária para a frente está se tornando a regra, e não a exceção.

Em pesquisa realizada pela Confederação Nacional da Indústria/CNI, em todo o território brasileiro, 58,2% das empresas rejeitam o regime de substituição tributária. Para elas a arrecadação antecipada do IVA estadual no começo da cadeia produtiva diminui a margem de lucro das companhias, reduz o fluxo de caixa e provoca a perda de clientes, sobretudo das pequenas e médias empresas. A pesquisa identificou que a rejeição é maior entre as pequenas empresas, cerca de 62,7%.⁴⁶

Em resumo, destacamos somente dois princípios ou regras do sistema brasileiro, o *federalismo* e a *praticidade* (com *desconfiança*), que ilustram peculiaridades da tributação do valor adicionado no Brasil: multiplicidade de IVAS; presunções de base de cálculo e antecipação da arrecadação na fábrica ou no atacado, de tal modo que fica prejudicada a isonomia entre empresas de pequeno e grande porte; perda da neutralidade; e ofensa à cumulatividade. Sem dúvida, essa realidade mereceria alterações.

TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS AUFERIDOS NO EXTERIOR

PAULO AYRES BARRETO

Doutor pela PUC/SP. Livre-Docente pela USP.
Professor Associado da USP, vinculado ao Departamento de Direito
Econômico, Financeiro e Tributário.

I – Considerações introdutórias. II – Breve histórico. III – Competência tributária. IV – Conceito de “renda”. Sua radicação constitucional. V – Definição de “renda” no Código Tributário Nacional e a sua disponibilidade. VI – A tributação do resultado de equivalência patrimonial de coligadas e controladas no exterior: impossibilidade. VII – Conclusão.

I – Considerações introdutórias

Os limites positivados à tributação do resultado de controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior têm sido debatidos intensamente em nossos Tribunais Superiores nos últimos anos. De um lado, não há, até a presente data, um posicionamento consolidado sobre a possibilidade de incidência do imposto sobre a renda sobre os lucros auferidos no exterior. De outro, começa a surgir uma tendência a se afastar da tributação por esse mesmo imposto os resultados de equivalência patrimonial, decorrentes de investimentos fora do Brasil.

O tema, evidentemente, pode ser analisado de diversas perspectivas. É conveniente ao Brasil tributar, indiscriminadamente, tais resultados? Deveríamos circunscrever essa incidência às operações em “paraísos fiscais”? Como enfrentar, em termos de competitividade global, a direttriz de outros Países de não tributar os resultados auferidos no exterior por controladas e coligadas de empresas locais ou só tributá-las no momento da efetiva distribuição?

46. Cf. “CNI – Sondagem especial”, *Valor Econômico*, ed. de 3.3.2010.

Examinando a matéria em face do Direito posto e seus correspondentes limites, cabe, inicialmente, descrever seu enquadramento normativo.

II – Breve histórico

Não tem sido linear o tratamento fiscal aplicável às rendas auferidas no exterior por contratadas, coligadas, filiais e sucursais de pessoas jurídicas residentes e domiciliadas no Brasil. Desde 1987 tem-se um quadro legislativo errático, com sucessivas idas e vindas, marchas e contramarchas, submetendo o contribuinte a situação de constante tensão.

A primeira tentativa de estabelecer em nosso País a tributação da renda mundial das pessoas jurídicas (*world-wide-income*) dá-se com a edição dos Decretos-leis 2.397/1987 e 2413/1988. Dois meses após a edição deste último decreto-lei, sobrevém o Decreto-lei 2.429/1988 que revoga os decretos-leis antes referidos e restabelece o princípio de territorialidade. Mantém-se, assim, a previsão de incidência do imposto em relação às pessoas jurídicas apenas sobre a renda produzida em território nacional.

Passados sete anos, com a publicação da Lei 9.249/1995, os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior passam a ser computados na apuração do lucro real, proporcionalmente à participação da pessoa jurídica residente ou domiciliada no País no capital da controlada ou da coligada. Adota-se, enfim, o princípio da universalidade da tributação da renda das pessoas jurídicas – opção legislativa que, de lá para cá, já alcançava as pessoas físicas.

Surge, contudo, novo campo de hesitação. O imposto sobre a renda da incide sobre o lucro auferido por coligadas e controladas no exterior ou apenas sobre o lucro por elas distribuído às pessoas jurídicas aqui residentes e domiciliadas? Vale dizer: em que preciso instante esse lucro auferido no exterior haverá de ser juridicamente reconhecido do como renda da pessoa jurídica tributada no Brasil?

Cuidam do tema, sucessivamente: (1) a Instrução Normativa 480/1996, que prevê o “diferimento” da tributação para o momento em que os lucros auferidos por sociedades estrangeiras forem colocados à disposição da controladora ou coligada brasileira; (2) a Lei 9.532/1997, que atribui caráter legal à prescrição contida na Instrução Normativa

480/1996; (3) a Lei Complementar 104/2001, que, ao acrescentar dois novos §§ ao art. 43 do CTN, prescreve caber à lei estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade de receita ou rendimento oriundo do exterior; (4) a Medida Provisória 2.158-35/2001, contendo previsão normativa que restabelece o mesmo teor daquela inserida na Lei 9.429/1995, por força da qual há a incidência do imposto sobre a renda sobre os lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas de empresa brasileira, independentemente de sua efetiva distribuição; e, por fim, (5) a Instrução Normativa SRF-213/2002, que, a pretexto de dar aplicação ao comando legal da Medida Provisória 2.158-35/2001, passa a prever a incidência do imposto sobre a renda sobre o resultado positivo de equivalência patrimonial.

