

**CNI**



EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO PRESIDENTE DO SUPREMO  
TRIBUNAL FEDERAL.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL  
Coordenação de Registros  
e Informações Processuais

21/12/2001 14:31 155558



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.

(voto do Min. Luiz Gallotti, citado pelo Min. Marco Aurélio em voto no RE 150764-PE - RTJ 147/1040).

ADT 2583 - 1

**CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA**, entidade sindical de grau superior representativa da indústria brasileira, com sede em Brasília, DF, SBN, Quadra 1, Bloco "C", Edifício Roberto Simonsen, inscrita no CNPJ sob o nº 33.665.126/0001-34, por seus advogados (instrumento de mandato anexo), vem, com apoio nos artigos 102, inciso I, alínea "a", e 103, inciso IX, ambos da Constituição Federal, propor

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE**  
**com pedido de liminar**

quanto ao artigo 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e quanto ao parágrafo 2º do artigo 43 do Código Tributário


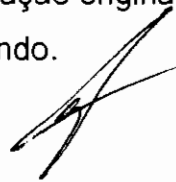


Nacional, acrescentado pela Lei Complementar 104/00, pelas razões de fato e de direito que passa a expor:

### I - SÍNTESE

1. Em apertada síntese, questiona-se aqui a constitucionalidade de dispositivo legal que determina a tributação pelo imposto de renda e pela contribuição social sobre o lucro líquido de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior, independentemente da disponibilização para a controladora ou coligada no Brasil. Entende a Autora que esse dispositivo reintroduz disciplina já declarada inconstitucional pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da validade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, violando o conceito constitucional de renda. As inconstitucionalidades apontadas são (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 artigo 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.

1.1 Entende a Autora que o artigo 74 e seu parágrafo, da Medida Provisória 2.158-35, de 24/08/2001, além de violar o artigo 62 da Constituição, padece da mesma inconstitucionalidade reconhecida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, conforme se vê do acórdão no recurso extraordinário 172.058-1. Cabe lembrar que ao julgar o recurso extraordinário 117.887-6, relator Min. Carlos Velloso, a unanimidade do plenário do Supremo Tribunal Federal interpretou o artigo 15, IV, da Constituição de 1946 — cujo teor é praticamente igual ao do artigo 153, III, da Carta de 1988 — de modo tal que a regra do artigo 43 do CTN, em sua redação original, decorreria naturalmente do texto constitucional, nada lhe acrescentando.





1.1.1 Assim, o entendimento unânime tomado no julgamento do RE 117.887-6 deixa clara a aplicação do precedente relativo ao artigo 35 da Lei nº 7.713/88 à hipótese aqui em tela.

1.1.2 Em decorrência disso, se se pretender ler o § 2º do artigo 43 do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/01 como a permitir o teor do artigo 74 da MP em questão, será essa interpretação inconstitucional, merecendo a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, pois, como já referido, o próprio conceito constitucional de renda exige que haja disponibilidade efetiva e não ficta, como afirmado no RE 117.887-6.

1.2 Esta inicial está acompanhada de parecer do Professor Alberto Xavier, que, examinando o dispositivo de medida provisória aqui em questão, conclui por sua inconstitucionalidade.

## II - DISPOSITIVOS ATACADOS

2. Os dispositivos em questão estão transcritos abaixo:

### Medida Provisória 2.158-35 de 24/08/2001

*"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.*

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.*

(Acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001)

**III - LEGITIMIDADE ATIVA**

3.1 A Requerente é confederação sindical, de âmbito nacional, perfazendo os requisitos do artigo 103, IX, da Constituição. Há, inclusive, várias ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas pela ora Requerente, sendo sua legitimidade ativa reconhecida em todas.

3.2. Além da legitimidade genérica, está presente o requisito da **pertinência temática**, pois as normas aqui atacadas afetam, *prima facie*, o interesse das empresas que tenham participação em outras, situadas no exterior, situação que é comum a muitas empresas industriais, representadas pela Requerente na estrutura sindical.



#### IV - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 62 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

4.1 O artigo 62 da Constituição Federal, seja em sua redação original, seja com as modificações trazidas pela Emenda Constitucional nº 32, veicula autorização excepcional para o exercício de funções legislativas primárias por parte do Executivo. Como regra de exceção, que toca em ponto sensível da Constituição, qual seja, a Separação de Poderes, harmônicos e equilibrados, há que haver controle sobre as hipóteses autorizativas do emprego dessas medidas, coibindo excessos.

4.2 Os requisitos autorizativos, expressos seja na redação original, seja na redação atual, são a relevância e a urgência.

4.3 Como destacado pelo Ministro Sepúlveda Pertence na ADIn 1.753-2/DF, o Supremo Tribunal Federal nunca afastou a sindicabilidade dos requisitos de relevância e urgência para a adoção de medidas provisórias. Conforme se lê do voto,

Jamais lhes conferiu a Corte a carta de total imunidade à jurisdição; pelo contrário, desde a primeira vez — malgrado lhes reconhecendo o inegável coeficiente de discricionariedade — o Tribunal advertiu — invocando Biscaretti di Ruffia — a possibilidade de controlar o abuso de poder, que no ponto se manifestasse (ADInMC 162, 14.12.89, Moreira, e também in ADInMC 1130, 21.9.94, Velloso, Lex 196/69), fácil compreender, no entanto, que se cuide de reserva para hipóteses excepcionalíssimas, (cf. Moreira Alves in ADIn 1130, 10.8.95, Rezek) — o que explica — malgrado a existência de votos vencidos em casos diversos (v.g., Celso, Néri e Pertence, na ADInMC 1576, 16.4.97; M. Aurélio) — jamais haja o Plenário admitido a relevância das arguições a propósito suscitadas.



(Min. Sepúlveda Pertence, ADIn 1.753-2/DF, voto, fl. 6, segundo parágrafo).

4.3.1 Tem-se aqui, inegavelmente, questão sensível da separação e equilíbrio de Poderes, sobre a qual o Judiciário não pode se furtar a analisar. Arthur T. Vanderbilt, em seu livro "*The Doctrine of the Separation of Powers and Its Present-Day Significance*" (The University of Nebraska Press, 1953) mostra que a falta de controle judicial sobre o que seriam os "graves distúrbios à ordem" que, pelo artigo 48 da Constituição de Weimar, permitiam o exercício de poderes excepcionais pelo presidente, permitiu a montagem jurídica da máquina nazista na Alemanha dos anos 30 (pp. 13-18).

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?

4.5 Poderia ser enviado projeto de lei e o mesmo ser apreciado a tempo. Se aplicado o entendimento cristalizado na súmula 584 dessa Augusta Corte (*ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração*), a lei poderia ser aprovada, sancionada e publicada até 31/12/2002, dezessete meses depois do uso inaugural de MP para o tema em questão. Mesmo se o entendimento oposto ao da súmula for empregado, haveria cinco meses para a aprovação, sanção e publicação da lei, prazo que, com o auxílio do pedido de urgência, se necessário, é suficiente à apreciação de um projeto "relevante e urgente".

4.6 Se não há urgência, falta um dos requisitos autorizativos ao emprego de medida provisória, ocasionando, assim, inconstitucionalidade formal do dispositivo inquinado.

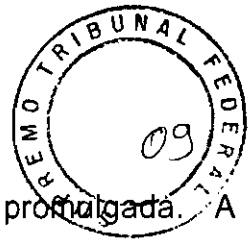


4.7 Poder-se-ia imaginar que a inconstitucionalidade formal acima indicada só poderia ser alegada na via do controle difuso, vez que houve modificação no artigo 62 da Constituição, por força da Emenda 32, e é entendimento firme do STF que o texto constitucional tido por violado e o texto apontado como violador devem estar teoricamente em vigor ao tempo do exercício do controle concentrado. Se o texto constitucional tido por violado tiver sido modificado ou se o texto apontado como inconstitucional tiver sido revogado ou modificado, não caberia o controle concentrado.

4.8 Com a devida vênia, não é o caso. O controle de constitucionalidade não se dá quanto ao texto legal, mas sim quanto ao texto normativo. O controle é de normas jurídicas, tanto assim que há a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, em que, sem haver declaração de inconstitucionalidade de qualquer palavra, é declarada a validade de uma dada interpretação para o texto normativo em questão e a invalidade de outras leituras que acaso seriam possíveis ou até mais óbvias, não fosse o dever de obediência à Constituição.

4.8.1 A norma jurídica, como é evidente, não se confunde com o texto da "lei". O texto da lei veicula normas, mas com elas não se confunde. Como bem destaca Alfredo Augusto Becker:

A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa *sem conteúdo jurídico* ou como simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça vôo para ir à caça do "fato gerador". A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a *resultante* lógica de um complexo de ações e reações que se



processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a *resultante* lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial.

(BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, p. 115).

4.9 O *caput* do artigo 62 da Constituição, continha, em sua redação original, três regras distintas, a saber: 1ª a autorização para, em caso de relevância e urgência, ser adotada medida provisória; 2ª a obrigatoriedade de o Presidente da República submetê-las de imediato ao Congresso; 3ª a obrigatoriedade de o Congresso, estando em recesso, ser convocado extraordinariamente no prazo de cinco dias.

4.9.1 A Emenda 32 modificou o *caput* do artigo 62 apenas e tão-somente para suprimir a terceira regra, a da convocação extraordinária do Congresso, no prazo de cinco dias. As outras duas regras permaneceram inalteradas, salvo quanto às limitações trazidas nos parágrafos que foram acrescentados. A regra que condiciona a possibilidade de ser caso de relevância e urgência para a edição de medida provisória permaneceu a mesma.

4.9.2 Ora, se o controle de constitucionalidade é controle normativo e não controle textual, se a norma constitucional em questão não sofreu qualquer mudança com a Emenda 32, evidencia-se o cabimento de ação direta de inconstitucionalidade quanto ao aspecto formal do artigo 74 da MP aqui em questão.

#### V- VIOLAÇÃO AO ARTIGO 153, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

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.

Ainda há poucos dias, numa carta ao eminente Ministro Prado Kelly, a propósito de um discurso seu sobre Milton Campos, eu lembrava a frase de Napoleão: 'Tenho um amo implacável, que é a natureza das coisas.'

Milton Campos também era fiel a esse pensamento.

(voto do Min. Luiz Gallotti, citado pelo Min. Marco Aurélio em voto no RE 150764-PE - RTJ 147/1040).

5.1 A matéria aqui em questão guarda grande similitude com o caso do imposto de renda sobre o lucro líquido (ILL), criado pelo artigo 35 da Lei nº 7.713/88, cujo *leading case* no plenário do STF foi o RE 172.058-1.

5.2 A leitura do artigo 74 em questão deixa claro o comando de tributar os lucros auferidos por empresa controlada ou coligada no exterior independentemente da disponibilização desses lucros.

5.2.1 Ao julgar o caso do ILL, assentou o STF que "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" (RE 172.058-1, STF-Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, maioria, ementa).

5.2.2 Assim, é óbvia a aplicação desse precedente ao dispositivo aqui em questão para declarar também a inconstitucionalidade. Todavia, poder-se-ia redarguir que o precedente foi tomado à luz do disposto na redação original do artigo 43 do CTN e que, na falta de amparo naquela redação, haveria inconstitucionalidade frente ao teor do artigo 146, III, da CF/88.



5.2.3 De fato, esse é o texto do acórdão, mas não corresponde à melhor interpretação, seja da Constituição, seja dos precedentes do STF.

5.2.4 Ao julgar o RE em questão, o STF concluiu que o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 não se adequava ao disposto no artigo 43 do CTN e, não havendo lei complementar a ampará-lo, haveria violação ao artigo 146, III, da CF, que exige a existência de lei complementar. Não enfrentou o STF a compatibilidade do artigo 35 com o disposto no artigo 153, III, da Constituição.

5.3 Há, todavia, outro precedente do plenário do STF que demonstra, de forma insofismável, a inconstitucionalidade da nova exação aqui em exame.

5.4 Ao julgar o recurso extraordinário 117.887-6, o STF-Pleno teve a oportunidade rara de julgar a constitucionalidade de lei de imposto de renda anterior ao CTN. A legislação aplicável àquele caso era apenas o texto constitucional de 1946, cujo teor era o seguinte:

Constituição de 1946

Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

....

IV - renda e proventos de qualquer natureza;

5.4.1 Compare-se, a título de ilustração, com o texto atual:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

....

III- renda e proventos de qualquer natureza;

5.4.2 Desse acórdão unânime, extraímos do voto do Ministro Relator, Carlos Velloso, o trecho abaixo:



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.

5.4.3                Está aí, claro e evidente, o limite, inserido na própria concessão de competência à União para criar imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza, que a lei não pode desbordar. A autorização constitucional é para a criação de imposto sobre renda, não sobre qualquer coisa que a lei resolva chamar de renda. O disposto no artigo 43, *caput*, do CTN, é mera explicitação do que se entende por renda. Lei complementar que pretenda desbordar desses limites não pode encontrar amparo no artigo 153, mas apenas, e quando muito, no artigo 154, I, mas, nesse caso, precisaria a lei complementar ser expressa e trazer em si a nova base de cálculo e o novo fato gerador. Não há como se imaginar que lei complementar que pretenda amparo no artigo 154, I, possa delegar a fixação de fato gerador e base de cálculo a lei ordinária, pois estará delegando a competência para instituir o imposto residual, em direta testilha com o comando do artigo 154.

5.5                    Nesse mesmo sentido é a lição de Roberto Quiroga Mosquera, como se pode ver dos trechos abaixo transcritos:

Pretende-se frisar com o exposto acima, que falar em *disponibilidade econômica ou jurídica* de "renda e proventos

A handwritten signature is located in the bottom right corner of the page. It consists of several fluid, overlapping strokes, likely representing the name of the author or a representative.



de qualquer natureza” é o mesmo que falar em *acréscimo de elementos patrimoniais*. Só se pode falar em incremento de elementos patrimoniais, na medida em que estes passem a pertencer a uma determinada universalidade. A partir de então, o detentor desse patrimônio gozará na sua plenitude dos atributos desse direito recebido.

....

Está claro, pois, que toda “renda” e todo “provento de qualquer natureza” auferidos pelas pessoas não de estar *disponíveis* (linguagem utilizada pelo legislador do CTN). Toda “renda” e todo “provento de qualquer natureza” não de *acrescer o patrimônio das pessoas* (linguagem utilizada pelo legislador constitucional de forma implícita). O incremento de elementos patrimoniais implica, necessariamente, na disponibilidade deles, assim entendido o direito de usar, fruir e/ou dispor. **Daí por que, entendemos irrelevante para a definição do conceito constitucional da palavra “renda” e da expressão “proventos de qualquer natureza” a identificação do significado da locução “disponibilidade econômica ou jurídica” utilizada pelo legislador complementar nacional no artigo 43 do CTN.**

(MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 124-126 - **negrito nosso, demais destaques do original**).

5.6 Voltando à leitura do artigo 74 da MP ora em comento, resta evidente o emprego de ficção jurídica para fazer considerar renda situação que, a toda evidência, não constitui renda. O próprio texto se trai ao dizer que serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil os lucros na data do balanço no qual tiverem sido apurados.



5.6.1 Que a apuração de resultado não corresponde a disponibilização, é questão já decidida. Esse é o precedente do ILL.

5.6.2 Se a lei reputa considerado o fato "b" a partir da existência do fato "a" sem que haja uma ligação de implicação natural entre tais fatos, tem-se uma ficção legal. O emprego de ficções, em direito tributário, não permite ao legislador que abranja fato estranho aos contornos de sua competência impositiva, dada pela Constituição. Como visto, o conceito constitucional de renda abrange em si a disponibilidade da renda, pelo que, o disposto no artigo 43 do CTN nada mais é que a explicitação do que já está contido na Constituição. Como bem destaca Roberto Quiroga Mosquera, é *"irrelevante para a definição do conceito constitucional da palavra 'renda' e da expressão 'proventos de qualquer natureza' a identificação do significado da locução 'disponibilidade econômica ou jurídica' utilizada pelo legislador complementar nacional no artigo 43 do CTN"* (cit.).

5.7 Como já destacado, a questão ora em exame já foi decidida pelo STF. Já decidiu o Pretório Excelso 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.

5.7.1 Mas por exercício de abstração, imagine-se que o conceito constitucional de renda permitisse elástico maior. Ainda assim o dispositivo em questão seria inconstitucional, ao menos para o caso das empresas coligadas.

5.7.2 Por definição, no caso das empresas coligadas não há relação de controle, pois se houvesse, uma não seria coligada da outra, mas controlada!



5.7.3 Os ordenamentos jurídicos estrangeiros que preveem alguma forma similar de tributação à ora questionada o fazem seguindo o modelo sugerido pela OCDE, mas não se pode deixar de considerar que em suas constituições não há um conceito de renda, sendo a matéria integralmente infraconstitucional.

5.7.4 Ainda assim, tais regras são aplicáveis apenas para as relações de controle, não para as de mera participação societária.

5.7.5 Vale, aqui, transcrever as observações de Marcos Gabriel Gutman, professor da Universidade Austral e da Universidade de Buenos Aires:

De acuerdo a la OCDE sus características son las siguientes: **control**, que puede ser por propiedad directa o indirecta, **determinación del tipo de territorio** con el que se aplica estando esto relacionado con las operaciones transnacionales y los impuestos comparativos en el territorio aplicado y la forma de **atribución de estos impuestos**. (...).

#### 1) Control

Primeramente debe definirse que se entiende por control. Queda claro que cuando hablamos de control nos referimos a posibilidad de tomar decisiones por parte de quién o quiénes tienen la mayoría accionaria, sea esto en forma directa o en forma indirecta. En el primero de los casos basta con que el accionista principal tenga más del 50% del capital o el paquete accionario a efectos de ejercer el control sobre la entidad controlada. En el segundo de los casos, generalmente se tratan de holding, se puede ejercer este control a través del control de participación em otras sociedades.