Cumpre-nos, pois, enfrentar este mutante quadro normativo e apresentar proposta de interpretação compatível com as peculiaridades características do nosso subsistema constitucional tributário. Eis nossa opinião.

III – Competência tributária

A Constituição Federal de 1988 repartiu, minudentemente, a competência tributária impositiva. Ao fazê-lo, fez menção a conceitos jurídicos, atribuindo ao legislador complementar a missão de definir o conceito constitucionalmente posto.

Conceitos selecionam, limitam, reduzem, o espectro de atuação. O conceito permite o exame do que por ele está alcançado e, bem assim, daquilo que a ele não se subsume.

Misabel Derzi¹ lembra que:

“O conceito secciona, seleciona. Quanto maior, então, for a abstração, tanto mais abrangente será o conceito, porque abrigará um maior número de objetos e, em contrapartida, tanto mais vazio será de conteúdo e significado”.

Se menor a abstração, restarão reduzidas as possibilidades de que objetos, fatos e situações se ajustem ao conceito.

1. Misabel Derzi, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, São Paulo, Ed. RT, 1988, p. 115.

Ensina, ainda, Misabel Derzi² que a repartição constitucional de competência impositiva tem caráter conceitual, e não tipológico, dando que:

“(...) o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de delimitação da competência tributária”.

E prossegue:³

“Essa rigidez tem como pedra básica a competência privativa, mostra o sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos. Conceitos como bitributação, invasão de competência, *bis in idem*, identidade ou diversidade entre espécies tributárias necessários ao funcionamento harmônico e aplicação das normas constitucionais, não se aperfeiçoam por meio das relações comparativas abstratas ‘mais ou menos...’ ou ‘tanto mais... quanto menos’ inerentes ao pensamento tipológico. Muito mais ajustam-se às excludentes ‘ou... ou’ e às características irrenunciáveis e rígidas dos conceitos determinados”.

Estamos convencidos de que o legislador constituinte discriminou a competência impositiva mediante referência a conceitos determinados. Com efeito, afirmar que é o legislador infraconstitucional quem vai livremente conceituar as referências signílicas constitucionais implica esvaziar, por completo, o esforço do constituinte de 1988 na repartição das competências impositivas. Teria ele elaborado uma delimitação de competências para nada discriminar? Teria prescrito algo para nada prescrever? Teria atuado para não produzir resultados? Cabe a ele, única e exclusivamente, estabelecer os limites, os limites precisos do conceito, ou, como prescreve o art. 146 do texto constitucional, definir o conceito.

Não é demais relembrar, nesse contexto, o que dispunha o projeto de lei⁴ que deu origem à Lei Complementar 104/2001. Buscava-se ali

2. *Idem*, p. 103.

3. *Idem*, *ibidem*.

4. Preceituavam os arts. 43 e 44 do referido projeto:

“Art. 43. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de receita ou de

gerar o *caput* do art. 43 do CTN, para dispor que o fato gerador do imposto sobre a renda era a aquisição de receita. Vale dizer: se é a lei complementar que, por hipótese, define o que é renda, e se essa lei prescreve que renda significa receita, teríamos, no Brasil, caso o projeto de lei tivesse sido aprovado na sua redação original, uma significativa ampliação na base tributável desse imposto, decorrente de uma distorção na conceituação de renda. E, aprovado esse projeto, outro poderia advir para dizer que auferir renda é, *v.g.*, suportar prejuízo. O exemplo é radical, mas útil para demonstrar o alcance da teoria legalista na definição das referências adotadas para a discriminação das competências tributárias.

Ao atribuir competência tributária, fez uso o legislador constituinte de expressões sobejamente conhecidas, estudadas pela doutrina, trabalhadas pela jurisprudência, com clara delimitação de sentido.

Não se repartiu competência tributária mediante fixação de tipos. Filhou-se o caminho dos conceitos determinados, em absoluta conformidade com a pretensão de, de um lado, definir as possibilidades de atuação legiferante e, de outro, evitar conflitos de competência. Se a evitação desses conflitos, em face de uma rígida e exaustiva discriminação de competência impositiva por força de utilização de conceitos fundamentados proveniente, a qualquer título, do trabalho ou da combinação de ambos.

“§ 1º. Constituem também fato gerador do imposto de que trata o *caput* os acréscimos patrimoniais, de qualquer natureza.

“§ 2º. O imposto não incidirá sobre os acréscimos de que trata o parágrafo anterior, quando forem decorrentes de receita ou de rendimento sujeitos à tributação nos termos do *caput*.

“§ 3º. 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.

“§ 4º. 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. 44. A base de cálculo do imposto é o montante: I – da receita ou do rendimento, ou da soma de ambos, deduzidos os valores admitidos em lei, observados os limites por ela fixados em função da atividade econômica; e II – do acréscimo patrimonial, de qualquer natureza.

“§ 1º. A lei especificará as hipóteses e as condições em que se admitirá seja a base de cálculo do imposto determinada de forma presumida ou arbitrada.

“§ 2º. A base de cálculo presumida não poderá ser superior ao valor apurado na firma do *caput*, determinado em função dos limites ali referidos.”

determinados, já dá azo a uma série de dificuldades, que dirá se entendemos que cabe ao legislador complementar estabelecer os conceitos.⁵ As referências terminológicas postas no plano constitucional, enquanto não mereçam o atributo da univocidade, configuram efetivos parâmetros a serem observados na definição de onde se inicia e fundamentalmente, onde se encerra o espaço para a instituição de tributos por parte de cada ente tributante.

Lembra Roque Carrazza,⁵ com supedâneo em Ernest Forsthoff, que:

“(...) toda atribuição de competência envolve, ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação. (...)”.

Nas palavras de José Souto Maior Borges:⁶

“Como inexistente norma de direito positivo com âmbito de validade limitado, como se fora nela abrangido um conjunto infinito de hipóteses, é crucial para o regime jurídico da competência determinar a sua limitação”.

Passemos, pois, à análise do conceito de “renda”, em exegese eminentemente constitucional.

IV – Conceito de “renda”. Sua radicação constitucional

Diversamente do que ocorre na maioria das Cartas Constitucionais vigentes mundo afora, tem sido traço típico das Constituições brasileiras a extensividade no trato da matéria tributária. Nem sempre, contudo, os operadores do Direito têm levado às últimas consequências as naturais e inafastáveis decorrências desta opção legislativa.

O escólio de Geraldo Ataliba⁷ é, nesse sentido, sempre atual:

“Ora, na mesma medida em que variam a largueza e intensidade do cuidado constitucional com a matéria tributária, varia da mais ampla à

5. Roque Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 27ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2011, p. 1.028.

6. José Souto Maior Borges, “Prefácio” do livro de Humberto Ávila, *Sistema Constitucional Tributário*, p. XLIII.

7. Geraldo Ataliba, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. RT, 1968, p. 13.

mais restrita possibilidade a liberdade ou esfera de discricção – ou mesmo de arbítrio – do legislador ordinário. Em outras palavras, conforme a imensa gama de possibilidades contidas entre os dois limites extremos mencionados – Constituição simples e Constituições abundantes –, variam a extensão e a qualidade da competência do legislador ordinário”.

Forçoso reconhecer a extensividade⁸ e a complexidade do subsistema constitucional tributário plasmado na Constituição Federal de 1988. Como corolário tem-se a imperiosa necessidade de esgotar a exegese das normas fincadas no plano constitucional para, só então, examinarmos a legislação infraconstitucional e sua compatibilidade com normas de superior hierarquia.

Ao tratar do assunto, Paulo de Barros Carvalho⁹ é claro:

“O tema das competências legislativas, entre elas o da competência tributária, é, eminentemente, constitucional. Uma vez cristalizada a limitação do poder legislante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional”.

Seria, neste contexto, desatino lógico imaginar-se que o legislador constituinte, depois de fixar uma rígida discriminação de competências impositivas, delegaria ao legislador complementar a possibilidade de definir o verdadeiro conteúdo de tais competências.

A esse respeito, dissemos:¹⁰

“(...) é crucial construir, com base no Texto Magno, o conceito de renda – e assim de cada uma das materialidades nele (texto constitucional)

8. Paulo de Barros Carvalho, ao fazer referência ao processo de construção normativa, pontifica: “Com efeito, as ordenações jurídico-normativas costumam estabelecer caminhos próprios para a realização do percurso construtivo, neles fixando os valores que lhes pareçam convenientes para integrar as múltiplas unidades produzidas. Nesse sentido, a Constituição brasileira é até abundante, fazendo constar uma série de estimativas sem as quais as regras elaboradas pelo intérprete não encontrarão o devido respaldo de fundamento constitucional” (*Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 73).

9. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 281.

10. Paulo Ayres Barreto, *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 70.

referidas –, sob pena de comprometimento do subsistema constitucional tributário, notadamente no que concerne à sua rígida repartição da competência impositiva¹¹.

Vários são os caminhos possíveis para se erigir proposta interpretativa sobre o conteúdo de um signo constitucional. Havendo um conteúdo de significação a ser construído por intermédio de interpretação constitucional, impende examinar as alternativas para identificá-lo. Deve-se buscar o conceito de renda nos dicionários ou em seu sentido técnico-jurídico?

Não há dúvidas de que a perspectiva léxica permite uma primeira aproximação do objeto. O sentido atribuído pelos dicionários caracteriza uma etapa inicial a ser percorrida. Trata-se, contudo, de perspectiva singela, que deve ceder espaço a alternativas mais elaboradas de construção de sentido para vocábulos constitucionalmente referidos.

Os signos constitucionais, qualificadores do limite para o exercício da competência tributária, devem ser considerados de acordo com sua aceção de base. Deve prevalecer seu sentido técnico-jurídico preexistente. Como ensina Ricardo Guastini, significações específicas no discurso jurídico devem ser obtidas a partir dos textos normativos ou do uso de juristas, e não dos dicionários.¹²

Karl Larenz,¹³ por sua vez, ensina:

“Termos que obtiverem na linguagem jurídica um significado específico, como, por exemplo, contrato, crédito, impugnabilidade, nulidade de um negócio jurídico, herança, legado, são usados nas leis, na maioria das vezes, com este significado especial”.

Os signos jurídicos, além de terem conteúdos semânticos aferíveis em cotejo com nossos dicionários, têm uso jurídico conhecido. Posta uma nova ordem constitucional, deve-se empreender esforço para identificar o sentido dos conceitos nela referidos, adotado majoritariamente

11. Cf. Ricardo Guastini, *Distinguendo: Estudos de Teoria y Meta-teoria del Derecho*, I, trad. de Jordi Ferrer i Beltrán, Barcelona, Gedisa, 1999, p. 229.

12. Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, trad. de José Lamego, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 452.

mente pela comunidade jurídica. Realizado o esforço de reconhecer esse conceito, impõe-se, ato contínuo, a avaliação de sua incorporação pela nova ordem ou de sua transformação, nos termos por ela estabelecidos. É forçoso, assim, encontrar, na nova ordem constitucional plasmada, os fundamentos normativos da não incorporação de um conceito existente e, por consequência, sua transformação.

Andrei Pitten Veloso, em alentado estudo sobre conceitos e competências tributárias, propõe a segregação dos conceitos constitucionais em “repcionados” e “autônomos”. Ressalta que:¹³

“Não se presume o acolhimento de conceitos autônomos. Pelo contrário, deve-se fundamentá-lo adequadamente, de forma a preterir a regra *prima facie* de incorporação dos conceitos preexistentes, que é assentada na ‘regra do uso comum’ e impõe ao intérprete trabalhar inicialmente com a hipótese de que a Constituição não se afastou das convenções linguísticas preexistentes, sujeitando-a a confirmação sistêmica”.

E prossegue,¹⁴ ao reconhecer que:

“As regras de incorporação *prima facie* de conceitos preexistentes, não sendo regras *a priori*, são passíveis de superação por robustas razões em sentido contrário, consagrando-se, assim, conceitos autônomos”.

Segundo pensamos, cabe ao intérprete, em face de cada signo constitucional, perquirir sobre sua recepção com base na sua aceção jurídica preexistente ou avaliar se ocorreu alteração (positivação de conceito autônomo), demonstrável em exegese sistemática da novel ordem jurídica. Destarte, não é livre o legislador infraconstitucional para dar a feição que lhe convém, ou lhe parece mais adequada, aos conceitos constitucionais referidos. Quanto mais extenso for o rol de prescrições constitucionais – e, conseqüentemente, a referência a termos que nos permitam concluir pela recepção de conceitos preexistentes –, maior será a possibilidade de uma definição estrutural do

13. Andrei Pitten Veloso, *Conceitos e Competências Tributárias*, São Paulo, Dialética, 2005, p. 331.

14. Idem, p. 332.

sistema já no plano constitucional. Como corolário, é forçoso admitir que sistemas normativos com essas características circunscrevem, significativamente, o espectro de atuação do legislador infraconstitucional. É o que, de modo efetivo, ocorre hodiernamente no Brasil.¹⁵

Em apertada síntese, podemos afirmar que a discriminação das competências tributárias na Constituição de 1988 foi plasmada mediante um conjunto de *regras* que, por intermédio da fixação de *condições determinados*, e não tipos (abertos, flexíveis), estabeleceu e, ao mesmo tempo, delimitou o espaço de atuação legislativa dos entes políticos na instituição de tributos. A significação de um conceito constitucional exsurgir, no processo interpretativo, após a verificação de sua recepção pela nova ordem estabelecida, com base em sua acepção jurídica preexistente. Para se concluir pela não recepção do conceito deve-se demonstrar, à luz da nova ordem constitucional, que ocorreu alteração ou transformação (positivação de conceito autônomo).

Só a partir da identificação de um conteúdo mínimo de significação para a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” inserta no texto constitucional é cabível o exame do tema no plano legal. O conceito de “renda” é, pois, constitucionalmente pressuposto,¹⁶ e pode ser enunciado como um

“(...) acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro”.¹⁷

15. Paulo Ayres Barreto, *Contribuições – Regime jurídico, Destinação e Controle*, São Paulo, Noeses, 2006, pp. 37-38.

16. Roque Antonio Carrazza, ao discorrer sobre competência tributária e onças tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com certa margem de liberdade para o legislador – a *norma-padrão de incidência* (o *arquetipo*, a *regra-matriz*) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível* das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência* do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquetipo constitucional” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., 27ª ed., pp. 545-546).

17. Ob. cit., p. 72.

V – Definição de “renda” no Código Tributário Nacional e a sua disponibilidade

O conteúdo do enunciado prescriptivo veiculado pelo art. 43 do CTN não desborda do conceito constitucional de renda.¹⁸ O imposto tem como fato gerador a apuração de disponibilidade econômica ou jurídica de renda advinda do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou ainda de quaisquer outros acréscimos patrimoniais. Trata-se de definição legal em perfeita harmonia com o conceito constitucionalmente pressuposto de “renda”.

Isto posto, detenhamo-nos na interpretação do novel § 2º acrescido ao art. 43 do CTN, notadamente no que concerne à delegação ao legislador ordinário para a fixação do momento e das condições em que se dará a disponibilidade da renda (e não receita ou rendimento) oriunda do exterior. O espaço para atuação do legislador ordinário nesta matéria é sobremodo limitado, razão pela qual a pretensa delegação fica de todo esvaziada.¹⁹ Poderá optar única e exclusivamente o legislador ordinário por prever a incidência do imposto: (a) no exato instante em que a renda estiver disponível; ou (b) em algum momento lógica e cronologicamente posterior ao da efetiva disponibilização. Não há autorização legal para se cogitar da incidência do imposto sobre renda indisponível. Não há e nem poderia haver autorização desse jaez, em face da necessária observância dos limites constitucionais ao exercício do poder de tributar, notadamente a existência de um conceito constitucionalmente pressuposto de “renda” e o magno princípio da capacidade contributiva.²⁰

18. Acerca da necessidade da adequação do art. 43 do CTN ao conceito constitucional de renda, diz Roberto Quiroga Mosquera: “Os conceitos existentes na norma jurídica aludida devem necessariamente adequar-se ao conceito constitucional de ‘renda’ e ‘proventos de qualquer natureza’ extraídos da Carta Maior. É dizer: o conteúdo do art. 43 do CTN não pode estar dissociado da noção contida na Constituição Federal dos termos aludidos” (*Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional*, São Paulo, Dialética, 1996, p. 40).