....



La OCDE solo considera que se puede aplicar este tipo de legislación a quienes tengan el control "de facto", es decir, quienes realmente toman las decisiones empresariales. En ese sentido considera que no es posible aplicar estas normas a accionistas que nada tienen que ver con las decisiones acerca de cuándo y cómo se distribuyen los dividendos y cuándo y cómo no corresponde distribuirlos.

Este problema del control en la mayor parte de las legislaciones tiene que ver con qués tienen mas del 50% de las acciones. Exige pues la existencia de este "mando para votar" y no solo el derecho de hacerlo.

(GUTMAN, Marcos G. *Sociedades Extranjeras Controladas. Contolled Foreign Corporations - CFC- Aplicación en la Legislación Argentina*, in *II Coloquio Internacional de Derecho Tributario - Normas Tributarias para la Prevención de la Elusión Internacional*, Tomo II, Buenos Aires, agosto de 2000, pp. 514-516).

5.7.6 A mera afirmação de tratar-se de empresa coligada afasta a idéia de haver controle. Se não há controle, não há como se imaginar a aquisição de qualquer disponibilidade econômica ou jurídica antes da distribuição dos dividendos. Assim, ainda que se pretenda rever a orientação dessa Augusta Corte, firmada nos precedentes acima referidos, e permitir a tributação de resultados não distribuídos, isso jamais pode se dar quanto a situações que não demonstram o controle da decisão de distribuir ou não os resultados.

5.8 Neste ponto está a possível inconstitucionalidade do artigo 43, § 2º, do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/01. Entendeu o "legislador palaciano" que o dispositivo em questão lhe dá liberdade para, a seu bel prazer, nas hipóteses de receita ou rendimento auferidos no exterior, seja ele, legislador ordinário, livre para fixar o momento de ocorrência do fato gerador antes mesmo de sua ocorrência.



5.8.1 Pretende a Autora a declaração de inconstitucionalidade do artigo 43, § 2º do CTN, sem redução de texto, para ver afastada essa interpretação e afirmada a interpretação de que a lei só pode considerar ocorrido o fato gerador, nas hipóteses de receita ou rendimento auferidos no exterior, após a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

## VI. VIOLAÇÃO ÀS ALÍNEAS A E B DO ARTIGO 150, III, DA CONSTITUIÇÃO

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 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 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.

6.1.2 Aqui, mais uma vez, a medida provisória investe não apenas contra a Constituição, mas contra entendimento firme do STF. Ao apreciar o recurso extraordinário nº 138.284, Rel. Min. Carlos Velloso, o plenário do Supremo Tribunal Federal, em decisão unânime, declarou a inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, pois ao instituir a contribuição social sobre o lucro, pretendeu incidir sobre o lucro apurado em 31/12/1988.

6.1.3 Pelas mesmas razões, porque a garantia constitucional não constitui mera regra de diferimento da primeira cobrança da exação, mas garantia de não-surpresa e porque o resultado apurado em um exercício decorre de fatos





ocorridos ao longo do ano e, assim, a lei que pretendesse no meio do período de apuração criar ou majorar a incidência estaria pretendendo ter efeitos retroativos, é igualmente inconstitucional o parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35.

## VII - URGÊNCIA NO PEDIDO DE LIMINAR

7.1 Muito embora não haja urgência que justifique o emprego de medida provisória, há aqui urgência que clama pelo provimento liminar. É que embora a disponibilização do resultado, ainda que por ficção legal, somente ocorrerá em 31/12/2002, como se trata de resultado positivo apurado até 31/12/2001, mesmo que não distribuído, a provisão contábil para fins de pagamento do imposto de renda se faz necessária desde logo. Isto porque o fato econômico (base do imposto de renda) será conhecido nessa ocasião (31/12/2001), e não em 31/12/2002.

7.2 O fundamento legal dessa necessidade está no art. 189 da Lei 6.404/76:

Art. 189 - Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

7.3 Em se tratando de resultado positivo apurado até 31/12/2001, é desse exercício que deverá ser deduzida a provisão para o pagamento do imposto (art. 189, Lei das S.A.), sob pena de a empresa estar distribuindo resultados, em detrimento do pagamento do imposto de renda, numa clara e nítida violação ao artigo 339 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3000, de 26.03.1999):

Art. 339 - É obrigatória, em cada período de apuração, a constituição de provisão para o imposto de renda, relativa ao



imposto devido sobre o lucro real e lucros, cuja tributação tenha sido diferida, desse mesmo período de apuração (Lei nº 6.404, de 1976, art. 189).

7.4 Infringir tal comportamento sujeitará o contribuinte à autuação fiscal.

7.5 Essa provisão não é dedutível para fins de apuração do lucro real (arts. 41, parágrafo 2º, Lei Federal 8.981/95 e parágrafo único do art. 339, RIR/99).

7.5.1 É, especificamente, a hipótese das empresas que tenham auferido lucros no exterior, em que a apuração do resultado (apenas para os efeitos fiscais da MP 2.158-35) ocorrerá em 31/12/2001, enquanto que a sua disponibilização fictícia e consequente tributação ocorrerá em 31/12/2002, eis que a referida MP difere a tributação, dum exercício fiscal (2001) para o outro (2002), na tentativa de fazer crer que o princípio da anterioridade tributária estará sendo respeitado.

7.5.2 Em 31/12/2001, a empresa que apurar resultado positivo (lucro no exterior, ainda que não distribua tais resultados), deverá constituir a provisão contábil (além de obrigatória - art. 339, RIR, indedutível para fins de apuração do lucro real - art. 339, par. único, RIR). Vale dizer, destacar do resultado auferido (mas não distribuído) o montante equivalente ao imposto supostamente devido (ainda que o resultado não seja distribuído, nem no exercício de 2001, nem no de 2002).

7.6 Em decorrência, pois, daquela provisão contábil, obrigatória e indedutível (em face do resultado apurado em 31/12/2001), a situação fiscal do contribuinte parece ficar ainda pior, quando se constata que a empresa que auferir lucro no exterior somente poderá ser tributada com base no lucro real, apurado em 31 de dezembro de cada ano (arts. 14 da Lei 9.718/98 e 246, inciso



III, do RIR/99), impondo-lhe a legislação tributária (arts. 2º, parágrafo 3º, da Lei 9.430/96 e 223, RIR/99) como consequência direta, o dever de antecipar, mensalmente, durante o próprio exercício de 2002, o imposto supostamente devido em 31/12/2002 (com base na malsinada MP 2.158-35).

7.7 Esta antecipação, válida para todos os meses do exercício fiscal de 2002 (arts. 3º da Lei 9.430/96 e 232, RIR/99), já alcança o mês de janeiro/2002, estendendo-se até o mês de dezembro/2002, quando então o contribuinte fará a apuração anual (art. 221, RIR/99).

7.8 *Mutatis mutandis*, a antecipação (já, a partir de janeiro/2002) alcança toda pessoa jurídica que tenha auferido lucro no exterior (por intermédio de empresas coligadas e/ou controladas), fazendo com que a empresa, desde logo (janeiro/2002), tenha que antecipar o imposto que será devido em 31/12/2002. Aliás, é o que justifica a obrigatoriedade da provisão contábil (constituir reserva em 31/12/2001 para antecipar, já a partir de janeiro/2002, o imposto que supostamente será devido em 31/12/2002, quando, então, os lucros serão considerados disponibilizados).

7.9 Finalmente, vale lembrar que, em face dessa imposição fiscal (provisão contábil em 2001, para justificar a antecipação mensal em 2002), a empresa constituída sob a forma de sociedade por ações, deverá distribuir o seu resultado, porém, em proporção menor que o efetivamente apurado, uma vez que dele (resultado apurado) será destacada a parcela para constituir aquela provisão contábil, quando, em verdade, o resultado obtido no exterior sequer será distribuído pela mesma empresa (em 31/12/2001), porque a própria entidade arrecadadora somente considerará distribuído — aquele lucro advindo do exterior — em 31/12/2002.



**VIII - PEDIDOS**

8.1 Ante o exposto requer-se, com fundamento no art. 170, § 1º, do RISTF, e no art. 10, § 3º, da Lei nº 9868/98, seja concedida liminar, suspendendo a eficácia dos dispositivos objeto desta ADIn.


8.2 Após as formalidades legais, pede-se seja julgada procedente a presente ação, para que seja declarada a inconstitucionalidade do artigo 74, *caput* e parágrafo único da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e seja também declarada a inconstitucionalidade do § 2º do artigo 43 do CTN, acrescentado pela Lei Complementar 104/01, sem redução de texto, para afastar a interpretação indicada no item 5.8, supra, e afirmada a interpretação de que a lei só pode considerar ocorrido o fato gerador, nas hipóteses de receita ou rendimento auferidos no exterior, após a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

Dá-se à causa o valor de R\$ 1.000,00 (hum mil reais).

E. Deferimento.

Brasília, 20 de dezembro de 2001.

  
**GUSTAVO AMARAL**  
**OAB/RJ nº 72.167**

  
**SYLVIA LORENA TEIXEIRA DE SOUSA**  
**OAB/DF nº 11.724**



## PROCURAÇÃO

**CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI**, entidade sindical de grau superior, reconhecida por Carta Ministerial de 17 de Setembro de 1938, com sede no SBN, Quadra 1, Bloco C, 17º andar, nesta capital, inscrita no CNPJ sob o nº 33.665.126/0001-34, neste ato representada por seu presidente Dr. **FERNANDO LUIZ GONÇALVES BEZERRA**, brasileiro, casado, engenheiro civil, portador da cédula de identidade RG nº 55.710-SSP/RN e inscrito no CPF/MF sob o nº 003.420.414-87, residente e domiciliado nesta cidade, nos termos de sua Ata e de seu Estatuto Social nomeia e constitui seus bastantes procuradores: **ELIZABETH HOMSI**, brasileira, solteira, advogada, inscrita na OAB/RJ sob o nº 37.313 e no CPF/MF sob o nº 425.026.597-87; **SÉRGIO EDUARDO DOS SANTOS PYRRHO**, brasileiro, casado inscrito na OAB/RJ sob o nº 37.313 e no CPF sob o nº 810.636.367-87, **FÁBIO GIUTO MOROLLI**, brasileiro, divorciado, inscrito na OAB/RJ sob o nº 40.656 e no CPF/MF sob o nº 545.265.667-72, **MARIA DE LOURDES FRANCO DE ALENCAR SAMPAIO**, brasileira, casada, inscrita no CP/MF sob o nº 846.855.907-59 e na OAB/RJ 50.660, **MARIA LUIZA VERNECK DOS SANTOS**, brasileira, inscrita no CPF/MF sob o nº 175.712.947-20 e na OAB/RJ sob o nº 19258, **CARLOS MANUEL DE AZEVEDO PESSOA DA SILVA**, brasileiro, advogado, divorciado, inscrito na OAB/RJ sob o nº 23.219 e no CPF/MF sob o nº 362.768.127-49; **SÉRGIO MURILO SANTOS CAMPINHO**, brasileiro, casado, advogado, inscrito na OAB/RJ sob o nº 55.174 e no CPF/MF sob o nº 903.267.847-72; **LEONARDO GRECO**, brasileiro, casado, advogado, inscrito na OAB/RJ sob o nº 21.557 e no CPF/MF sob o nº 038.273.218-91; **JOSÉ AUGUSTO SEABRA MONTEIRO VIANNA**, brasileiro, advogado, casado, inscrito na OAB/RJ sob o nº 59.621 e no CPF/MF sob o nº 958.319.327-53; **GUSTAVO DO AMARAL MARTINS**, brasileiro, solteiro, inscrito no CPF/MF sob o nº 956.769.027-87 e na OAB/RJ sob o nº 72.167, **VIVIANE COSER VIANNA**, brasileira, casada, inscrita no CPF/MF sob o nº 026.637.947-83 e na OAB/RJ sob o nº 83383, **ALINE PAOLA CORREA BRAGA CAMARA DE ALMEIDA**, brasileira, solteira, inscrita no CPF/MF sob o nº 011.982.147-83, inscrita na OAB/RJ 78533, **SANDRA CARDOSO RAMOS DE LIMA**, brasileira, advogada, casada, inscrita na OAB/RJ sob o nº 30.416 e no CPF/MF sob o nº 174.499.287-87; **CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES**, brasileiro, casado, advogado, inscrito na OAB/RJ sob o nº 91.152 e no CPF/MF sob o nº 011.650.777-28; **CARLOS ROBERTO MIGUEL**, brasileiro, casado, advogado, inscrito na OAB/SP sob o nº 60.733 e no CPF/MF sob o nº 021.229.288-91, **CHRISTINA AIRES CORREA LIMA**, brasileira, casada, inscrita no CPF/MF sob o nº 564.020.231-91 e na OAB/DF sob o nº 11.873, **SYLVIA LORENA TEIXEIRA DE SOUSA**, brasileira, separada judicialmente, inscrita no CPF/MF sob o nº 565.105.941-53, inscrita na OAB/DF sob o nº 11.724, com domicílio os 14 primeiros na Rua Maiz e Barros nº 678, Rio de Janeiro-RJ e os 3 últimos no Setor Bancário Norte, Quadra 01, Bloco C, Edif. Roberto Simonsen, 13º andar, Brasília-DF; aos quais outorga os poderes da Cláusula AD-JUDICIA, para, EM CONJUNTO OU SEPARADAMENTE, representá-la em Juízo ou fora dele, na defesa dos interesses da outorgante, bem como nos feitos em questões em que de algum modo tenha direito ou interesse, podendo receber intimações e notificações, recorrer, transigir, desistir, receber e dar quitação, e em especial para propor a ação direta de Inconstitucionalidade, com pedido de liminar, perante o Supremo Tribunal Federal, para questionar a constitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35 de 24 de agosto de 2001. O presente mandato tem validade por prazo indeterminado.

Brasília, 20 de Dezembro de 2001

  
FERNANDO LUIZ GONÇALVES BEZERRA  
Presidente

CNI

1º OFÍCIO - BRASÍLIA  
REGISTRO CIVIL DAS P. JURÍDICAS  
FICOU ARQUIVADO CÓPIA EM MICROFILME  
SOB O N.º 29615

Confederação Nacional da Indústria

ATA DA REUNIÃO ESPECIAL DO CONSELHO DE REPRESENTANTES DA  
CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA PARA A POSSE DOS  
MEMBROS DA DIRETORIA E DO CONSELHO FISCAL, ELEITOS PARA O  
TRIÊNIO ADMINISTRATIVO 1998/2001



Aos quatorze dias do mês de outubro de mil novecentos e noventa e oito, às quatorze horas e trinta minutos, reuniu-se, conforme convocação regularmente feita, o Conselho de Representantes da Confederação Nacional da Indústria, no auditório do 15º andar do Edifício Roberto Simonsen, Setor Bancário Norte, Quadra F, Bloco C, Brasília, Distrito Federal, com o fim especial de empossar os membros da Diretoria e do Conselho Fiscal, bem como seus respectivos substitutos e suplentes, para o triênio administrativo de mil novecentos e noventa e oito a dois mil e um, estando presentes os Senhores Delegados Representantes das Federações filiadas, conforme assinaturas lançadas no livro próprio. Fizeram parte da Mesa os Senhores Carlos Eduardo Moreira Ferreira, José Aquino Porto e Lourival Novaes Dantas. Constatando haver número, o Presidente em exercício, Senhor Carlos Eduardo Moreira Ferreira, deu por abertos os trabalhos solicitando, após, que o Senhor José Aquino Porto, 1º Secretário, procedesse à leitura do Termo de Posse, o que foi feito. Cumpridas que foram todas as exigências estatutárias para a investidura, inclusive a apresentação por escrito das respectivas declarações de bens e dos termos de compromisso, o Presidente em exercício, em nome do Conselho de Representantes, deu como empossados os eleitos para o triênio 1998/2001, a saber: **DIRETORIA - Presidente:** Fernando Luiz Gonçalves Bezerra (neste ato representado pelo Dr. Carlos Eduardo Moreira Ferreira, conforme instrumento de procuração anexo); **1º Vice-Presidente:** Carlos Eduardo Moreira Ferreira; **Vice-Presidentes:** Eduardo Eugênio Gouvêa Vieira; Dagoberto Lima Godoy; Stefan Bogdan Salej; José de Freitas Mascarenhas; José Carlos Gomes Carvalho; Armando de Queiroz Monteiro Neto; Osvaldo Moreira Douat; Fernando de Souza Flexa Ribeiro; José Aquino Porto; Antonio José de Moraes Souza; José Bráulio Bassini; **1º Secretário:** Lourival Novaes Dantas; **2º Secretário:** Francisco de Assis Benevides Gadelha; **1º Tesoureiro:** Fernando Cirino Gurgel; **2º Tesoureiro:** Jorge Elias Zahran; **Diretores:** Arthur João Donato; Antonio Fábio Ribeiro; Abelírio Vasconcelos da Rocha; Carlos Antônio de Borges Garcia; Antônio Conceição Cunha Filho; Luis Eulalio de Bueno Vidigal Filho; José Nasser; Idalito de Oliveira; Danilo Olivo Carlotto Remor; João Oliveira de Albuquerque; Francisco Renan Oronoz Proença; Santiago Ballesteros Filho; Jorge Aloysio Weber; Milton Fett; Alfredo Fernandes; Adalberto de Souza Coelho; Miguel Vita; **CONSELHO FISCAL - Titulares:** Alberto Abdalla; Miguel de Souza; Napoleão



Cavalcanti Lopes Barbosa; **Suplentes:** Ronaldo Dimas Nogueira Pereira; Carlos Salustiano de Souza Coêlho; Rodolfo dos Santos Juarez. A seguir o Sr. Carlos Eduardo Moreira Ferreira assumiu, em razão da licença do titular, Sr. Fernando Luiz Gonçalves Bezerra, o exercício da Presidência da CNI, bem como o exercício dos cargos de Diretor do Departamento Nacional do Serviço Social da Indústria - SESI, Presidente do Conselho Nacional do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, e Presidente do Conselho Superior do Instituto Euvaldo Lodi - IEL, nos termos dos regulamentos das respectivas entidades. Após manifestação de Diretores presentes e não havendo mais quem quizesse fazer uso da palavra, o Presidente em exercício deu por encerrada a reunião, determinando que se lavrasse a presente, que vai assinada pelos Srs. Carlos Eduardo Moreira Ferreira, Sr. Lourival Novaes Dantas e José Aquino Porto. Brasília, 14 de outubro de 1998.