19. Ainda sobre o tema, José Artur Lima Gonçalves assevera: “Considerando que o texto constitucional serviu-se da técnica de referir-se ao critério material da regra-matriz de incidência tributária para o fim de proceder à repartição de competência tributária impositiva, o conceito ‘renda e proventos de qualquer natureza’ foi utilizado para esse fim, sendo intuitivo que o respectivo âmbito não poderá ficar à disposição do legislador ordinário” (*Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*, 1ª ed., 2ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2002, p. 170).

20. Sobre o princípio da capacidade contributiva, Paulo de Barros Carvalho assim se manifesta: “Podemos resumir o que dissemos em duas proposições afirmativas

A principal mudança legislativa no que toca ao imposto sobre a renda ocorrida após a publicação da Lei Complementar 104/2001 foi veiculada por intermédio da Medida Provisória 2.158-35, de 24.8.2001. O art. 74 deste diploma normativo prevê que:

“Os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento”.

Vale dizer: devem ser considerados disponibilizados os lucros que não estão e podem vir a jamais estar disponíveis. Examinemos, com maior profundidade, a dicção legal.

A consideração de que os lucros apurados na data de encerramento do balanço da controlada ou coligada sejam tidos como disponibilizados pode ser vista, de uma perspectiva eminentemente jurídica, como: (a) descon sideração de personalidade jurídica; (b) ficção; ou (c) presunção legal.

As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus sócios, nos termos do que dispunha o art. 20 do Código Civil de 1916. Não se confundem os respectivos patrimônios. A descon sideração da personalidade jurídica é admitida apenas em algumas hipóteses legalmente previstas, todas associadas à noção de infração à lei. Consistem tais hipóteses em situações excepcionais, em que o manto da pessoa jurídica não tem o condão de encobrir atividades ilícitas praticadas por seus sócios ou representantes legais. A apuração de resultados por coligadas ou controladas no exterior dista de se qualificar como infração à lei. Incabível, assim, à espécie a descon sideração da personalidade de jurídica.

Ricardo Mariz de Oliveira²¹ assim se pronuncia sobre o assunto:

bem sintéticas: realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento” (*Curso de Direito Tributário*, cit., 13ª ed., p. 333).

21. Ricardo Mariz de Oliveira, “O conceito de renda – Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar 104 (a questão da disponibilidade sobre lucros de coligadas e controladas no exterior)”, *RDDT* 73/112-113, São Paulo, Dialética, 2001.

“Ora, é perfeitamente razoável e legal declarar que os lucros obtidos pelas filiais e sucursais no próprio período em que são gerados, independentemente de entrega física, eis que filiais e sucursais formam com a matriz uma única pessoa jurídica, de tal arte que o lucro obtido por elas pertence à pessoa jurídica única e uma, pessoa jurídica esta que é contribuinte do imposto de renda até mesmo tendo-se em vista que o art. 45 do CTN declara contribuinte aquele que for titular da disponibilidade a que se refere o art. 43.

“Já não pode ser assim com os lucros das coligadas e controladas, que, por serem pessoas jurídicas distintas das pessoas que participam dos seus capitais (Código Civil [de 1916], art. 20), conservam consigo a titularidade de sobre os respectivos lucros enquanto não distribuídos efetivamente.”

Afastada a possibilidade de descon sideração da personalidade jurídica, cuidemos de examinar a caracterização de norma jurídica (sentido lato) como ficção ou presunção legais.

Segundo Alfredo Augusto Becker,²² presunção

“(...) é o resultado do processo lógico mediante o qual, do fato conhecido cuja existência é certa, refere-se o fato desconhecido cuja existência é possível”.

Estamos diante da ficção legal, ainda segundo Becker,²³ quando a norma jurídica,

“(...) baseando-se no fato conhecido cuja inexistência é certa, impõe a certeza jurídica de existência do fato desconhecido cuja existência é imprópria (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre estes dois fatos”.

A hipótese normativa é, claramente, de natureza ficta. Prevê-se sejam os resultados considerados disponibilizados na data de fechamento do balanço em que apurados. No entanto, é altamente imprópria que nessa data ocorra efetiva disponibilização. Tais resultados poderão ser: (a) incorporados ao capital, em futura decisão assemblear, hipótese em que não haverá nenhuma disponibilização; (b) contemplados com prejuízos subsequentes, pela própria coligada ou con-

22. Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito*, p. 462.

23. Idem, pp. 463-464.

trolada, circunstância em que, uma vez mais, não se cogita de qualquer disponibilização; (c) efetivamente distribuídos, por força de deliberação levada a efeito em assembleia de sócios ou acionistas, em momento normalmente posterior ao da apuração dos resultados. *Vê-se, pois, que, mesmo na hipótese em que a renda é posta à disposição da controladora ou coligada, tal fato não coincide, usualmente, com a data da mera apuração do resultado. Em síntese, falta correlação natural entre o fato conhecido (lucro apurado pela controlada ou coligada) e o fato desconhecido (sua disponibilização), que poderá jamais se consumir ou, ainda que isso ocorra, dar-se-á, em condições normais, em momento subsequente.*

José Artur Lima Gonçalves²⁴ é enfático:

“Só que por detrás desse aparentemente inofensivo jogo de palavras (pretender tratar aquilo que não é, como se fosse) – habilmente manipulado por Pontes de Miranda: ‘Na ficção, tem-se A, que não é, como se fosse. Na presunção legal absoluta, tem-se A, que pode não ser, como se fosse, ou A, que pode ser, como se não fosse. Na presunção relativa, tem-se A, que pode ser, como se não fosse, admitindo-se prova em contrário’ (in *Tratado de Direito Privado*, t. III, Ed. RT, 1983, p. 446) – em contra-se ficção jurídica tendente a alargar o alcance do conceito de renda, que – já o afirmamos, por ser constitucionalmente pressuposto – não pode ser manipulado de forma inovadora pelo legislador infraconstitucional”.