*Carlos Eduardo Moreira Ferreira*  
CARLOS EDUARDO MOREIRA FERREIRA

*Lourival Novaes Dantas*  
LOURIVAL NOVAES DANTAS

*José Aquino Porto*  
JOSÉ AQUINO PORTO

**CNI**

1º OFÍCIO BRASÍLIA  
REGISTRO CIVIL DAS P. JURÍDICAS  
FICOU ARQUIVADO CÓPIA EM MICROFILME  
SOB O N.º 29616



Confederação Nacional da Indústria

**TERMO DE POSSE DOS MEMBROS DA DIRETORIA E DO  
CONSELHO FISCAL DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA  
INDÚSTRIA PARA O TRIÊNIO 1998/2001**

Aos quatorze dias do mês de outubro de mil novecentos e noventa e oito, às quatorze horas e trinta minutos, no auditório do Edifício Roberto Simonsen, Setor Bancário Norte, Quadra 1, Bloco C, em Brasília, Distrito Federal, o Conselho de Representantes da Confederação Nacional da Indústria, tendo em vista o resultado das eleições realizadas no dia vinte e um de julho do corrente ano, declara empossados os seguintes membros da Diretoria e do Conselho Fiscal da Entidade para o triênio 1998/2001:

**DIRETORIA**

Presidente  
1º Vice-Presidente  
Vice-Presidente  
Vice-Presidente  
Vice-Presidente  
Vice-Presidente  
Vice-Presidente  
Vice-Presidente  
Vice-Presidente  
Vice-Presidente  
Vice-Presidente  
Vice-Presidente  
Vice-Presidente  
Vice-Presidente  
1º Secretário  
2º Secretário  
1º Tesoureiro  
2º Tesoureiro

- FERNANDO LUIZ GONÇALVES BEZERRA  
- CARLOS EDUARDO MOREIRA FERREIRA  
- EDUARDO EUGÊNIO GOUVÊA VIEIRA  
- DAGOBERTO LIMA GODOY  
- STEFAN BOGDAN SALEJ  
- JOSÉ DE FREITAS MASCARENHAS  
- JOSÉ CARLOS GOMES CARVALHO  
- ARMANDO DE QUEIROZ MONTEIRO NETO  
- OSVALDO MOREIRA DOUAT  
- FERNANDO DE SOUZA FLEXA RIBEIRO  
- JOSÉ AQUINO PORTO  
- ANTÔNIO JOSÉ DE MORAES SOUZA  
- JOSÉ BRÁULIO BASSINI  
- LOURIVAL NOVAES DANTAS  
- FRANCISCO DE ASSIS BENEVIDES GADELHA  
- FERNANDO CIRINO GURGEL  
- JORGE ELIAS ZAHARAN

**Diretores:**

- ARTHUR JOÃO DONATO  
- ANTONIO FÁBIO RIBEIRO  
- ABELÍRIO VASCONCELOS DA ROCHA  
- CARLOS ANTÔNIO DE BORGES GARCIA  
- ANTÔNIO CONCEIÇÃO CUNHA FILHO  
- LUIS EULALIO DE BUENO VIDIGAL FILHO  
- JOSÉ NASSER  
- IDALITO DE OLIVEIRA  
- DANILO OLIVO CARLOTTO REMOR  
- JOÃO OLIVEIRA DE ALBUQUERQUE  
- FRANCISCO RENAN ORONÓZ PROENÇA  
- SANTIAGO BALLESTEROS FILHO  
- JORGE ALOYSIO WEBER  
- MILTON FETT  
- ALFREDO FERNANDES  
- ADALBERTO DE SOUZA COELHO  
- MIGUEL VITA



CONSELHO FISCAL:

Titulares:

- ALBERTO ABDALLA
- MIGUEL DE SOUZA
- NAPOLEÃO CAVALCANTI LOPES BARBOSA

Suplentes:

- RONALDO DIMAS NOGUEIRA PEREIRA
- CARLOS SALUSTIANO DE SOUSA COELHO
- RODOLFO DOS SANTOS JUAREZ



Cumpridas que foram as exigências estatutárias para a investidura, inclusive a apresentação, por escrito, das respectivas declarações de bens e o compromisso solene, formalizado em separado, de respeitarem, no exercício do mandato, a Constituição, as leis vigentes e o Estatuto da Entidade, lavra-se o presente termo, em quatro vias, para os fins de direito, que vai assinado pelo Presidente da Confederação Nacional da Indústria, em exercício, Dr. Carlos Eduardo Moreira Ferreira e pelo 1º Secretário da Entidade, Dr. Lourival Novaes Dantas.

Brasília, 14 de outubro de 1998.

*Carlos Eduardo Moreira Ferreira*  
Presidente em exercício

*Lourival Novaes Dantas*  
1º Secretário



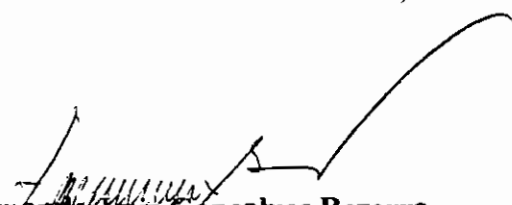
1. OFICINA DE REGISTRO CIVIL DAS PESSOAS JURÍDICAS

Ficou arquivada cópia em microfilme sob o n.00043496

**TERMO DE REASSUNÇÃO DE PODERES**

Aos dezessete dias do mês de setembro do ano de dois mil e um, às nove horas, na sede da Confederação Nacional da Indústria, no Setor Bancário Norte – Quadra 01 – Bloco C – 17º andar, na cidade de Brasília, Distrito Federal, o Doutor **FERNANDO LUIZ GONÇALVES BEZERRA**, Presidente da Entidade, reassume os poderes do cargo e também o de Diretor do Departamento Nacional do Serviço Social da Indústria (SESI), de Presidente do Conselho Nacional do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e de Presidente do Conselho Superior do Instituto Euvaldo Lodi (IEL), que na sua ausência vinham sendo exercidos pelo 1º Vice-Presidente, Doutor **CARLOS EDUARDO MOREIRA FERREIRA**, conforme Termo de Transferência de Poderes assinado no dia três de agosto de mil novecentos e noventa e nove. E para que a Reassunção de Poderes, que ora se consuma, possa traduzir todos os efeitos de direito, lavra-se o presente Termo em quatro vias de igual teor, sendo uma para cada Entidade, onde serão respectivamente arquivadas, assinadas pelos Diretores interessados.

Brasília, 17 de setembro de 2001.

  
**Fernando Luiz Gonçalves Bezerra**  
Presidente

  
**Carlos Eduardo Moreira Ferreira**  
1º Vice-Presidente

2º OFICINA DE REGISTRO - DF  
AUTENTICAÇÃO FIEL DO ORIGINAL  
22 OUT 2001  
ENOCQUEC  
GUILHERME  
RITA DE CASSIA DA SILVA  
RITA DE CASSIA DA SILVA  
Serviço Social da Indústria  
LUCIANA PAES

**CARLOS EDUARDO MOREIRA FERREIRA**  
1º Vice-Presidente  
SUPER CENTER - ED. VENANCIO 2000  
SCS. 9.08 BL. B-60 SL. 140-Z 1. ANDAR  
BRASILIA/DF - TELEFONE: 724-4026  
Registrado e Arquivado sob o número 00002248 do livro n. A-03 em 19/09/1991. Dou fé. Brasília, 19/09/2001.  
Titular: Marcelo Caetano Ribas  
Subst.: Geralda do Carmo Rodrigues  
Marcelo Luiz de Jesus  
Edlene de Almeida  
Eunice de Oliveira Pacheco  
Edileuza de Oliveira  
Francineide Gomes de Jesus  
Marcus Antonia da C. Oliveira  
Instituto Euvaldo Lodi

# CNI

Confederação Nacional da Indústria

E S T A T U T O

1 9 9 9

29 OF. NOTAS E PRODUÇÃO  
TAB. BORGES TEIXEIRA  
AUTENTICAÇÃO  
CONFORME ESTA CÓPIA QUE É REPRODUÇÃO  
EXATA DO ORIGINAL VISTO EM 21/04/00.

20 NOV 2000

LEI TORRES ALVES  
SECRETÁRIO DE ESTADO DA SILVA  
LEI TORRES ALVES  
SECRETÁRIO DE ESTADO DA SILVA





Confederação Nacional da Indústria

# ESTATUTO

23 07. NOTAS E MODIFICADOR  
DA LEI Nº 13.709/2000  
A 11 DE MARÇO DE 2000  
O PRESIDENTE DA CÂMARA DE REGULAÇÃO  
E CONTROLE DE ENERGIA S/A (CRAE) Nº 497/007/000

20 NOV 2000

ENQUADRE: LUIZ CARLOS  
SANTOS  
RITA  
FERNANDES LUIZ CARLOS  
SANTOS DA SILVA  
MARCIA REGINA PAES

1999



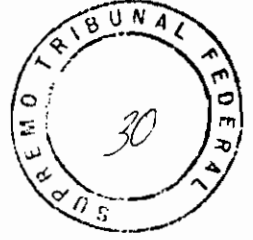
## Índice

<b>Capítulo I - Disposições Preliminares</b> .....	05
Seção I Constituição .....	05
Seção II Sede, foro, Base e Representação .....	05
Seção III Objetivos .....	05
Seção IV Prerrogativas e Deveres .....	07
<b>Capítulo II - Filiação, Direitos e Deveres das Filiadas e de seus Delegados</b> .....	09
<b>Capítulo III- Estrutura, Administração e Representação</b> .....	13
Seção I Estrutura .....	13
Seção II Conselho de Representantes .....	13
Seção III Diretoria .....	18
Seção IV Conselho Fiscal .....	25
<b>Capítulo IV- Receitas e Patrimônio</b> .....	26
<b>Capítulo V- Eleições e Votações</b> .....	27
<b>Capítulo VI- Disposições Gerais e Transitórias</b> .....	28

29 DE ABRIL DE 2010 - DJF  
Tribunal Superior Eleitoral  
AUXÍLIO TÉCNICO  
CENTRO DE REGISTROS E PUBLICAÇÃO  
C/OS. DO TRIBUNAL ELEITORAL DE SP/047-507.

20/04/2010

ENCARREGADO  
GUILHERME DO HENRIQUE DA SILVA  
RITA DA SILVA PEREIRA PASSERIN  
CLERICO



**DISPOSIÇÕES PRELIMINARES**

**Seção I**

**Constituição**

**Art. 1º** - A Confederação Nacional da Indústria, associação sindical de grau superior, fundada em 12 de agosto de 1938, reconhecida por Carta Ministerial de 17 de setembro de 1938, com investidura ratificada pelo Decreto Federal n.º 12.321, de 30 de abril de 1943, é constituída com prazo de duração indeterminado, para fins de representação, estudos e coordenação dos interesses das categorias econômicas da indústria.

Parágrafo único - Para efeito deste Estatuto, os termos Confederação Nacional da Indústria, Confederação e CNI se equivalem.

**Seção II**

**Sede, Foro, Base e Representação**

**Art. 2º** - A Confederação tem sede e foro jurídico na Capital da República e base e representação em todo o território brasileiro.

SEÇÃO III  
OBJETIVOS

20 NOV 2000

ENCARGOS ADMINISTRATIVOS  
CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA

**Art. 3º** - A Confederação tem por objetivos:

defender

ordenar os interesses gerais da indústria,

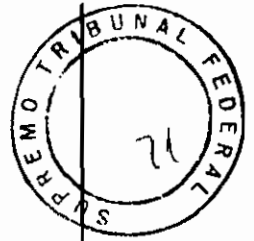


Acima de R\$ 1.667.000,01

R\$  
8.000,00

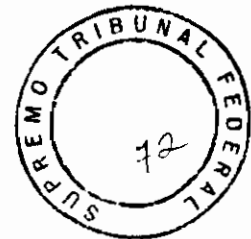
R\$  
25.000,00

R\$  
50.000,00





Presidência da República  
Casa Civil  
Subchefia para Assuntos Jurídicos



LEI COMPLEMENTAR Nº 104, DE 10 DE JANEIRO DE 2001.

Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 –  
Código Tributário Nacional.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte  
Lei Complementar:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as  
seguintes alterações:

"Art. 9º .....

....."

"IV - .....

....."

"c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das  
entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social,  
sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;" (NR)

"....."

"Art. 14. ...."

"I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer  
título;" (NR)

"....."

"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." (AC)\*

"§ 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." (AC)

"Art. 116. ...."

....."

"Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos  
praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza  
dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem  
estabelecidos em lei ordinária." (AC)



"Art. 151. ....

....."

"V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial." (AC)

"VI – o parcelamento." (AC)

....."

"Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica." (AC)

"§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas." (AC)

"§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória." (AC)

"Art. 156. ....

....."

"XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei." (AC)

....."

"Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial." (AC)

"Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades." (NR)

"§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:" (NR)

"I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;" (AC)

"II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa." (AC)

"§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo." (AC)

"§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:" (AC)

"I – representações fiscais para fins penais;" (AC)

"II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;" (AC)



"III – parcelamento ou moratória." (AC)

"Art. 199. ...."

"Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos." (AC)



Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 10 de janeiro de 2001; 180ª da Independência e 113ª da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

*José Gregori*

*Pedro Malan*

*Martus Tavares*

*Este texto não substitui o publicado no D O U de 11 1 2001*

**Página Anterior**



CONSULTA

Somos consultados sobre o alcance e a legitimidade constitucional das disposições contidas no art. 74, e seu parágrafo único, da MP 2.158-34/01, de 27 de julho, quer no que concerne aos lucros que venham a ser auferidos no futuro por controladas domiciliadas em países signatários de tratados contra a dupla tributação, quer no que respeita aos lucros obtidos no passado e até ao momento não disponibilizado por controlada domiciliada em país que não celebrou tratado com o Brasil.

I

A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA EM MATÉRIA DE TRIBUTAÇÃO  
DE LUCROS NO EXTERIOR

Em 27 de julho de 2001, foi editada a Medida Provisória nº 2.158-34, cujo art. 74 dispõe o seguinte:

“Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica 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.”

A plena compreensão do alcance desse preceito legal pressupõe que se trace um breve quadro da evolução legislativa ocorrida no Brasil em matéria de lucros e rendimentos auferidos por pessoas jurídicas que exercem atividades no exterior *diretamente*, através de filiais sem personalidade jurídica, ou *indiretamente*, através de sociedades controladas ou coligadas.



Anteriormente à Lei nº 9.249/95 vigorava no Brasil, em matéria de imposto de renda das pessoas jurídicas, o *princípio da territorialidade*, que envolvia os seguintes corolários:

- (a) Não tributação dos rendimentos e ganhos de capital decorrentes de atividade jurídica e funcional obtidos no exterior, ou seja, imputáveis a fontes pagadoras domiciliadas no exterior;
- (b) Nas atividades mistas, exercidas parcialmente no Brasil e no exterior, só eram tributáveis os resultados atribuíveis à parte exercida no Brasil;
- (c) Não tributação dos lucros imputáveis à atividade indireta no exterior através de filiais e sucursais estrangeiras, ainda que transferidos para o Brasil (Parecer Normativo CST nº 62/75);
- (d) Não tributação dos lucros imputáveis à atividade indireta no exterior através de controladas e coligadas constituídas ou domiciliadas no exterior, dispondo o art. 23, § único do Decreto-lei nº 1.598/77 na redação do Decreto-lei nº 1.648/75, art. 1º, inciso IV que “não serão computados na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou de amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no país”.

Inovando radicalmente na matéria e rompendo uma antiga tradição, a Lei nº 9.249/95 aboliu o princípio de territorialidade no que toca ao imposto de renda das pessoas jurídicas, consagrando em sua substituição no “caput” do art. 25 um novo regime segundo o qual “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”.

Em matéria de sociedades controladas e coligadas no exterior, o art. 25 da Lei nº 9.249/95, veio dispor nos seus §§ 2º e 3º que os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, serão computados na apuração do lucro real mediante *adição* ao respectivo lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da controlada ou da coligada.



A sistemática de tributação extraterritorial dos lucros auferidos no exterior através de controladas e coligadas enfrentou, desde a nascença, dois obstáculos de impossível transposição.

O primeiro foi a constatação da sua incompatibilidade com o art. 43 do Código Tributário Nacional ("CTN"), uma vez que a tributação imediata de lucros acumulados, independentemente de um ato jurídico e formal de distribuição dos mesmos aos seus sócios, afrontava ostensivamente o art. 43 do CTN, que apenas permite a tributação da renda em caso de *aquisição da disponibilidade* da mesma, aquisição essa que manifestamente não existe enquanto o lucro da controlada ou coligada não for destacado do patrimônio desta para se integrar no patrimônio da empresa brasileira.

O segundo obstáculo à plena validade do regime do art. 25 e ss. da Lei nº 9.249/95 era constituído pela sua manifesta inaplicabilidade aos países que celebraram *tratados contra a dupla tributação* como o Brasil, acordos esses que, sem exceção, contêm dispositivo constante do art. VII que, seguindo à risca o Modelo OCDE, proíbe terminantemente a tributação por um Estado, de lucros de empresas de outro Estado, salvo na existência neste último de um estabelecimento permanente.

Tanto foi reconhecida a incompatibilidade com o art. 43 do CTN, que a Instrução Normativa nº 38, de 27 de junho de 1996, invocou, logo no seu preâmbulo, este preceito de lei complementar para abandonar radicalmente, conquanto *praeter legem*, o sistema da Lei nº 9.249/95, determinando que os lucros só seriam tributados no Brasil quando "disponibilizados", o que praticamente equivalia a reconhecer que a tributação só era legítima por ocasião da distribuição de dividendos.

Sucede que a IN nº 38/96, muito embora tenha invocado como fundamento o art. 43 do CTN, dele se afastou com freqüência, procedendo, por *fictio juris*, a equiparações a "disponibilização" de situações que continuaram manifestamente incompatíveis com o art. 43 do CTN, situações essas sobre as quais não nos alongaremos por serem irrelevantes para o presente parecer.

Foi de novo a incompatibilidade com o art. 43 do CTN de várias disposições da IN nº 38/96, aliada ao caráter inconstitucional que resultava da sua natureza de ato administrativo *praeter legem*, que levou a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, a dar força de lei ao regime de tributação de lucros disponibilizados, lei essa na qual foram suprimidas diversas hipóteses de ficções equiparadoras que a IN nº 38/96 ilegalmente criara.



O “Fisco-legislador” não desistira, porém, da sua estratégia de taxar os lucros externos, auferidos por empresas independentes no exterior, ainda que nelas mantidos como lucros não distribuídos.

Urgia, pois, tentar destruir os obstáculos que enfrentava a sistemática pretendida, na forma inicial da Lei nº 9.249/95.

Precisamente para contornar a incompatibilidade do regime de taxaço extraterritorial com o art. 43 do CTN foi introduzido ao art. 43, pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, um novo § 2º, segundo 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.”

Foi, pois, a convicção de que fora destroçado o obstáculo do art. 43 que levou o “Fisco-legislador” a adotar, de novo, no art. 74 da MP nº 2.158-34/01, idêntico sistema ao do art. 25 da Lei nº 9.249/95.

Não satisfeito com a taxaço de tais lucros para o futuro, o Fisco-legislador, num dispositivo de audácia raramente vista, ordenou a imediata tributação em 31 de dezembro de 2002, dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001.

Restava, porém, de pé, o segundo obstáculo à taxaço extraterritorial dos lucros, constituído pela rede de tratados internacionais celebrados pelo Brasil.

Tanto esse obstáculo era (como é) intransponível que levou o Brasil (conquanto de forma irregular e sem a participação dos órgãos constitucionais competentes) a denunciar o seu mais antigo tratado internacional contra a dupla tributação – o Tratado com Portugal, de 1971 –, com o pretexto de que em Portugal se encontrava incluída a Zona Franca da Madeira, minúsculo território insular, detentor de incentivos autorizados pela União Européia, que, aliás, nenhum dano poderia causar ao Erário brasileiro, eis que após a Lei nº 9.532/97, os lucros obtidos por empresas instaladas nessa Zona Franca, tanto como os lucros obtidos em qualquer território, de alta ou baixa tributação, só seriam tributáveis no Brasil quando da disponibilização.

Este é o contexto histórico em que se insere o art. 74 da MP nº 2.158-34/01.



Demonstraremos a seguir neste parecer que tal tributação continua a ser constitucionalmente ilegítima por não terem sido eliminados os dois obstáculos que sempre se opuseram à tributação extraterritorial dos lucros.

Com efeito, o novo § 2º do art. 43 do CTN não é dotado da ampla permissividade alegada pelo “Fisco-legislador”, nem foi arranhada, sequer de leve, a rede de proteção oferecida pelos tratados internacionais em vigor.

É o que de seguida se verá.

## II

### A QUESTÃO QUANTO AOS LUCROS FUTUROS

#### A. INCOMPATIBILIDADE DO ART. 74 DA MP Nº 2.158-34/01 COM O ART. 43 “CAPUT” E § 2º DO CTN

##### *A) Incompatibilidade do regime da Lei nº 9.249/95, face à redação original do art. 43 do CTN*

É importante salientar que o sistema de tributação consagrado no art. 74 da MP nº 2.158-34/01, que aliás retoma o regime do art. 25 da Lei nº 9.249/95, *vai mais longe que o princípio da universalidade*, na pureza dos seus contornos, pois manda adicionar ao lucro da sociedade domiciliada no Brasil, a totalidade do lucro obtido pelas controladas ou coligadas no exterior, na proporção da participação no capital social destas, ainda que tais lucros tenham sido integralmente retidos e não distribuídos. Assim sendo, o imposto brasileiro atingiria renda que não é da própria sociedade brasileira, mas renda de titularidade jurídica de sociedades estrangeiras independentes. Trata-se, portanto, de um sistema de “universalidade ampliada” ou de *tributação extra-territorial*.

Este fenômeno tem sido explicado na doutrina de diversos modos: (i) ou como uma presunção legal de distribuição da totalidade do lucro auferido pelas controladas ou coligadas estrangeiras; (ii) ou como uma desconsideração da personalidade jurídica destas últimas, que permitiria ao Fisco nacional “levantar o véu” da personalidade jurídica das controladas ou coligadas para atingir diretamente os seus lucros; (iii) ou como uma desconsideração do seu próprio domicílio estrangeiro, presumindo-as domiciliadas no



país da sociedade controladora ou coligada; (iv) ou ainda – como nos parece cientificamente mais correto – recorrendo à idéia de “transparência fiscal internacional” das sociedades controladas e coligadas estrangeiras, segundo a qual o lucro destas não lhes é imputado para efeitos fiscais, devendo apenas tributar-se os sócios na proporção em que estes participam naquele lucro.

Deve dizer-se que o sistema de transparência fiscal internacional, conducente a uma tributação extraterritorial ou de universalidade alargada, não é adotado em nenhum país como modalidade de tributação *normal* da renda externa das pessoas jurídicas, mas tão somente como modalidade excepcional tendente a evitar “abusos” ou “evasões”.

Ao contrário do que frequentemente se afirma, estes regimes não são corolário do *princípio da universalidade* que, exigindo a tributação de renda mundial das pessoas jurídicas (*world-wide-income*), apenas conduz à tributação dos lucros efetivamente distribuídos pelas sociedades participadas estrangeiras, mas não à tributação dos lucros acumulados destas últimas, que são rendimentos próprios delas e não rendimentos das suas controladoras. Os regimes em causa consagram, ao contrário, uma verdadeira *tributação extraterritorial*, pois atingem rendimentos de pessoa jurídica estrangeira, tratando-os como se estas fossem meros estabelecimentos permanentes.

No sistema da Lei nº 9.249/95, uma vez apurados os lucros das controladas e coligadas no exterior, serão eles *adicionados* ao lucro líquido da pessoa jurídica controladora ou coligada domiciliada no Brasil, na proporção da participação societária detida por esta no capital social da sociedade domiciliada no exterior, considerada “transparente”, independentemente, pois, da sua efetiva distribuição ou de qualquer outro ato equivalente que caracterize o efetivo ingresso daqueles resultados no patrimônio da sociedade domiciliada no País.

Assim, as pessoas jurídicas domiciliadas no País que detenham participações em controladas ou coligadas no exterior terão seus resultados tributáveis acrescidos por lucros em relação aos quais não têm ainda plena disponibilidade econômica ou jurídica, o que contraria o texto do Código Tributário Nacional que, ao definir em seu art. 43 o fato gerador do imposto de renda, delimitou a sua hipótese de incidência àquelas situações em que o contribuinte tenha *adquirido a disponibilidade econômica ou jurídica de renda* e proventos de qualquer natureza. Conseqüentemente, não podia o legislador ordinário incluir na definição dos elementos que irão





constituir a renda do contribuinte para compor a base de cálculo do imposto, qualquer situação que contrarie aquela regra, isto é, que não se caracterize como renda disponível, econômica ou juridicamente.

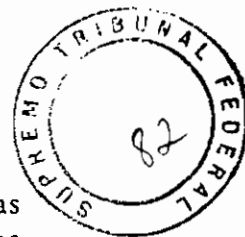
Ora, é inequívoco que os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas, enquanto não forem objeto de atos que formalizem a sua retirada do respectivo patrimônio, continuam a pertencer a esta pessoa jurídica e não a seus acionistas ou sócios. Estes têm, é certo, uma expectativa de direito sobre aqueles lucros, os quais porém não se transferem para os respectivos patrimônios enquanto não praticados os atos jurídicos adequados à deslocação jurídica dos lucros do patrimônio das sociedades estrangeiras para o patrimônio da sociedade brasileira.

Não se verificando qualquer ato jurídico da pessoa jurídica estrangeira que determine a transferência dos lucros da sociedade para os seus sócios ou acionistas, estes não terão adquirido o direito de dispor daqueles valores, pelo que não podem os mesmos ser tributados, por não configurarem renda *disponível*, mas *renda potencial*, ou seja, uma mera expectativa.

Questão similar foi objeto de manifestação do Plenário do Supremo Tribunal Federal, o qual, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, em que declarou parcialmente inconstitucional a incidência do imposto sobre o lucro líquido instituído pela Lei nº 7.713/88, *reconheceu a indisponibilidade dos lucros ainda não distribuídos* e, por conseguinte, a impossibilidade da incidência do imposto de renda sobre aqueles resultados como uma antecipação do imposto dos acionistas de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713/88, no que concerne às sociedades anônimas, por entender que a destinação do lucro depende sempre de deliberação de Assembléia Geral, não configurando disponibilidade jurídica e econômica a simples apuração do lucro líquido, pela sociedade, na data do encerramento do balanço. Todavia, referido preceito não padeceria de inconstitucionalidade quando aplicado ao titular da empresa individual e ao sócio quotista, mas neste último caso somente quando o contrato social previsse, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado.

É evidente a aplicação do mesmo raciocínio desenvolvido pelo Supremo Tribunal Federal à obrigatoriedade contida na Lei nº



9.249/95 de se incluir no lucro tributável de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil os lucros apurados em sociedades controladas ou coligadas domiciliadas no exterior. É que, num como noutra caso, está-se diante de tributação de lucros ainda não tornados disponíveis aos contribuintes face à ausência de um requisito essencial: o ato formal da sociedade geradora dos lucros, por intermédio de seu órgão competente, tendo por objeto atribuir, mediante deliberação social, os lucros a seus sócios ou acionistas.

O regime de transparência fiscal internacional, isto é, de tributação por adição automática dos lucros das coligadas e controladas estrangeiras, independentemente da declaração de dividendos pelos órgãos deliberativos da controlada ou coligada estrangeira, que os tornem disponíveis para seu sócio ou acionista, no Brasil, conduz a que, na verdade, se tribute não a renda da *persona jurídica brasileira*, mas um ganho de sua controlada ou coligada, *persona jurídica estrangeira*, que só se traduzirá em renda da *persona jurídica brasileira* se e quando lhe for atribuído por ato da controlada ou coligada no exterior.

Era, pois, evidente a incompatibilidade deste regime com o art. 43 do Código Tributário Nacional, com eficácia de lei complementar e, portanto, com força hierárquica superior à da lei ordinária.

B) *Incompatibilidade do art. 74 da MP nº 2.158-34/01  
com o novo § 2º do art. 43 do CTN*

As considerações que atrás se formularam não são alteradas face ao novo § 2º do art. 43 do CTN introduzido pela Lei Complementar nº 104/01 que dispõe o seguinte:

“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.”

Não temos dúvidas de que a lei ordinária (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/01) teria obedecido rigorosamente ao referido novo § 2º se se tem limitado a estabelecer as “condições” e o “momento” em que se dá a disponibilização de lucros no exterior.

Com efeito, essa disponibilização pode ocorrer em virtude de um procedimento ou ato complexo que pode desdobrar-se no tempo em várias etapas ou fases. Assim, por exemplo, ocorre, em primeiro



lugar, a deliberação da sociedade no sentido de declaração do dividendo, a qual, por si só, já transfere os lucros da titularidade da sociedade para a dos sócios, de tal modo que estes deixam de se integrar o patrimônio líquido daquela para passarem ao seu passivo exigível. Pode ocorrer, também, que o vencimento da obrigação de pagar os lucros já declarados ocorra num momento subsequente, o que se dará sempre que os dividendos não sejam pagos à vista. Pode também ocorrer que os dividendos sejam colocados à disposição dos sócios, mas não sejam por estes recebidos, ou que, sendo recebidos, não sejam internados cambialmente em seu país de residência, ou que lhes tenha sido dado destino, por conta e ordem do acionista, antes do seu recebimento.

Aqui sim, a lei ordinária teria liberdade de escolher o momento temporal, em que nestas diversas fases do processo de disponibilização, o lucro seria reputado como disponibilizado para efeitos tributários.

Todavia, o art. 74 da MP nº 2.158-34/01 *extrapolou o permissivo da lei complementar*, eis que considerou disponibilizados *por ficção legal* lucros que, na verdade, disponibilizados não são.

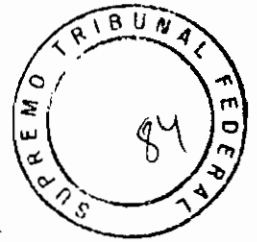
As relações hierárquicas entre lei complementar e lei ordinária não permitem constitucionalmente que a última invada o campo da primeira pelo expediente oblíquo da ficção legal que leva a considerar como verdadeiro um fato que o não é, ou falso um fato que é verdadeiro.

Uma coisa é partir do pressuposto de que a disponibilização ocorreu e que resta agora fixar o seu momento temporal para efeitos fiscais. Outra coisa, totalmente distinta, é afirmar a existência de disponibilização *quando essa disponibilização não existe*.

Tenha-se sempre presente que o *caput* do art. 43 do CTN, do qual os seus §§, entre eles o 2º, são meros serventuários subalternos não se limita a dizer que a incidência do imposto de renda só é possível quando da disponibilidade jurídica ou econômica, antes afirma, de modo bem mais enfático, que tal incidência apenas pode ocorrer quando da *aquisição* de tal disponibilidade.

Ora, a aquisição, como o próprio nome indica, pressupõe um *fenômeno aquisitivo*, ou seja, a transmissão de um direito por parte de um sujeito, que o perde, em favor de outro sujeito, que o adquire.

Salta aos olhos, com claridade ática, que, no caso de manutenção de lucros acumulados em sociedade controlada ou coligada



estrangeira, dotada de personalidade jurídica própria, não ocorre a transmissão de quaisquer direitos do patrimônio da controlada ou coligada estrangeira para a controladora ou coligada brasileira, pelo que não se pode falar de *aquisição* e, muito menos, de *disponibilidade*, que a pressupõe.

Acresce que a tributação imediata dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras, à semelhança do que ocorre com as filiais e sucursais, sem personalidade jurídica, equivale à *negação da personalidade jurídica* de tais sociedades, negação esta que ordem jurídica brasileira simplesmente não permite.

Pode, pois, concluir-se no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-34/01 é inconstitucional por ter exorbitado dos limites estreitos que lhe foram estabelecidos pelo art. 43 do CTN, mesmo após a introdução de seu § 2º.

#### B. INCOMPATIBILIDADE COM OS TRATADOS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO

O regime de transparência fiscal internacional, criado pela Lei nº 9.249/95, revelou-se também incompatível com os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil.

O art. VII dos referidos tratados (que seguem a redação do art. VII da Convenção Modelo da OCDE) dispõe no seu nº 1, que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante *só podem* ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável”.

Estabelecimento estável é, nos termos do art. V, nº 1, dos tratados (seguindo também o art. V da Convenção Modelo da OCDE) “uma instalação fixa onde a empresa exerça toda ou parte da sua atividade”, compreendendo notadamente um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina ou uma pedreira.

São, pois, “estabelecimentos estáveis”, para efeito dos tratados, as sucursais ou filiais destituídas de personalidade jurídica própria.



Aplicando este preceito ao caso de uma empresa brasileira (EB) que tenha, por exemplo, em Espanha, uma filial (FE) ou controlada (CE), podem extrair-se as seguintes conclusões:

- a) O Brasil *pode* tributar os lucros da FE, por esta constituir um estabelecimento permanente no exterior (1ª frase, 2ª parte, do nº 1);
- b) A Espanha *pode* tributar os lucros da FE unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento (2ª frase do nº 1);
- c) Só a Espanha (“competência exclusiva”) pode tributar os lucros auferidos na Espanha pela CE, pois CE é empresa espanhola (1ª frase, 1ª parte do nº 1);
- d) O Brasil *não pode* tributar os lucros auferidos na Espanha pela CE, pois só pode tributar estabelecimentos permanentes no exterior e não entidades com personalidade jurídica própria existentes no outro Estado.

A confirmar esta última afirmação está o nº 6 do art. V dos tratados, segundo o qual “o fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado, quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo, não é, por si, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra”.

Os conceitos de “empresa de um Estado Contratante” e “empresa do outro Estado Contratante” usados no art. VII significam, nos termos do art. III, nº 1, alínea f), “respectivamente, uma empresa explorada por um residente de um Estado Contratante e uma empresa explorada por um residente do outro Estado Contratante”. Quando as empresas adotam a forma jurídica de sociedade ou qualquer outra que as permita qualificar como “pessoas” e, por consequência, como “pessoa residente”, para efeitos do art. IV, ela é automaticamente considerada “empresa do Estado de residência”. Assim, por exemplo, a sociedade domiciliada na Espanha, controlada por empresa brasileira, é considerada “empresa espanhola”, só podendo ser tributada na Espanha.

É isto o que resulta também dos *Comentários* da Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE ao novo Modelo de Convenção, revisto em 1992 (art. 5º, parágrafo 7º, item 40):

“It is generally accepted that the existence of a subsidiary company does not, or itself, constitute that subsidiary company a



permanent establishment of its parent company. This follows from the principle that, for the purpose of taxation, such a subsidiary company constitutes an independent legal entity".