Sobre o recurso a ficções e presunções legais absolutas na definição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, dissemos:²⁵

“Com efeito, admitir pudesse o legislador infraconstitucional socorrer-se de ficções e presunções absolutas para erigir hipóteses de incidência tributária, conotando o fato jurídico-tributário ou a relação jurídica dele decorrente, significaria, inخورavelmente, propugnar a inexistência de uma rígida discriminação de competência – vale dizer, que se pudessem prever a incidência de tributo sobre o fato ‘A’ porque fictivamente o le-

24. José Artur Lima Gonçalves, “Imposto sobre a renda – Resultados auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladas e coligadas”, *RDDT* 74/76, São Paulo, Dialética, 2001.

25. Paulo Ayres Barreto, *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*, cit., p. 143.

gislador atribui a ele a condição de fato ‘B’, sendo a competência para instituir tributos sobre os fatos ‘A’ e ‘B’ de entes políticos distintos. Pro-ceder nessa conformidade é fazer tábula rasa dos princípios da estrita legalidade, da tipicidade da tributação e da capacidade contributiva”.

A própria Secretaria da Receita Federal emitiu, em 9.11.2000, a Nota SRF-38/2000, ao prestar informações para o Ministério Público Federal, em face da Rp 1.34.001.0001481/2000-35. Segundo a representação, a Instrução Normativa 38/1996, expedida pelo Secretário da Receita Federal, teria concedido às empresas que obtiveram lucro no exterior, por intermédio de filiais ou controladas, isenção do imposto sobre a renda, de forma ilegal, por contrariar disposição expressa contida no art. 25 da Lei 9.249/1995. Em sua nota a Secretaria da Receita Federal propugna tratar-se de mera explicitação do que se considera disponibilização à luz do Código Tributário Nacional, *verbis*:

“6.2.1 O elemento constante da instrução normativa, não expresso na Lei n. 9.249, de 1995, foi o que dispôs a respeito da disponibilização. Entretanto, se tal elemento não constou expressamente da lei, é certo que implicitamente ele não poderia deixar de estar ali contido, visto que, pelas regras do art. 43 do CTN, já expostas, não ocorre fato gerador sem a disponibilização. *Vê-se, portanto, que a instrução normativa veio simplesmente esclarecer, no sentido de impedir que a tributação se desse com desobediência aos ditames do Código Tributário Nacional. Considerando que os lucros não podem ser tributados se não disponibilizados (repetindo, art. 43 do CTN), a instrução normativa em nenhum momento extrapolou dos dizeres da Lei n. 9.249, de 1995; ao contrário, ajustou tais dizeres àqueles constantes do Código Tributário Nacional. E por se tratar, na hipótese em foco, de lucros auferidos no exterior, por meio de filiais, controladas ou coligadas (empresas distintas da matriz, controladora ou coligada domiciliadas no País – observe-se que inclusive as filiais no exterior são consideradas, sob o ponto de vista da legislação tributária do Brasil e da grande maioria dos demais Países, empresas distintas da matriz no Brasil, ao contrário do que diz a representação – v. subitem 9.4 desta Nota), o mesmo ato administrativo (instrução normativa) não poderia deixar de explicitar o que se considera ‘disponibilização’. As regras da mencionada instrução vão, inclusive, ao encontro do pensamento de Bulhões Pedreira, citado na representação e aqui reproduzido, no sentido de que adquirir ‘a disponibilidade de renda é obter,*

alcançar ou passar a ter o poder de dispor da moeda.²⁶ Tais regras são simplesmente regras interpretativas, esclarecedoras”.

De pleno acordo. Tais lições continuam aplicáveis mesmo após a edição da Lei Complementar 104/2001. A definição do momento da incidência do imposto haverá de pressupor efetiva disponibilidade, pois, como bem explicitado na aludida Nota SRF-38/2000, não ocorre fato gerador sem a disponibilidade dos lucros.

Nada obstante, situações há em que, de um lado, a efetiva disponibilidade de tais resultados está adstrita, única e exclusivamente, à decisão do sócio controlador e, de outro, a sociedade estrangeira está convenientemente localizada em Países de tributação reduzida ou inexistente. É essencialmente nesse campo que a positividade de cláusula antielisiva de caráter específico tem sentido. Em outras palavras, a ficção de distribuição de lucros, em interpretação conforme à Constituição Federal brasileira, só poderia se dar mediante a conjugação dos seguintes aspectos: (i) situação de controle por parte da empresa brasileira; (ii) controlada domiciliada em “paraiso fiscal”; (iii) plena possibilidade de disponibilização dos lucros apurados pelo controlador. É esse o espectro em que cabível o tratamento fiscal diferenciado das *controlled foreign corporations*/CFCs.

Helena Torres²⁶ identifica os principais testes encontrados em ordenamentos jurídicos estrangeiros para fins de se determinar a aplicação de regras às CFCs:

“O primeiro é o da confrontação das alíquotas vigentes em ambos os ordenamentos, de tal sorte que a alíquota do País de localização da CFC não seja inferior a uma dada proporção em relação àquela do País de residência do controlador (90%, 75% etc.). O teste do escopo social serve para verificar se a sociedade exerce um fim negocial legítimo (*business purpose*) ou presta-se apenas como meio de economia de tributos. O terceiro teste é o da cotação em Bolsa, para excluir a aplicação das medidas. O teste mais frequente é o da ‘distribuição aceitável’, satisfeito quando um percentual preestabelecido de rendimento disponível para distribuição é recebido dentro de um prazo razoável (18 meses, em mé-

dia). Um outro teste é o da data contábil, à qual as autoridades atribuem um vínculo de participação pelo período de tempo em que o sujeito manteve-se vinculado à sociedade. E, por fim, o teste de *minimis*, que não é mais que um teto mínimo aceitável de distribuições em face do volume de investimentos e dentro de um dado período de tempo”.

A enumeração desses testes encontráveis no direito comparado mostra a dificuldade do tema. Não é singela a missão de identificar se os lucros apurados devem, ou não, ser considerados disponíveis. Portanto, há necessariamente que se associar duas facetas do problema, a saber: (i) um regramento específico que positive esses testes, a fim de se buscar as situações em que a distribuição poderia ser presumida, em face da plena possibilidade do contribuinte de evitar indefinidamente a incidência tributária, dado que salvaguardado em local de tributação reduzida ou inexistente; (ii) produção adequada de provas, que permita a verificação da subsunção a esse teórico regramento. A legislação atual, ao se afastar desse caminho, não trata desigualmente os desiguais, na razão direta de suas desigualdades. Ofende, pois, o princípio da isonomia tributária.

No lugar de regras claras e bem elaboradas e do esforço de prova tem-se o recurso à ficção, de larga abrangência, que acaba por alcançar situações desejadas e indesejadas. Qual é o incentivo do empreendedor, empresário brasileiro, para estruturar operações fora do Brasil, criando ou desenvolvendo as multinacionais brasileiras, se, além de enfrentar, por exemplo, uma pesada tributação em território americano, terá seus lucros lá obtidos submetidos a tributação no Brasil, mesmo se não distribuídos?

Estamos na contramão do mundo. E sempre que isso ocorre a cautela deve ser redobrada. A regra geral posta, dada a sua abrangência, limita as opções do STF para o julgamento da matéria. Esperamos venha a prevalecer o entendimento do Min. Marco Aurélio exarado na ADI 2.588-1-DF:

“Repita-se: valores não são pesados 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

26. Helena Torres, *Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*, São Paulo, Ed. RT, 2001, pp. 127-128.

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 insita, 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 art. 43, § 2º, do CTN interpretação conforme a Constituição, ou seja, excluindo alcance que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

“Quanto ao art. 74 da Medida Provisória n. 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.”

Nessa mesma linha, o STF, ao examinar a possibilidade da incidência do imposto sobre o lucro líquido independentemente de sua efetiva distribuição, nos termos da Lei 7.713/1988, declarou a inconstitucionalidade do seu art. 35, por entender que a aquisição da disponibilidade, quer econômica ou jurídica, dos lucros líquidos das pessoas jurídicas não ocorre, quanto ao sócio, acionista ou quotista, na data do encerramento do período-base. É o que se depreende do voto do Min. Marco Aurélio proferido nos autos do RE 172.058-1-SC, publicado no DJU 13.10.1995, p. 34.282:

“(…) diante do contexto legal *supra*, impossível é dizer da aquisição da disponibilidade jurídica pelos acionistas com a simples apuração, e na data respectiva, do lucro líquido pelas pessoas jurídicas. O encerramento do período-base aponta-o, mas o fez relativamente a situação que não extravasa o campo de interesses da própria sociedade. Ocorre, é certo,

uma expectativa, mas, enquanto simples expectativa, longe fica de resultar na aquisição da disponibilidade erigida pelo art. 43 do CTN como fato gerador. Uma coisa é a incidência do imposto de renda sobre o citado lucro, e, portanto, a obrigação tributária da própria pessoa jurídica. Algo diverso é a situação dos sócios, no que não passam, com a simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base, a ter a disponibilidade reveladora do fato gerador.(…)”

Em síntese, diante do quadro normativo atual, entendemos que não há espaço para alteração de posicionamento por parte do STF, devendo ser julgada inconstitucional a norma que prevê a tributação dos lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas de empresas brasileiras no momento de sua apuração.

VI – A tributação do resultado de equivalência patrimonial de coligadas e controladas no exterior: impossibilidade

O art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 pretende alcançar os lucros auferidos por sociedades controladas e coligadas com sede no exterior. Tais lucros não se confundem com resultados positivos de equivalência patrimonial, os quais a legislação tributária sempre determinou fossem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que, sob o pretense argumento de que estaria a regular a Medida Provisória 2.158-35/2001, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa 213/2002, com o seguinte teor:

“Art. 7º. A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

“§ 1º. Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.”

Entretanto, o resultado positivo de equivalência patrimonial não se confunde com o lucro auferido no exterior por empresa coligada ou

controlada. Diversamente, tal resultado pode estar associado a variações, notadamente a variação cambial.

O tema foi objeto de análise pela 2ª Turma do STJ no REsp 1.211.882-RJ (DJU 14.4.2011), reconhecida a ilegalidade do art. 7º da Instrução Normativa SRF-213/2002. Do voto do Relator, o Min. Mauro Campbell Marques, destacamos:

“Sendo assim, a variação positiva ou negativa do valor do investimento, muito embora tenha impacto sobre o lucro líquido da empresa investidora, não adentra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por força de lei”.