O art. VII contém uma norma de reconhecimento de competência exclusiva do país em que se encontra domiciliada a sociedade controlada, como resulta claramente da expressão literal "só podem ser tributados".

Infringiria, por isso, frontalmente, os tratados qualquer tentativa de aplicação de preceito legal que determinasse a adição ao lucro líquido da sociedade brasileira dos lucros próprios da sociedade controlada domiciliada em outro Estado contratante, pois tal significaria o Brasil arrogar-se uma competência tributária cumulativa, quando o tratado é expresso em atribuir ao Estado de domicílio da controlada ou coligada no exterior uma *competência tributária exclusiva*.

O argumento em favor da compatibilidade das legislações do tipo "CFC" com os tratados internacionais alega que não se estariam tributando as sociedades controladas estrangeiras, mas as controladoras nacionais, embora em função de lucros das primeiras. Tal argumento colide, porém, com a letra e o espírito dos tratados, que têm por fim impedirem a dupla tributação do mesmo lucro, ainda que nas mãos de dois sujeitos passivos distintos, reservando a competência tributária exclusiva ao Estado de domicílio das controladas. Acresce que a tributação dos lucros da controlada estrangeira equivale à desconsideração da personalidade jurídica desta última, desconsideração esta que os tratados não consentem, tanto mais que eles próprios definem o conceito de pessoa, como "uma pessoa singular, uma sociedade ou qualquer outro agrupamento de pessoas", não sendo possível a um Estado recusar unilateralmente a personalidade jurídica de uma sociedade regularmente constituída no outro Estado.



III

A QUESTÃO QUANTO AOS LUCROS PASSADOS

A. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO RETROATIVIDADE DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

Ao contrário do que sucede noutros ordenamentos jurídicos em que o princípio da não retroatividade das leis não tem assento constitucional, constando de mera legislação ordinária, a ordem jurídica brasileira elevou a vedação das leis retroativas ao nível dos princípios fundamentais da Constituição, dispondo esta no seu art. 5º, XXXVI que a “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

No que tange em especial às leis tributárias a vedação da retroatividade é ainda corolário do próprio princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*), consagrado no art. 150, inciso I, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, essa lei há de ser necessariamente *anterior* ao fato gerador de tal tributo. Se o princípio da legalidade se compadecesse com a simples exigência de uma lei formal, ainda que esta se pudesse reportar a fatos passados, a garantia que pretende oferecer aos cidadãos ficaria esvaziada de qualquer conteúdo.

Do próprio fundamento político-filosófico do princípio da legalidade resulta a necessidade de interpretá-lo no sentido de conter implicitamente uma proibição constitucional de retroatividade em matéria tributária. E, por razões em tudo análogas às que levaram o princípio da legalidade em matéria penal a configurar-se como uma regra “*nullum crimen, nulla poena sine lege praevia*”, deve entender-se que aquele princípio em matéria de tributos contém em si mesmo uma regra “*nullum tributum sine lege praevia*”.

O que já se encontrava implícito na Constituição de 1969 foi explicitado na Constituição de 1988, cujo art. 150, inciso III determina que é vedado “cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início de vigência de lei que os houver instituído ou aumentado”.

Para a plena compreensão dos delicados problemas envolvidos pelo princípio da não retroatividade das leis tributárias é extremamente importante ter-se presente que o seu fundamento jurídico-político se encontra nos ideais da segurança jurídica que norteiam, inspiram e constituem a essência mesma do Estado-de-Direito.



Em ensaio sobre os princípios da legalidade e a tipicidade da tributação, escrevemos.

“Sem embargo de se denotarem neste campo algumas imprecisões terminológicas, pode dizer-se que a doutrina dominante – especialmente a alemã – tende a ver a essência da segurança jurídica na suscetibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, das suas situações jurídicas (*Vorhersehbarkeit*, e *Vorausberechenbarkeit*), de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhe serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar. Daqui resulta que a idéia geral de segurança jurídica se analise – como o observam Löhlein e Kaenke – num conteúdo formal, que é a estabilidade do Direito e num conteúdo material, que consiste na chamada “proteção da confiança” (*Vertrauensschuts*).

“Precisamente o conceito de “proteção da confiança” assume no Direito Tributário uma larga projeção. Na Alemanha, o Tribunal Constitucional proclamou mesmo ser um imperativo constitucional de qualquer Estado de Direito aquilo a que chamou o “princípio da confiança na lei fiscal” (*Vertrauensgrundsatz bei Steuergesetzen; Verlässlichkeit des Gesetzes*) e segundo o qual as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao cidadão a confiança de que lhe facultam um quadro completo de quais as ações ou condutas originadoras de encargos fiscais. Como bem observa Bachmayer, o princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base direta e exclusivamente na lei.

“O relevo da segurança jurídica no Direito Tributário não decorre apenas do atribuído à segurança jurídica, em geral, que – já o vimos – é suscetível de várias graduações, consoante a natureza dos interesses a que respeita. Reside ainda na sua necessária conexão com o tipo de sistema económico e que vigora.

“Com efeito, num sistema económico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, torna-se indispensável eliminar, no maior grau possível, todos os fatores que possam traduzir-se em incertezas económicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança jurídica. E isto era o que





inevitavelmente sucederia se ao domínio claro da lei se sucedesse o "voluntarismo" da Administração".

Na mesma linha de orientação, GERALDO ATALIBA, em ensaio magistral de raro brilho e profundidade científica sob o título "Anterioridade da lei tributária, segurança do Direito e iniciativa privada", sustenta a incompatibilidade com os princípios fundamentais do Estado-de-Direito de quaisquer comportamentos do Estado que atinjam de surpresa o comportamento dos cidadãos e proclama como corolário da segurança jurídica o princípio da previsibilidade da ação estatal, que é a seu tempo fundamento dos princípios da anterioridade e da não retroatividade das leis fiscais<sup>2</sup>.

Foi tão forte o influxo de todos estes princípios na ordem jurídica brasileira que esta não só atribuiu dignidade constitucional à vedação da retroatividade das leis fiscais – uma das limitações brasileiras ao poder de tributar – como se preocupou em detalhar exaustivamente os critérios jurídicos da aplicação desse princípio *ao nível de legislação complementar*, suprimindo assim qualquer margem de liberdade do legislador ordinário no que toca a este domínio. Não se contentou, pois, a nossa ordem em proibir as leis fiscais retroativas; foi ainda mais além definindo todos os critérios necessários para que o intérprete verifique se, nesse concreto, se pode ou não dizer que a aplicação de uma determinada lei envolve efeito retroativo.

Na verdade, o Código Tributário Nacional – que tem eficácia de lei complementar – resolveu todas as dúvidas que a aplicação do referido princípio poderia ensejar, esclarecendo em preceitos que, longe de conterem meras definições acadêmicas, como alguns já sustentaram, desenvolvem 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):

- 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

<sup>1</sup> Cfr. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, São Paulo 1978, 45 ss.

<sup>2</sup> Cfr. *Revista de Direito Mercantil*, nº 50, 1983, 15-16.



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 da lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os 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 *fatos 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).

Assim, a *lei complementar* oferece, nas quatro regras atrás citadas, todos os elementos necessários e suficientes para a aplicação do princípio da não retroatividade da lei tributária: proíbe a aplicação desta lei a fatos geradores passados; define o conceito de fato gerador; determina o momento da ocorrência do fato gerador; e, no caso de esta se caracterizar como pendente, autoriza a aplicação imediata da lei nova. Nenhum campo de liberdade resta, pois, à lei ordinária quanto à determinação do seu âmbito de validade temporal.

**B. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 74 DA MP Nº 2.158-34/01 A LUCROS AUFERIDOS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 2001**

O parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-34/01 estabelece o seguinte:

“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.”



Poucas palavras serão necessárias para demonstrar a inconstitucionalidade deste parágrafo, de tal modo flagrante é a violação ao princípio constitucional da irretroatividade da tributação.

O caráter retroativo da aplicação do art. 74 resulta de este ter criado um *novo fato gerador* e de ter determinado a tributação de fatos ocorridos antes da entrada em vigor da nova lei, fatos esses que, conquanto considerados fatos geradores pela nova lei, não o eram face à lei anterior, à sombra da qual se produziram.

O “novo fato gerador” criado pelo art. 74 da MP nº 2.158-34/01 é a mera “apuração do lucro”, sendo o seu momento temporal o do registro do lucro no balanço de encerramento do exercício.

Ora, esta mera apuração do lucro no balanço não era considerada fato gerador pela lei anterior (a Lei nº 9.532/97), que considerava apenas como fato gerador a *disponibilização do lucro* para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Dispõe, na verdade, o art. 1º da Lei nº 9.532/97 que:

“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 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;
- 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.



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

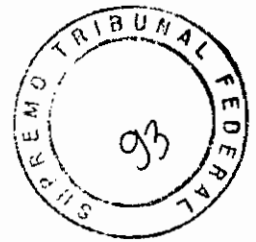
- a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;
- b) pago o lucro, quando ocorrer:
  1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controlada ou coligada no 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.

“§ 3º. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, relativos a empréstimos, pagos ou creditados a empresa controlada ou coligada, independente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior.

“§ 4º. Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

“§ 5º. Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.

“§ 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.”

Pela leitura do art. 1º atrás transcrito verifica-se que a lei arvorou o conceito de “disponibilização” em núcleo essencial do fato gerador, definiu diversas hipóteses que considera de disponibilização, hipóteses essas que, porém, não abrangem a simples “apuração” do lucro em balanço.

Por conseguinte, a mera apuração de lucro em balanço não era considerada, ao abrigo da legislação anterior à MP nº 2.158-34/01 como fato gerador.

Com efeito, o art. 114 do CTN dispõe que:

“Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como *necessária e suficiente* à sua ocorrência”.

Por sua vez, o art. 116 do mesmo Código dispõe o seguinte:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

“I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

“II – tratando-se da situação jurídica, *desde o momento em que esteja definitivamente constituída*, nos termos de direito aplicável.”

Ora, destes preceitos resulta, com ática clareza, que a mera *apuração* do lucro no balanço não era considerado fato gerador pela lei antiga, pois muito embora fosse, em alguns casos, necessária à sua ocorrência, *nunca era suficiente*, pois a tributação não existia antes do momento, necessariamente ulterior, da *disponibilização*.



Por outro lado, face ao art. 116, sendo a disponibilização uma situação jurídica, é evidente que ela não se encontra *definitivamente constituída* no momento da mera apuração do lucro no balanço, pois pressupõe um ato lógico e cronologicamente posterior de transferência do patrimônio da sociedade para o do sócio.

Dúvidas não podem, pois, subsistir de que a *apuração do lucro não era considerada fato gerador face à lei anterior*, pelo que a exigência efetuada por lei nova quanto a fatos ocorridos no passado, que não eram então fatos geradores, caracteriza ostensiva e clara retroatividade inconstitucional.

Pede perguntar-se porque razão o legislador escolheu a data de 31 de dezembro de 2002 como momento que desencadeia a tributação retroativa e não 31 de dezembro de 2001.

Trata-se de tentativa de não violação do princípio constitucional da *anterioridade*, constante do art. 150, III, "b", segundo o qual é vedada a cobrança de tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou".

Todavia, o princípio da *anterioridade*, não se confunde com o princípio autônomo da *não-retroatividade*, tratado separadamente, em alínea própria (150, III, "a"), na Constituição, segundo o qual é vedada a cobrança de tributo em relação a "fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado".

Ora, o fato de se ter eventualmente respeitado o princípio da anterioridade no que respeita ao futuro não impede que se tenha violado o princípio da não-retroatividade em relação ao passado, conforme atrás se demonstrou.

No que concerne ao passado, há que ter presente três períodos distintos na evolução legislativa que atrás se descreveu:

- a) numa primeira fase, iniciada em 1º de janeiro de 1996, com a entrada em vigor do art. 25 da Lei nº 9.249/95, o fato gerador em matéria de lucros no exterior era a mera *apuração no balanço*;
- b) uma segunda fase, iniciada em 27 de junho de 1996, com a publicação da Instrução Normativa nº 38, veio a interpretar restritivamente o fato gerador, no sentido de considerá-lo apenas suficientemente ocorrido com a *disponibilização*, interpretação esta que, embora manifestamente ilegal, tem



caráter vinculante para a Administração fiscal, que não pode *venire contra factum proprium*;

- c) uma terceira fase, iniciada em 1º de janeiro de 1998, com a entrada em vigor do art. 1º da Lei nº 9.532/97, que representou a “legalização” da interpretação da própria Administração Fiscal, arvorando inequivocamente a *disponibilização* como fato gerador, situação não só suficiente, mas necessária para a tributação;
- d) ao fim, um quarto período, iniciado com o art. 74 da MP nº 2.158-34/01, retoma a sistemática inicial do art. 25 da Lei nº 9.249/95, considerando o fato gerador como sendo a *mera apuração do lucro*, ao abrigo de uma legitimidade aparente que teria sido dada pelo mesmo § 2º do art. 43 do CTN.

Neste quarto período, há que distinguir dois sub-períodos: (i) o período entre 27 de julho e 31 de dezembro de 2001, em que o lucro ainda não é tributado automaticamente, em virtude de sua simples apuração no final do período, sendo apenas tributável, nos termos da Lei nº 9.532/97 caso entretanto disponibilizado; (ii) o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2002 no fim do qual será tributado com base na mera apuração: (a) o próprio lucro apurado no período (caso em que não há aplicação retroativa); e (b) todos os lucros formados anteriormente, desde 1996, caso em que ocorre a retroatividade.

Vêm estas considerações apenas para revelar que o lucro *apurado, mas não disponibilizado*, em qualquer dos referidos períodos, até 1º de janeiro de 2001 não era considerado, seja pela Administração fiscal, seja pela lei, como fato gerador, pelo que a tributação de qualquer deles *será sempre inconstitucional por violação do princípio da não-retroatividade*.

No que concerne aos lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 2002, a inconstitucionalidade resulta, não de violação do princípio da não-retroatividade, mas, como atrás largamente, se demonstrou, de ter extrapolado a permissão dada pelo novo § 2º do art. 43 do CTN.



IV

CONCLUSÕES

Em face das considerações precedentes, pode-se sinteticamente concluir.

- a) Não é legítima a pretensão de se exigir a tributação sobre lucros auferidos por controlada no exterior, independentemente de sua disponibilização à controladora no Brasil, pois que o novo § 2º do art. 43 do CTN apenas permite à lei ordinária fixar as *condições* e o *momento* em que ocorre a disponibilização do lucro e não, em violação direta da lei complementar, criar uma ficção legal de disponibilização, afirmando ser assim considerada uma hipótese em que não ocorre um fenômeno aquisitivo, por não ocorrer uma transmissão patrimonial da sociedade para o sócio.
- b) Não é legítima a pretensão contida no § único do art. 74 da MP nº 2.158-34 de tributar os lucros acumulados apurados na vigência de leis que previam tratamento diverso do estabelecido por referido preceito, por frontal violação do princípio constitucional da irretroatividade da lei fiscal, constante do art. 150, III, "a".

É este o nosso parecer s.m.j.

Rio de Janeiro, 25 de outubro de 2001

*Alberto Xavier*

Alberto Xavier





16/04/98

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 1.753-2 DISTRITO FEDERAL

RELATOR : MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE  
REQUERENTE: CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL  
ADVOGADO: MARCELO MELLO MARTINS E OUTRO  
REQUERIDO: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

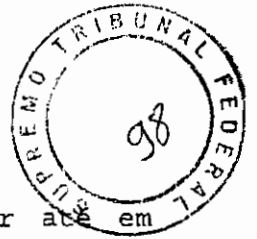
EMENTA: Ação rescisória: MProv. 1577-6/97, arts. 4º e parág. único: a) ampliação do prazo de decadência de dois para cinco anos, quando proposta a ação rescisória pela União, os Estados, o DF ou os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações públicas (art. 4º) e b) criação, em favor das mesmas entidades públicas, de uma nova hipótese de rescindibilidade das sentenças - indenizações expropriatórias ou similares flagrantemente superior ao preço de mercado (art. 4º, parág. único): arguição plausível de afronta aos arts. 62 e 5º, I e LIV, da Constituição: conveniência da suspensão cautelar: medida liminar deferida.

1. Medida provisória: excepcionalidade da censura jurisdicional da ausência dos pressupostos de relevância e urgência à sua edição: raia, no entanto, pela irrisão a afirmação de urgência para as alterações questionadas à disciplina legal da ação rescisória, quando, segundo a doutrina e a jurisprudência, sua aplicação à rescisão de sentenças já transitadas em julgado, quanto a uma delas - a criação de novo caso de rescindibilidade - é pacificamente inadmissível e quanto à outra - a ampliação do prazo de decadência - é pelo menos duvidosa.

2. A igualdade das partes é imanente ao **procedural due process of law**; quando uma das partes é o Estado, a jurisprudência tem transigido com alguns favores legais que, além da vetustez, tem sido reputados não arbitrários por visarem a compensar dificuldades da defesa em juízo das entidades públicas; se, ao contrário, desafiam a medida da razoabilidade ou da proporcionalidade, caracterizam privilégios inconstitucionais: parece ser esse o caso das inovações discutidas, de favorecimento unilateral aparentemente não explicável por diferenças reais entre as partes e que, somadas a outras vantagens processuais da Fazenda Pública, agravam a consequência perversa de retardar sem limites a satisfação do direito do particular já reconhecido em juízo.



J  
P



3. Razões de conveniência da suspensão cautelar até em favor do interesse público.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em deferir o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação direta, os efeitos do art. 4º e seu parágrafo único da Medida Provisória nº 1.632-11, de 09/04/98.

Brasília, 16 de abril de 1998.