Há também soluções de consulta da própria Secretaria da Receita Federal nesse sentido.²⁷

Em sùmula, não há autorização legal para tributação do resultado positivo de equivalência patrimonial. Ademais disso, não haveria disponibilidade econômica ou jurídica de renda, notadamente em situações nas quais tal resultado decorre de variação cambial ativa do investimento em coligada ou controlada no exterior.

VII – Conclusão

I. O conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” deve ser construído a partir de exegese eminentemente constitucional.

27. “Processo de Consulta n. 132/2007. Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal/SRRF-8ª Região Fiscal. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica/IRPJ.

“Ementa: Variação cambial – Investimento em coligada ou controlada. A contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real – Dispositivos legais: RIR/1999, art. 247, § 1º, e art. 389, §§ 1º e 2º; Lei n. 6.404/1976, art. 177; Lei n. 4.506/1964, art. 63; Lei n. 9.249/1995, art. 25; Decreto-lei n. 1.598/1977, art. 23; Decreto-lei n. 1.648/1978, art. 1º, IV; Instrução CVM n. 247/1996, art. 16; Instrução Normativa SRF n. 213/2002, art. 7º.

“Contribuição social sobre o lucro líquido/CSLL – Variação cambial – Investimento em coligada ou controlada. A contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL. Dispositivos legais: Lei n. 7.689/1988, art. 2º; Medida Provisória n. 2.158/2001, art. 21; Instrução CVM n. 247/1996, art. 16; Instrução Normativa SRF n. 213/2002, art. 7º – Hamilton Fernando Castardo, Chefe” (data da decisão: 3.4.2007 – 8.5.2007).

2. A definição do conceito de “renda” veiculada pelo CTN, em seu art. 43, não desborda o conceito constitucionalmente pressuposto.

3. O art. 74 da Medida Provisória 2.158-35, de 24.8.2001, ao estabelecer que, para fins de tributação do imposto sobre a renda, os lucros auferidos por controlada ou coligada de empresa brasileira no exterior serão considerados disponibilizados na data de sua apuração, criou ficção legal que desborda o espectro constitucional desse imposto.

4. Pressuposto para a incidência do imposto sobre a renda é a disponibilidade da renda. O lucro auferido no exterior por coligadas e controladas de empresas brasileiras só pode ser tributado no momento de sua efetiva disponibilização.

5. O adequado tratamento tributário a ser dispensado a situações específicas, nas quais lucro auferido no exterior, em Países de baixa tributação (“paraísos fiscais”) e por empresa não operacional, dependeria de regramento próprio, definidor dos requisitos e condições para que houvesse a permissão tributária, de modo a não permitir que o contribuinte pudesse evitá-la indefinidamente.

5.1 Tal regramento não foi, até o presente momento, positivado.

5.2 A legislação atual, ao se afastar desse caminho, não trata desigualmente os desiguais, na razão direta de suas desigualdades. Ofende, pois, o princípio da isonomia tributária.

6. O resultado positivo de equivalência patrimonial de coligada ou controlada no exterior não pode sofrer a incidência do imposto sobre a renda, seja porque a lei a tanto não autoriza, seja, fundamentalmente, porque não há, *in casu*, disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

DIREITO TRIBUTÁRIO CONTEMPORÂNEO

Estudos em homenagem a GERALDO ATALIBA

© AIRES FERNANDINO BARRETO (COORD.)

ISBN: 978-85-392-0095-5

Direitos reservados desta edição por
MALHEIROS EDITORES LTDA.
Rua Paes de Araújo, 29, conjunto 171
CEP 04531-940 — São Paulo — SP
Tel.: (11) 3078-7205 Fax: (11) 3168-5495
URL: www.malheiroseditores.com.br
e-mail: malheiroseditores@terra.com.br

Composição
Acqua Estúdio Gráfico Ltda.

Capa
Criação: Vânia Lúcia Amato
Arte: PC Editorial Ltda.

Impresso no Brasil
Printed in Brazil
08.2011

SUMÁRIO

Apresentação	9
— AIRES F. BARRETO	
Normas gerais de Direito Tributário : visão dicotômica ou tricotômica ..	11
— ALCIDES JORGE COSTA	
ISS – Intributabilidade das atividades-meio: imperativo constitucional ...	27
— AIRES F. BARRETO	
A tributação dos lucros de controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior e os tratados contra a dupla tributação	53
— ALBERTO XAVIER	
ISS/ICMS – Veiculação publicitária – Serviços de comunicação e comunicação visual: distinção para efeito de tributação	86
— ANNA EMILIA CORDELLI ALVES	
ISS na construção civil. Empreitada civil e industrial. “Turn key”	107
— BETINA TREIGER GRUPENMACHER	
Coisa julgada: é possível sua alteração em matéria tributária?	128
— CARLA DE LOURDES GONÇALVES	
ICMS-Comunicação – Delimitação do campo impositivo	138
— CLÉLIO CHIESA	
Sanções tributárias	162
— CRISTIANO CARVALHO	
O sigilo e a lei tributária: transparência, controle da legalidade, direito à prova e a transferência do sigilo bancário na LC 105	183
— EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI	
Não cumulatividade e o direito a créditos de PIS/PASEP e COFINS: a amplitude do termo “insumo”, referido no inciso II do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03	250
— FABIANA DEL PADRE TOMÉ	