CARLOS VELLOSO - PRESIDENTE

SEPÚLVEDA PERTENCE - RELATOR

ibc/



16/04/98

TRIBUNAL PLENO

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 1.753-2 DISTRITO FEDERAL

RELATOR : MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE  
REQUERENTE: CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL  
ADVOGADO: MARCELO MELLO MARTINS E OUTRO  
REQUERIDO: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

R E L A T Ó R I O

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - O Conselho Federal da Ordem do Advogados do Brasil propôs ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de suspensão cautelar, do art. 4º da MPr. 1577-6, de 27.11.97, que tem o seguinte teor:

"Art. 4º. O direito de propor ação rescisória por parte da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, bem como das autarquias e das fundações instituídas pelo Poder Público extingue-se em cinco anos, contados do trânsito em julgado da decisão.

Parágrafo único. Além das hipóteses referidas no artigo 485 do Código de Processo Civil, será cabível ação rescisória quando da indenização fixada em ação de desapropriação, em ação ordinária de indenização por apossamento administrativo ou desapropriação indireta, e também em ação que vise a indenização por restrições decorrentes de atos do Poder Público, em especial aqueles destinados à proteção ambiental, for flagrantemente superior ao preço de mercado do bem objeto da ação judicial."

Ambas as normas foram sucessivamente reeditadas pela MPr. 1.632-8, de 13.01.98, pela MPr 1632-9, de 12.02.98, pela 1632-10, de 13.03.98 e pela MPr 1632-11, de 09.04.98, cada uma delas objeto de aditamento da petição inicial.

*Supremo Tribunal Federal*

ADIn 1753-2/DF

43



"Sustenta o autor" - aduz a petição - "ser o preceito inconstitucional por três razões: 1º) ausência de urgência para a edição da Medida Provisória acerca desse tema; 2º) ofensa ao princípio da isonomia e 3º) ao devido processo legal".

Quanto ao primeiro tópico, após transcrever o art. 62 da Constituição, aduz o requerente:

"Não pode haver, contudo, urgência na edição de norma que torne mais fácil atacar sentença transitada em julgado. O Sistema Jurídico repele a pretensão do Executivo. É que para a própria Constituição, sentença decorre de processo; e processo tem contraditório, ampla defesa e recursos. Sentença transitada em julgado é ato final de um dos Poderes da República proferido após procedimento repleto de fases. Tudo isso com o fim de garantir provimento conforme a lei. Detém a decisão final, para o ordenamento, forte presunção de correção.

Urgir edição de norma provisória autocrata para ampliar prazo de ajuizamento de ação rescisória e para acrescentar hipóteses de rescisão pressupõe existência de sentenças incorretas, provocadoras de desmedido dano. A condição de urgência, necessária para expedir o decreto efêmero, parte do suposto de que tenha o Judiciário errado após regular processo. Essa pressuposição, à toda evidência, contudo, colide com a presunção de adequação à norma do ato jurisdicional derradeiro. Daí, não é dado ao Poder Executivo crer existente urgência. No plano normativo não pode haver urgência contra a coisa julgada."

Segue-se a justificativa da alegação de ofensa aos princípios da isonomia e do devido processo legal (f. 4/6):

"O comando legiferante da autoridade executiva máxima dá às outras autoridades menores, também executivas, o privilégio de ajuizar ações em prazo maior que o conferido aos particulares. Atribui ao Poder Público ainda o direito de propor a excepcional demanda quando

A large, stylized handwritten mark or signature, possibly the initials "J" or "G", written in dark ink.



indenização fixada em ação que tenha por fim ressarcir desapropriação ou dano em imóvel de particular por ato do Estado for superior ao preço de mercado. Olvida-se, porém, a ordem passageira dos demais participantes do processo. É que amplia o prazo para tentar a rescisão apenas para um dos litigantes e não permite que o particular, aviltado em seu direito de propriedade por indenização flagrantemente inferior ao preço de mercado, ajuíze ação. O Estado ao Estado confere direitos; ao cidadão, não.

O tratamento diferenciado, porém, não guarda razão de ser. Estando o Poder Público, quando em juízo, despido de supremacia, outorgar-lhe benefícios especiais somente se justificaria se ele, Estado, estivesse naquela situação considerada, no plano dos fatos, em condição especial. Lesados por erros judiciais, porém, são o cidadão e o Poder Público. O dano que sentença equivocada provoca atinge ou um ou outro. Daí, atribuir a um deles um benefício, sem conferi-lo ao outro, é ferir o princípio da isonomia; é atingir a basilar ordem constitucional do artigo 5º, caput, da Constituição.

Atente-se para as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello (in O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, 2ª edição, editora Revista dos Tribunais, pág. 49):

“Então, no que atina ao ponto central da matéria abordada procede afirmar: é agredida a igualdade quando o fator diferencial adotado para qualificar os atingidos pela regra não guarda relação de pertinência lógica com a inclusão ou exclusão no benefício deferido ou com a inserção ou arredamento do gravame imposto.

Cabe, por isso mesmo, quanto a este aspecto, concluir: o critério especificador escolhido pela lei, a fim de circunscrever os atingidos por uma situação jurídica - a dizer: o fator de discriminação - pode ser qualquer elemento radicado neles, todavia, necessita inarredavelmente guardar relação de pertinência lógica com a diferenciação que dele resulta. Em outras palavras: a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita. Impende que exista uma adequação racional entre o tratamento



diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo. SEGUE-SE QUE SE O FATOR DIFERENCIAL NÃO GUARDAR CONEXÃO LÓGICA COM A DISPARIDADE DE TRATAMENTOS JURÍDICOS DISPENSADOS A DISTINÇÃO ESTABELECIDA AFRONTA O PRINCÍPIO DA ISONOMIA."

Há, pela quebra da isonomia, não resta dúvida, ofensa ao devido processo legal (artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal). Essa egrégia Corte asseverou, no RMS 21884, tratando de questão com repercussão penal, mas cuja lição é aplicável à espécie, que:

...  
"DEVIDO PROCESSO LEGAL - PARTES - MINISTÉRIO PÚBLICO E DEFESA - PARIDADE DE ARMAS. Acusação e defesa devem estar em igualdade de condições, não sendo agasalhável, constitucionalmente, interpretação de normas reveladoras da ordem jurídica que desagüe em tratamento preferencial. A "par condicio" é inerente ao devido processo legal (ADA PELLEGRINE GRINOVER)."

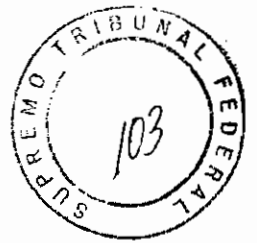
Para alicerçar o pedido liminar, depois de afirmar o *fumus boni juris*, enfatiza o requerente a necessidade do provimento liminar requerido:

"Inumeráveis provimentos jurisdicionais finais, a cada dia, têm sido afrontados com o ajuizamento de ações rescisórias pelo Poder Público com fundamento no dilatado prazo. Demandas têm sido propostas com o fito de desconstituir indenizações que, a juízo da Fazenda, seriam flagrantemente superiores ao preço de mercado. Tais procedimentos, fundados nos extravagantes poderes conferidos ao Estado, acaso não concedida a liminar, mas proferido ao final provimento declaratório de inconstitucionalidade, abalarão marcadamente a segurança jurídica. É que ações serão propostas, sentenças serão proferidas, a coisa julgada eventualmente será rescindida, e depois tudo isso será declarado nulo com a declaração de inconstitucionalidade dos preceitos que deram ensejo à demanda rescisória."

*Supremo Tribunal Federal*

ADIn 1753-2/DF

46



Para a decisão da medida cautelar, trago o feito à mesa do Plenário.

É o relatório.

A handwritten signature, appearing to be the letter "J" with a long, sweeping tail.



V O T O

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - (Relator): O caso faz retornar à mesa do Tribunal a questão de sindicabilidade jurisdicional da concorrência dos pressupostos de relevância e urgência para a edição de medida provisória.

Jamais lhes conferiu a Corte a carta de total imunidade à jurisdição; pelo contrário, desde a primeira vez - malgrado lhes reconhecendo o inegável coeficiente de discricionariedade - o Tribunal advertiu - invocando Biscaretti di Ruffia - a possibilidade de controlar o abuso de poder, que no ponto se manifestasse (ADInMC 162, 14.12.89, Moreira, e também in ADInMC 1130, 21.9.94, Velloso, Lex 196/69), fácil compreender, no entanto, que se cuide de reserva para hipóteses excepcionalíssimas, (cf. Moreira Alves in ADIn 1130, 10.8.95, Rezek) - o que explica - malgrado a existência de votos vencidos em casos diversos (v.g., Celso, Néri e Pertence, na ADInMC 1576, 16.4.97; M. Aurélio) - jamais haja o Plenário admitido a relevância das arguições a propósito suscitadas.

Sem desafiar essa tendência auto-restritiva do Tribunal - que é de louvar - não tenho dúvida de que, na espécie, a afirmação da urgência à edição da medida provisória questionada raia pela irrisão.

O texto casuístico do parág. único, ora impugnado, retrata as preocupações subjacentes à edição da medida, ocorrentes em particular no Governo do Estado de São Paulo e na agência federal da reforma agrária, com o vulto de algumas indenizações fixadas em





ações expropriatórias ou mais particularmente em ações indenizatórias de restrições à propriedade imóvel decorrentes de medidas de proteção ambiental: não se pretende desconhecer a seriedade do problema.

Mas de duas, uma: ou há coisa julgada ou não há.

Se ainda não há coisa julgada, a presunção há de ser a de possibilidade de reverter a decisão ainda pendente de recurso, cuja absurdez se teme.

Se, ao contrário, já se formou a coisa julgada - além de casuística, o que lhe pode custar a irrogação de outros vícios - a medida provisória já não pode alegar urgência, porque terá chegado tarde demais.

Dos dois preceitos impugnados, o primeiro, no *caput* do art. 4º, amplia, de dois para cinco anos, o prazo da rescisória proposta pelas entidades de Direito Público e o segundo, no parágrafo único, acrescenta às previstas no C.Pr.Civ., outra hipótese de rescindibilidade da sentença de mérito: a indenização flagrantemente superior ao preço de mercado do bem, nos casos cogitados.

Quanto a esse último - o que acresce hipótese de cabimento de ação rescisória - a sua inaplicabilidade às sentenças antes transitadas em julgado é solução já consolidada tanto na doutrina (v.g., J. C. Barbosa Moreira, *Comentários ao C. Pr. Civil*, Forense, 6ª ed., V/139, n. 90; Galeno Lacerda, *O novo Dir. Proc. Civil e os feitos pendentes*, Forense, 1974, p. 100), quanto na jurisprudência

A large, stylized handwritten mark or signature, possibly the initials "J" or "G", located at the bottom right of the page.



do Supremo Tribunal (e.g., RE 86.836, 8.3.77, Moreira, RTJ 81/979; RE 85.750, 16.4.77, Guerra, RTJ 82/982; AR 905, 22.2.78, Moreira, RTJ 87/2; AR 1066, 18.2.87, Rezek, RTJ 120/969) assim como, parece, em todos os tribunais do País (cf. Theotônio Negrão, C. Pr. Civil, Saraiva, 29ª ed., art. 1211, nota 8).

A solução para indenizações teratológicas, que se dizem existentes e já tornadas definitivas, há de ser buscada, pois, no elenco originário dos casos de ação rescisória.

Com relação à regra do **caput** do art. 4º que amplia para cinco anos o prazo da ação rescisória de iniciativa estatal - se se tem em vista a rescisão de decisões já transitadas em julgado - única hipótese em que a urgência da medida seria cogitável - a aplicabilidade da regra nova aos prazos em curso é no mínimo duvidosa.

O autorizado Carlos Maximiliano (*Direito Intertemporal*, 1946, n. 232, p. 272) é peremptório: "prazo processual, uma vez começado, não é mais suscetível de ser aumentado, nem diminuído, sem retroatividade condenável"; e invoca nesse sentido a opinião de Gabba, "com apoio de 3 acórdãos".

Certo, enfrentando a questão inversa à presente - posta pelo art. 495 CPC, que reduziu, de cinco para dois anos, o prazo de decadência da ação rescisória -, o Tribunal não negou a incidência da lei nova aos prazos em curso e - acolhendo a opinião de Galeno de Lacerda (ob. cit., p. 100) - resolveu o problema pela aplicação do critério utilizado para a hipótese similar da diminuição dos prazos de prescrição, já consagrado na Súmula 445 (v.g., AR 905, 22.2.78,

A large, stylized handwritten mark or signature, possibly the initials of a judge or official, located at the bottom right of the page.



Moreira, RTJ 87/2; AR 1029, 29.8.79, Thompson Flores, RTJ 93/509, RE 93.110, 5.11.80, Xavier, RTJ 96/930; AR 1.025, 18.2.81, Xavier, RTJ 97/969; RE 97.082, 11.10.83, Oscar Corrêa, RTJ 107/1152).

Mas aqui a solução não colheu a unanimidade formada a propósito da ampliação das hipóteses de admissibilidade da rescisória (cf., na doutrina, J. C. Barbosa Moreira, ob. cit., n° 131, p. 198, e Pontes de Miranda, *Tratado da Ação Rescisória*, 5ª ed., p. 378, e na jurisprudência, os acórdãos referidos pelo primeiro (*ibidem*, nota 210) e por Theotônio Negrão, C. Pr. Civ., cit., art. 1211, nota 9).

Parece claro que a questão é ainda mais espinhosa, quando se trata, como agora, não de diminuir, mas de ampliar o prazo de decadência da rescisão de sentenças já definitivas: é que à aplicação da lei nova se pode ainda opor, com seriedade, o constituir forma de enfraquecer a coisa julgada anterior com fraude ao princípio constitucional que a protege.

De qualquer sorte, é patente - ainda quando não se queira tomar compromissos neste juízo de delibação - que a existência do dissídio - já manifestado a respeito da diminuição do lapso decadencial e tendente e exacerbar-se nesta hipótese contrária de sua ampliação - serve pelo menos para reforçar o juízo de conveniência da suspensão cautelar da regra nova.

Sob o prisma substancial, de sua vez, igualmente não se pode negar plausibilidade à arguição de afronta por ambas as normas impugnadas dos princípios constitucionais da isonomia e do devido processo legal, que, no ponto, se confundem.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'J' or similar character.



Dispensa demonstração, com efeito, que a igualdade das partes é imanente ao *procedural due process of law*.

Certo, quando uma das partes é o Estado, a jurisprudência tem transigido com alguns favores legais da tradição do nosso processo civil: assim, o reexame necessário da sentença contrária e a dilatação de prazos para a resposta e os recursos (cf., quanto a estes, RE 181130, Celso de Mello, DJ 12.5.95; RE 196.430, Pertence, DJ 21.11.97).

São discriminações, contudo, que, além da vetustez que lhes dá uma certa aura de respeitabilidade, se tem reputado constitucionais porque não arbitrários, na medida em que visem a compensar deficiências da defesa em juízo das entidades estatais: "*O fundamento hodierno da exceção*" - lê-se em Pontes de Miranda (Comentários ao C. Pr. Civil, art. 188, 3ª ed., 1996, III/145) - "*está em precisarem os representantes de informações e provas que, dado o vulto dos negócios do Estado, duram mais que as informações e provas de que precisam os particulares*".

Se, ao contrário, desafiam a medida da razoabilidade ou da proporcionalidade, caracterizam privilégios inconstitucionais.

Assim é, por exemplo, que, quando o art. 6º da MPr. 314/93 - no curso da implantação da AGU - suspendeu os prazos da União - o tribunal restringiu o alcance da norma, a fim de excluir sua incidência nos processos em que a defesa da União coubesse à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, instituição de há muito organizada, em relação à qual, portanto, não concorriam os motivos

A large, stylized handwritten mark or signature, possibly the letter 'J', located at the bottom right of the page.



conjunturais, que emprestavam razoabilidade ao dispositivo nas causas em que passaria a atuar a nascente Advocacia Geral (QO no RE 148754, Velloso, RTJ 150/888, 891).

Nessa linha, parece denso o questionamento da razoabilidade dos preceitos questionados.

Não está em causa que, pelo menos com relação a algumas das suas hipóteses do cabimento, o prazo bienal para a ação rescisória pode parecer demasiadamente curto ou inadequado o termo inicial único adotado no Código: assim, v.g., na ação rescisória fundada na falsidade de documento apurada em processo criminal, o que levou autores de peso a sustentar que aí, da sentença penal, é que se deveria contar o prazo (assim, Pontes de Miranda, *Comentários ao C. Pr. Civil*, 1975, p. 464; Ernane Fidélis dos Santos, *Manual de Dir. Proc. Civil*, 1996, 4/590; contra J. C. Barbosa Moreira, *Comentários*, 7ª ed. 1998, V/215).

Não parece ser o caso do novo pressuposto de rescindibilidade criado pela medida provisória, em que o correr do tempo, antes de facilitar, dificulta a prova do descompasso entre a indenização expropriatória ou reparatória de limitações à propriedade imóvel e o preço de mercado do bem.

De qualquer sorte, o que importa se possa pôr em dúvida não é razoabilidade em si de uma ou de outra das regras editadas, mas sim a de sua unilateralidade, a favorecer unicamente o Poder Público.

A handwritten signature or mark, possibly the initials 'J' or 'G', written in dark ink.



Admita-se que a burocracia, o gigantismo e a consequente verdeza da máquina estatal expliquem dilatação de prazos processuais em dimensões aceitáveis, qual a do prazo para responder - multiplicado de 15 para 60 dias, ou a duplicação dos prazos para a interposição de recursos.

Mas é difícil dizer o mesmo da disparidade criada pela regra discutida, que mantém em dois anos o prazo do particular para propor a rescisória, seja qual for o vício da sentença, mas eleva a cinco anos o da Fazenda.

Avulta mais a aparente discriminação quando se recorda que a diferença de prazo vai somar-se a três outras vantagens processuais da Fazenda Pública, todas com a consequência perversa de retardar sem limites a satisfação do direito do particular reconhecido em juízo: **primeiro**, o condicionamento da exeqüibilidade da sentença, malgrado a ausência de recurso, ao reexame em segundo grau; **segundo**, o sistema de execução mediante precatórios; **terceiro**, a possibilidade - recentemente explicitada - da suspensão dos efeitos da coisa julgada, a título de medida cautelar da ação rescisória.

Procede, de sua vez, a observação de que, na prática dos processos de desapropriação ou similares, se é verdade a ocorrência de indenizações exageradas, não é nem menos verdade nem menos freqüente a indenização mofina - em afronta à garantia constitucional da prévia e justa compensação - substancialmente agravado o prejuízo do proprietário, primeiro, pela antecipação da perda da posse e depois pelas delongas da execução.

A handwritten signature or mark, possibly initials, located at the bottom right of the page.



Desse modo, para ser razoável e proporcional ao sacrifício imposto à segurança jurídica que a coisa julgada se destina a criar, parece que o único a reclamar de ambas as alterações legislativas argüidas é que fossem equânimes, bilaterais, tratando igualmente as partes, dado que uma e outra poderão queixar-se, seja da angústia do prazo bienal, seja da falta de remédio contra a indenização injusta.

Finalmente, dada a impossibilidade da aplicação de uma às sentenças já transitadas em julgado e as dúvidas existentes quanto à aplicabilidade da outra aos prazos em curso, somadas à plausibilidade da argüição de invalidez, é patente a conveniência da suspensão cautelar da eficácia de ambas as normas, até no interesse do próprio do Estado, a evitar que a confiança nas facilidades por elas criadas leve ao prejuízo de pretensões rescisórias que acaso pudessem ter êxito na disciplina originária do Código.

Defiro a medida cautelar: é o meu voto.

A handwritten signature in black ink, appearing to be "J. M. Vianna", written over a horizontal line.



16/04/98

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 1.753-2 DISTRITO FEDERAL  
(MEDIDA LIMINAR)

VOTO

O SR. MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA - Sr. Presidente, a princípio, quando se acompanha o Relator, não há o que se aduzir. Estou de pleno acordo com o voto do eminente Ministro Sepúlveda Pertence, mas quero anunciar a minha adesão, hoje, à tese que tenha como pressuposto o exame de relevância e urgência quando se tratar de ação direta de inconstitucionalidade versando sobre medida provisória, em casos como o presente. Não me parece adequado, nem razoável, haja esse excesso de emissões de medidas provisórias, sobretudo quando se trata de tema dessa natureza em que, flagrantemente, não se presencia a urgência.

Quero, portanto, dizer que estou de pleno acordo com as observações contidas no voto do eminente Relator, especificamente no que tange a esses valores extrínsecos, tidos como abstratos até agora, contidos no artigo 62 da Constituição Federal, no que diz respeito à relevância e urgência.

Voto, acompanhando o Relator em todos os aspectos, não só na parte técnica de fundo, pertinentemente ao que foi abordado, mas também o sigo naquilo que se constituiu na preliminar sobre a inexistência de relevância e urgência, deferindo a medida cautelar.





16/04/98

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 1.753-2 DISTRITO FEDERAL

MEDIDA LIMINAR

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Senhor Presidente, estamos diante de uma medida provisória que já deve encontrar-se, pelo menos, na sexta ou sétima versão. Esse dado, para mim, já seria suficiente ao deferimento da liminar.

Por mais que examine a Constituição Federal com bons olhos, com os olhos voltados à flexibilidade, à necessidade de o Governo atuar normativamente no implemento de uma certa política, não encontro base para agasalhar a sistemática reedição de medidas provisórias no curso de idêntica sessão legislativa.

E mais: os predicados da relevância e da urgência estão previstos no artigo 62 da Constituição Federal, de que esta Corte é guarda como um grande todo. Logo, cabe-lhe perquirir - e se admite, até mesmo, o controle de atos discricionários quanto ao motivo, à finalidade, à razão da prática - se, na espécie, concorreram, ou não, esses dois requisitos previstos no artigo 62 da Constituição Federal. E a toda evidência não concorreram.



ADI 1.753-2 DF

A medida provisória objetivou alterar o Código de Processo Civil. Penso que a alteração de normas instrumentais não se faz em regime de urgência, principalmente sabendo-se que são normas que vigoram desde 1973.

Quanto ao tema de fundo, adotarei, no Plenário, posição rigorosa relativamente ao afastamento de certas "prerrogativas" que são atribuídas às pessoas jurídicas de direito público. Estou propenso a enfrentar, dessa forma, com olhos críticos, portanto, o problema, por exemplo, da dilatação dos prazos para a prática de atos processuais, para desincumbirem-se as pessoas jurídicas de direito público de certos ônus processuais. No caso dos autos, tem-se tratamento diferenciado no que se prevê prazo dilatado para a propositura da ação rescisória, da decadência do direito de propor a ação rescisória. Esse prazo maior é justamente previsto em relação àquele que tudo pode: o Estado. O Estado legisla, o Estado executa as leis, o Estado, em si, julga a execução das leis. Logo, considerados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não vejo base para chegar-se a esse tratamento diferenciado; não há uma razão de ~~sex~~ plausível, aceitável, para a distinção, devendo ser levado em conta, principalmente, o princípio isonômico a envolver, também, a administração pública. Aparelhe-se esta última visando à defesa dos interesses públicos e aí estará cumprindo o seu mister.

Outro aspecto a ser levado em conta é que a medida provisória acaba por criar novo requisito, nova possibilidade de propositura da rescisória que está umbilicalmente ligada à questão

2



de mérito. O que se pretende, na verdade, com essa nova via é rejulgar a própria demanda, projetando-se no tempo, a mais não poder, o cumprimento dos precatórios, relativamente a uma sentença trânsita em julgado. Só faltou inserir, nessa medida provisória, a eficácia suspensiva da rescisória. Não sei como isso foi olvidado. O jurista de plantão que elaborou essa medida provisória não lembrou de incluir, aí, a eficácia suspensiva, ou seja, esqueceu de potencializar o sinal do bom direito que deve revestir toda propositura de rescisória em detrimento do direito já declarado e coberto pelo manto da preclusão maior pelo próprio Estado.

Por isso, defiro a liminar e suspendo a eficácia do ato impugnado.

É o meu voto.



16/04/98

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 1.753-2 DISTRITO FEDERAL  
(Medida Liminar)

V O T O

O Sr. Ministro CARLOS VELLOSO (Presidente): Registro que, no que toca aos requisitos de relevância e urgência, o Supremo Tribunal Federal admite, em princípio, o seu exame: ADIn 1.397, Velloso, RDA 210/294; ADIn 1.647-PA. O que precisa ficar acertado é que, porque esses requisitos — urgência e relevância — constituem questões políticas, o seu exame corre por conta dos Poderes Executivo e Legislativo, em princípio. Todavia, se a urgência ou a relevância evidenciar-se improcedente, o Tribunal deve dar pela ilegitimidade constitucional da medida provisória.

A medida provisória do art. 62 da Constituição de 1988 inspirou-se no decreto-legge da Constituição italiana, art. 77, que também exige o requisito da urgência. Em casos extraordinários de necessidade e urgência, o Governo, por sua responsabilidade, pode tomar providências provisórias com força de lei - *provvedimenti provvisori con forza di legge* (art. 77 da Constituição da Itália). Paolo Biscaretti di Ruffia, dissertando a respeito do tema, ensina que, se se evidenciar a falta de urgência, terá o legislador

*mu*

*Supremo Tribunal Federal*

ADI 1.753-2 DF (Medida Liminar)

60



praticado o que os administrativistas denominam de excesso de poder, excesso de poder de legislar, no caso. Registra Biscaretti di Ruffia que o Tribunal Constitucional dará, em tal caso, pela ilegitimidade da medida provisória, (P. Biscaretti di Ruffia, "Derecho Constitucional", tradução de Pablo Lucas Verdú, Ed. Tecnos, Madri, 1973, pág. 496).

Assim, na pátria da medida provisória, na Itália, o requisito de urgência pode ser examinado pelo Tribunal Constitucional.

Com essas breves considerações, acompanho o voto do Sr. Ministro Relator. *mueller*



PLENÁRIO

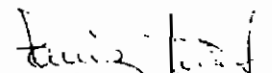
EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 1.753-2 - medida liminar  
PROCED. : DISTRITO FEDERAL  
RELATOR : MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE  
REQTE. : CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL  
ADV. : REGINALDO OSCAR DE CASTRO  
REQDO. : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

**Decisão** : O Tribunal, por unanimidade, deferiu o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação direta, os efeitos do art. 4º e seu parágrafo único da Medida Provisória nº 1.632-11, de 09/4/98. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Celso de Mello, Presidente, e Moreira Alves. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Carlos Velloso, Vice-Presidente. Plenário, 16.4.98.

Presidência do Senhor Ministro Carlos Velloso, Vice-Presidente. Presentes à sessão os Senhores Ministros Néri da Silveira, Sydney Sanches, Octavio Gallotti, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa e Nelson Jobim.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Haroldo Ferraz da Nóbrega.

  
Luiz Tomimatsu  
Secretário



30/06/95

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 172058-1 SANTA CATARINA

RELATOR : MINISTRO MARCO AURÉLIO  
RECORRENTE: UNIÃO FEDERAL  
RECORRIDA : LAMINADOS ARAUCÁRIA LTDA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicerçado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República.

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 à 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

0018040800  
0437172050  
0810000040





RE 172.058-1 SC

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.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO -  
JULGAMENTO DA CAUSA. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa aplicando o direito à espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem. Declarada a inconstitucionalidade linear de um certo artigo, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, às soluções que, embora práticas, resultem no desprezo à organicidade do Direito.

## A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso extraordinário para, decidindo a questão prejudicial da validade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, declarar a inconstitucionalidade da alusão a "o acionista", a constitucionalidade das expressões "o titular de empresa individual" e "o sócio cotista", salvo, no tocante a esta última, quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição. No mérito, deliberou dar provimento parcial ao recurso para devolver o caso ao Tribunal "a quo", a fim de que o decida, conforme





RE 172.058-1 SC

juízo de prejudicial de inconstitucionalidade e os fatos relevantes do caso concreto. Vencido, em parte, o Ministro Ilmar Galvão, que declarava a constitucionalidade integral do dispositivo questionado.

Brasília, 30 de junho de 1995.

SEPÚLVEDA PERTENCE - PRESIDENTE

  
MARCO AURÉLIO - RELATOR



30/06/95

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 172058-1 SANTA CATARINA

RELATOR : MINISTRO MARCO AURÉLIO  
RECORRENTE: UNIÃO FEDERAL  
RECORRIDA : LAMINADOS ARAUCÁRIA LTDA

R E L A T Ó R I O

0018040800  
0437172050  
0820000080

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - A Corte de origem, adotando a óptica do respectivo Plenário, revelada quando do julgamento da arguição de inconstitucionalidade no mandado de segurança nº 91.04.04947-0/RS, assentou a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que tem o seguinte teor: "o sócio cotista, o acionista ou o titular da empresa individual ficará sujeito ao Imposto sobre a Renda na fonte à alíquota de 8% (oito por cento), calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base". Em síntese, asseverou-se que lei ordinária não poderia dispor a respeito, já que envolvida a fixação de fato gerador do imposto de renda. O Código Tributário Nacional teria sido recepcionado pela atual Carta como lei complementar, prevendo, quanto à matéria, mediante o preceito do artigo 43, que "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".

Consoante depreende-se da leitura do aresto atacado, na espécie passara-se a ter fato gerador diverso.



RE 172.058-1 SC

visto que o artigo 35 em comento dispensaria a aquisição da disponibilidade quer sob o ângulo econômico, quer mesmo sob o prisma jurídico. Daí a declaração de inobservância à norma insculpida na Carta Política, segundo a qual cabe à lei complementar definir os fatos geradores dos tributos - alínea "a" do inciso III do artigo 146. Eis como ficou redigida a ementa do acórdão impugnado:

**"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ARTIGO 35 DA LEI Nº 7.713/88. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.**

1. O Tribunal Pleno, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade suscitada na AMS nº 91.04.04947-0/RS, declarou inconstitucional o art. 35 da Lei nº 7.713/88, uma vez que o estabelecimento de fato gerador é matéria reservada à lei complementar.

2. Negado provimento à remessa oficial e ao apelo." (folha 64)

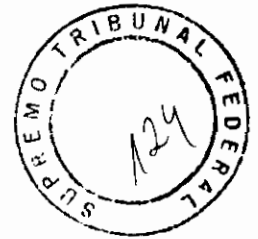
Já o acórdão que serviu de referência consigna que:

**"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. Art. 35 da Lei nº 7.713/88. Questão preliminar desacolhida, eis que figurada a hipótese de inconstitucionalidade. Violação ao princípio da hierarquia das leis, constitucionalmente assegurado. Criação de novas hipóteses de fato gerador do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, por via de lei ordinária, com alteração de disposição contida em lei complementar.**

1. Reconhecido ser, o Código Tributário Nacional, lei ordinária, mas com força de lei complementar, configura-se hipótese de inconstitucionalidade e não de ilegalidade, já que usurpada competência reservada pelo Texto Maior àquele diploma. Precedentes do extinto Tribunal Federal de Recursos no julgamento da AMS 89.825-RS e do Colendo Supremo Tribunal Federal na apreciação do RE 101.084-PR.

2. Questão preliminar que, por maioria, é rejeitada.

3. Estabelecendo, o art. 35 da Lei



7.713/88, que os lucros das pessoas jurídicas, ainda não distribuídos, sofrerão tributação na fonte pelo Imposto de Renda, viola o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), posto que cria nova hipótese de fato gerador, diversa das previstas em texto de maior hierarquia.

4. Em assim estabelecendo, o texto - art. 35 da Lei nº 7.713/88 - violentou o princípio da hierarquia das leis constitucionalmente estabelecido no art. 59 da Lei Maior.

5. Arguição acolhida quanto ao mérito, após a rejeição da prefacial." (folha 90)

A União, com o extraordinário de folhas 78 a 89, interposto com fundamento na alínea "b" do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, afirma a harmonia do mencionado artigo 35 com o Código Tributário Nacional, que, na previsão do artigo 43, estaria a dispor sobre a incidência do imposto, a ocorrer com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base. Discorre-se sobre o fato gerador do imposto de renda, apontando-se que a hipótese guarda pertinência com o definido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, no que exsurge como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Na aquisição da disponibilidade jurídica estaria compreendida a espécie. De acordo com tal raciocínio, o lucro líquido exsurge como acréscimo patrimonial, revelando-se, conforme razões apresentadas, típico fato provocador da incidência do imposto de renda. A partir de lição de Rui Barbosa Nogueira, comenta-se sobre os conceitos de separação e realização, ressaltando-se que a primeira tem lugar quando os frutos se tornam suscetíveis de circulação autônoma, enquanto a segunda - a realização - pressupõe, separados os frutos, a transformação em moeda. Aduz-se que a referência legal à disponibilidade jurídica

RE 172.058-1 SC

decorreu dos Decretos-Leis n.ºs 4.178/42 e 5.844/43, ainda em vigor, na roupagem do § 1º do artigo 87 do regimento do imposto de renda. Em 1966, a expressão fora consagrada, mediante dispositivo do Código Tributário Nacional. As razões recursais esteiam-se na premissa de que, apurado o lucro líquido da pessoa jurídica, tem-se a definição da parte cabível ao sócio cotista, ao acionista ou ao titular individual, operando-se, assim, a separação do rendimento. Daí a conclusão no sentido de que verifica-se, na oportunidade, um acréscimo no patrimônio do beneficiado, passando a estar sujeito à incidência do imposto, muito embora a realização efetiva desse acréscimo ainda dependa de outros atos. Destarte, o artigo 35 da Lei n.º 7.713/88 nada mais encerraria, segundo as razões apresentadas, senão o alcance, a explicitação, alfim, a revelação do que se contém no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Por último, argumenta-se que, de qualquer forma, possível conflito não se resolve no campo da inconstitucionalidade, mas no da ilegalidade, a que José Afonso da Silva denominou de ilegitimidade constitucional. Daí a conclusão de que não cabia à Corte de origem declarar a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei n.º 7.713/88, no que foi tido como a extravasar o âmbito do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Com o recurso extraordinário, trouxe-se aos autos a íntegra do acórdão concernente à arguição de inconstitucionalidade. À folha 146, está a decisão do Juízo primeiro de admissibilidade sobre a impertinência do recurso especial, seguindo-se a referente ao trânsito deste extraordinário. À folha 151, despachei, determinando que viesse a ser esclarecida a interposição, ou não, de agravo contra a



RE 172.058-1 SC

decisão que implicara o trancamento do especial. Consoante informa-se no ofício de folha 155, ocorreu a preclusão maior. Despachei à folha 157, nos seguintes termos:

1. A Corte de origem, diante do que decidido em arguição de inconstitucionalidade nos autos da apelação em mandado de segurança nº 91.04.04947-0-RS, assentou a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, no que dispôs sobre a incidência do imposto de renda na fonte com base no lucro líquido das pessoas jurídicas. Considerou a inexistência de lei complementar versando sobre tal matéria, e, portanto, o conflito com o inciso III do artigo 146 da Carta Federal.

2. O tema ainda não passou pelo crivo deste Tribunal. Assim, impõe-se o seguimento do extraordinário, no que interposto com esteio na alínea "b" do inciso III do artigo 102 do Diploma Maior.

3. Remetam-se estes autos à Procuradoria Geral da República, com pedido de preferência, objetivando estabelecer o leading case.

4. À Assessoria, para a manutenção do contato com o Órgão, visando à preferência e ao acompanhamento devidos. Observe-se o sobrestamento de processos que cuidem de idêntica hipótese, evitando-se, destarte, o aumento da sobrecarga que vem suportando a Procuradoria Geral da República.

5. Publique-se.

Brasília, 29 de maio de 1994.

A Procuradoria Geral da República, em parecer do Subprocurador Dr. Arthur de Castilho Neto - folhas 159 a 176, remete a julgamentos procedidos por esta Corte, nos quais teria deixado de prevalecer o interesse social - ação direta de inconstitucionalidade nº 318-6, relativa à indexação pela taxa referencial, e recurso extraordinário nº 166.772-9, alusivo à contribuição social sobre remuneração de administradores autônomos e avulsos. A seguir, considera que não houve a criação, mediante o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, de uma nova



RE 172.058-1 SC

hipótese de incidência do imposto sobre a renda cuja disciplina respectiva tem enquadramento, segundo a óptica externada, no artigo 43 do Código Tributário Nacional. Por último, salienta o Ministério Público a ocorrência da separação, no que o fenômeno estaria revelado pela apuração do lucro quando do balanço de encerramento. A conclusão é pelo conhecimento e provimento do recurso.

Recebi estes autos em 1º de dezembro de 1994 e os liberei, para inclusão em pauta, após o recesso e as férias coletivas de janeiro de 1995. Assim procedi em 5 de abril de 1995, decorrendo o extravasamento do prazo regimental de trinta dias não só da sobrecarga que vem sendo suportada por esta Corte - no ano de 1994 equacionei 3.322 processos - como também da atuação simultânea no Tribunal Superior Eleitoral. Apregado o processo na Turma, deliberou esta no sentido de afetá-lo a este Plenário.

É o relatório.



V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Na interposição deste recurso foram observados os pressupostos de recorribilidade que lhe são próprios. A petição de encaminhamento está subscrita por Procurador da Fazenda Nacional, sendo que o acórdão impugnado teve notícia veiculada no Diário de 23 de dezembro de 1992 - quarta-feira (folha 65) - ocorrendo a manifestação do inconformismo em 18 imediato - quinta-feira (folha 78). Por outro lado, o recurso restou enquadrado no permissivo da alínea "b" do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal. A Corte de origem declarou a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88. Conheço do recurso.

0018040800  
0437172050  
0830015710

Antes de proceder ao exame da matéria, sinalizo ao ilustre Subprocurador-Geral da República que subscreveu o parecer de folhas 159 a 176 que esta Corte, no julgamento dos dois casos mencionados, atendeu ao interesse social, que reside, acima de tudo, na predominância da ordem constitucional, evitando, assim, verdadeira babel, em nenhuma hipótese justificável, nem mesmo em face a deficiências de caixa deste ou daquele órgão.

Também registro a nova quadra vivida pela Procuradoria da Fazenda Nacional, presente nesta Corte na voz abalizada da Dr<sup>a</sup>. Sílvia Maria Carneiro Brito, que procedeu à sustentação oral. Para o julgador é sempre salutar o acesso





RE 172.058-1 SC

maior gama de informações possíveis e nisto sobressaem memoriais e brilhantes sustentações como as efetuadas pela citada Procuradora e pelo Dr. André Martins de Andrade.

Neste recurso extraordinário, a União, alicerçada em ensinamento de José Afonso da Silva e olvidando conflito de maior envergadura, sustenta que a espécie resolve-se no campo da ilegalidade - denominada pelo ilustre Professor como "ilegitimidade constitucional". A norma do artigo 35 da Lei nº 7.713/88 teria implicado, quando muito, ou seja, diante das premissas do acórdão atacado, a incompatibilidade com o artigo 43 do Código Tributário Nacional.

A controvérsia não foi equacionada sob tal ângulo. A partir do entendimento de que a incidência do imposto sobre a renda, na modalidade do desconto na fonte, considerado o lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base, isto tendo em vista a situação jurídica do sócio cotista, do acionista ou do titular da empresa individual, não se enquadra no disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, concluiu-se pela inobservância da regra insculpida no artigo 146 da Constituição Federal, no sentido de o fato gerador ser previsto não em lei comum, mas em lei complementar. A referência à norma do Código Tributário Nacional - e, portanto, o cotejo do disposto no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 com o que nela se contém - fez-se no mundo dos fatos para saber-se da compreensão, ou não, no âmbito da primeira, do fato gerador revelado na segunda. Em síntese, mediante o mecanismo, buscou-se elucidar se o artigo 43 do Código Tributário Nacional, no que preceitua como fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda op



RE 172.058-1 SC

de proventos, alberga, ou não, o imposto sobre a renda na fonte, relativamente às situações jurídicas do sócio cotista, do acionista ou do titular da empresa individual frente ao lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base. O caso resolve-se não sob o ângulo da harmonia ou conflito do citado artigo 35 com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, mas em face à regra inafastável da alínea "a" do inciso III do artigo 146 da Carta Política da República, segundo a qual cabe à lei complementar a definição de tributos e espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na própria Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes. Não vinga, assim, o que articulado pela União, muito embora formalizado a partir de lição, a toda evidência inadequada à espécie, do inigualável José Afonso da Silva.

O deslinde da controvérsia, ou seja, a definição quanto à consonância, ou não, do texto do artigo 35 da Lei nº 7.713/88 com a alínea "a" do inciso III do artigo 146 da Lei Maior, pode ser sintetizada em uma indagação: a incidência do imposto sobre a renda na fonte, presentes as situações do sócio cotista, do acionista ou do titular da empresa individual e considerado o lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base escora-se em disponibilidade econômica ou jurídica daqueles que se tem como favorecidos?

A leitura do teor do artigo 43 do Código Tributário Nacional revela que o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos. Assim, há de se perquirir o alcance da expressão "aquisição de



RE 172.058-1 SC

disponibilidade econômica ou jurídica de renda". Sob o ângulo vernacular, disponibilidade é a qualidade do que é disponível (Caldas Auletti). No "Novo Dicionário Aurélio", diz-se da faculdade de dispor dos bens, aludindo-se ao fato destes encontrarem-se desimpedidos, desembaraçados, passíveis até mesmo de serem transferidos para o patrimônio de terceiro. Sob o prisma jurídico, Humberto Piragibe Magalhães e Christovão Piragibe Tostes Malta consignam a possibilidade de dispor (Dicionário Jurídico. Edições Trabalhistas. Terceira edição). Já De Plácido e Silva assevera que, sob a vertente do direito civil, o vocábulo "disponibilidade" indica a qualidade daquilo de que se pode dispor, em virtude do que se diz que é alienável. Sob o aspecto econômico e financeiro, ressalta que "exprime o vocábulo a soma de bens de que se pode dispor, sem qualquer ofensa à normalidade dos negócios de uma pessoa". A partir dessas concepções é que se constata, no Código Civil, a regra segundo a qual a lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua - artigo 524. Tendo em vista o teor desse artigo, Washington de Barros Monteiro ensina que o direito de dispor consiste no poder de consumir a coisa, de aliená-la, de gravá-la de ônus e de submetê-la a outrem - Curso de Direito Civil, Edição Saraiva, São Paulo, 4ª edição, 1961, página 90.

Ora, a ordem jurídica revela-nos que a aquisição da disponibilidade, quer econômica ou jurídica dos lucros líquidos das pessoas jurídicas não ocorre, quanto ao sócio cotista e aos acionistas, na data da apuração, ou seja, do encerramento do período-base. É que a legislação vigente - Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1986 - afasta a automaticidade



indispensável a que se possa cogitar da aquisição da disponibilidade. À assembléia geral ordinária das sociedades anônimas compete deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos (inciso II do artigo 132), sendo que, juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia geral ordinária proposta sobre a destinação acertada ao lucro líquido do exercício (artigo 192). Sendo retirados cinco por cento e o máximo de vinte por cento do capital social para a constituição da reserva legal (artigo 193), pode a assembléia geral deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício previsto em orçamento de capital por ela previamente aprovado (artigo 196), notando-se que, no campo do dividendo obrigatório, alude-se ao comprometimento de metade do lucro líquido do exercício, diminuído ou acrescido de certos valores (artigo 202).

Pois bem, 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 faz 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 artigo 43 do Código Tributário Nacional 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



RE 172.058-1 SC

a disponibilidade reveladora do fato gerador. Imagine-se, apenas para exemplificar, quadro em que a assembléia de acionistas, respeitado o percentual alusivo aos dividendos obrigatórios, resolva promover investimentos. Descabe, na hipótese, partir para o campo da presunção, equiparando a apuração do lucro líquido à distribuição deste, ou mesmo, à aquisição da disponibilidade pelos sócios. É que o recurso a tal método normativo - da presunção legal - pressupõe harmonia com os princípios norteadores do direito, especialmente do direito constitucional e, mais do que isso, também com os princípios lógicos da identidade, não-contradição e do terceiro excluído. 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.

Outro não é o entendimento da melhor doutrina.

Antônio Carlos Garcia de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto e Hian de Porto Alegre Muniz, aludindo à natureza das coisas, informam que não se pode cogitar do fato gerador do imposto sobre a renda com base no lucro líquido das pessoas jurídicas se os sócios destas não tem o poder de dispor, ou seja, não contam ainda com os atributos necessários para acionar a faculdade de dar ao bem a utilidade que desejem. E arrematam "não há aquisição de disponibilidade de bem ou direito de que alguém não tenha a faculdade de usar, ou em relação ao qual não se esteja em condições de exercer os demais atributos do domínio". Elucidando a ambigüidade dos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, definem a primeira como a revelar que "alguém pode, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito". A segunda configura-se quando o "titular pode, embora



RE 172.058-1 SC

não haja recebido fisicamente a coisa ou o direito, dele fazer uso ou tirar os proveitos resultantes do domínio, porque a lei ou o contrato lhe o permitem, mesmo sem que seja preciso ter a sua detenção material" (Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume XI). No mesmo sentido, Antônio Manoel González ressaltou que a disponibilidade jurídica "é o nascimento do direito a receber um crédito (receita a realizar)", enquanto a econômica "é a percepção efetiva do rendimento em dinheiro (receita realizada)" (obra citada, páginas 49 e 50). Carlos da Rocha Guimarães, no mesmo Caderno, aduz, à folha 77, que a aquisição da disponibilidade, quer sob o ângulo econômico ou jurídico do rendimento, há de estar assentada no poder daquele que se beneficiou do acréscimo patrimonial dele dispor efetivamente. Conforme exsurge da Lei das Sociedades Anônimas, a apuração, em si, do lucro líquido pela pessoa jurídica não revela a disponibilidade pelos sócios. No trabalho realizado para o Caderno de Pesquisas Tributárias, o referido tributarista alude a acórdão do Tribunal Federal de Recursos, da lavra do Ministro Justino Ribeiro, quando se decidiu que: "a disponibilidade econômica ou jurídica implica a possibilidade de entrega da coisa (artigos 675 e 676 do Código Civil), pressuposto indispensável à interpretação do artigo 43 do CTN". Esse acórdão foi atacado mediante recurso extraordinário, quando o Vice-Presidente do Tribunal Federal de Recursos, a seguir Ministro desta Corte - Aldir Passarinho -, teve-o como não enquadrado no permissivo constitucional, deixando a União de interpor agravo. Ainda no Caderno de Pesquisas, encontramos enfoque de Gustavo Miguez de Mello. Após ressaltar que a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza constitui elemento essencial do fato gerador



RE 172.058-1 SC

do imposto de renda previsto na lei complementar - Código Tributário Nacional, artigo 43 - transcreveu lição de Bulhões Pedreira, consoante a qual "disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor. A disponibilidade é virtual quando já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva" (página 183). No caso, sem a deliberação da assembléia competente, não se pode cogitar da disponibilidade, sequer virtual, dos lucros apurados em balanço. Seguem-se, no citado Caderno, os pronunciamentos, em idêntico sentido, de Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins e José Eduardo Soares de Melo, valendo notar as palavras sempre oportunas do Mestre Rubens Gomes de Sousa em "Pareceres 3 - Imposto de Renda", Editora Resenha Tributária, São Paulo, página 277:

"O elemento essencial do fato gerador é a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial.

.....  
(...) a disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição, ser "econômica" ou "jurídica" (CTN, art. 43, caput). A aquisição de "disponibilidade econômica" corresponde ao que os economistas chamam "separação" de renda: é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores (RIR, art. 498).

A aquisição de "disponibilidade jurídica" corresponde ao que os economistas chamam de "realização" da renda: é o caso em que embora o rendimento ainda não esteja "economicamente disponível" (isto é, efetivamente percebida), entretanto o beneficiário já tenha título hábil para percebê-la (RIR, art. 95, § 1º).

A conclusão a que se chega é que, na verdade, o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, ao desprezar a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica como fato gerador do



RE 172.058-1 SC

imposto sobre a renda, acabou por trazer à balha fato gerador diverso, ou seja, o consubstanciado na simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base. Ao fazê-lo, mostrou-se distanciado da regra que impõe, como veículo próprio à constituição quer de fato gerador, quer de base de cálculo dos tributos previstos na Carta Federal, a lei complementar.

Dir-se-á que, na espécie, a contribuinte é uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada. Essa circunstância não altera o julgamento deste recurso extraordinário. É que o vetusto e lacunoso Decreto nº 3.708/19, ao regular a constituição de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, remete às normas das sociedades anônimas: "serão observadas quanto às sociedades por cotas de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social e na parte aplicável, as disposições da lei das sociedades anônimas".

Relativamente às sociedades por quotas, cumpre sempre perquirir, à luz do contrato social, a disciplina do lucro líquido. Prevista a imediata disponibilidade econômica ou mesmo jurídica ou, ainda, definição diversa a exigir a manifestação de vontade de todos os sócios, tem-se o fato gerador fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional. No caso, não se abre campo propício à aplicação da Lei das Sociedades Anônimas, porque sempre subsidiária, a depender do silêncio do contrato social e da compatibilização ante as regras mínimas constantes do Decreto 3.708/19.

Quanto ao titular de empresa individual, com a apuração do lucro líquido, exsurge a disponibilidade. É que a destinação depende somente dele, titular, confundindo-se as





RE 172.058-1 SC

vontades. O quadro sugere a despersonalização.

Diante das premissas supra, concluo:

a) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 conflita com a Carta Política da República, mais precisamente com o artigo 146, III, a, no que diz respeito às sociedades anônimas e, por isso, tenho como inconstitucional a expressão "o acionista" nele contida;

b) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é harmônico com a Carta, ao disciplinar o desconto do imposto de renda na fonte em relação ao titular de empresa individual, uma vez que o fato gerador está compreendido na disposição do artigo 43 do Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar;

c) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada a situação do sócio cotista, quando o contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo.

Esclareço que a razão de ser deste voto abrangente, embora a lide envolva tão-somente a situação jurídica de sociedade por quota de responsabilidade limitada, está na circunstância de a Corte de origem haver declarado a inconstitucionalidade do artigo 35, tantas vezes referido, como um todo, ou seja, no que nele residem três normas diversas sobre a disciplina - é certo, sob a mesma inspiração - do desconto na fonte relativamente ao sócio cotista, ao acionista e ao titular da empresa individual. Assim, os limites da lide não revelam os parâmetros da atuação desta Corte, porque foram excedidos na prolação do acórdão atacado. Cabe, ultrapassada a barreira do conhecimento do extraordinário, avançar, em atuação



RE 172.058-1 SC

condizente com a atividade precípua que a Constituição Federal impõe ao Supremo - de Guarda Maior dela própria. Indaga-se: o que ocorrerá a não se entender dessa forma? Limitada a apreciação à parte envolvida na lide - desconto na fonte quanto aos cotistas - permanecerá sem o crivo do Supremo Tribunal Federal o provimento do Tribunal Regional Federal no que declarada, também, a inconstitucionalidade do artigo quanto ao acionista e ao titular da empresa individual. Cumpre, na espécie, construir, atento o Plenário ao princípio da razoabilidade.

Por tudo, provejo parcialmente este extraordinário. Havendo o Juízo e o Tribunal Regional Federal declarado a inconstitucionalidade linear do artigo 35, não tendo apreciado a causa considerado o contrato social da Recorrida, deixo de observar o verbete de nº 456 que integra a Súmula da jurisprudência predominante desta Corte, segundo o qual "o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa aplicando o direito à espécie". Faço-o em consideração ao devido processo legal, à defesa das partes, porquanto, até aqui, não dirimida a lide à luz do citado contrato. Baixem os autos à origem, para o julgamento cabível.

É o meu voto.



30/06/95

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 172.058-1 SANTA CATARINA

V O T O

O SENHOR MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA: Senhor Presidente, estamos apreciando um recurso extraordinário em que se questiona a constitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713. Estou em que, na hipótese, seria de extrema dificuldade a declaração de inconstitucionalidade deste texto, porque também acompanho a linha segundo a qual o titular da empresa individual e o sócio quotista, pela natureza desse tipo de sociedade, não estariam sujeitos a essa condição da imposição dos 8% (oito por cento) da alíquota do Imposto de Renda, mas, na verdade, estaria a depender, no caso da sociedade por quota de responsabilidade limitada, da forma pela qual as cláusulas contratuais estariam redigidas e compostas.

0018040800  
0437172050  
0830115930

Assim, Sr. Presidente, meu voto é no sentido de conhecer do recurso extraordinário e lhe dar provimento, para o efeito de declarar a constitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713, com exceção da expressão "o acionista", que a exclui em face da inconstitucionalidade, tendo em vista a natureza jurídica do tipo de sociedade anônima.

Com relação ao titular de firma individual tenho-a como absolutamente constitucional, em face também, de sua natureza, constituída de uma pessoa. Quanto ao sócio quotista

*Supremo Tribunal Federal*

RE 172.058-1 SC

1551



ou seja, da sociedade por quotas de responsabilidade limitada  
dou a interpretação conforme, exatamente para que em cada caso  
se examine se há ou não a participação do sócio nos resultados  
do respectivo balanço de acordo com os seus respectivos atos  
constitutivos.

A handwritten signature in black ink, appearing to be "D. ...".



30/06/95

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 172.058-1 SANTA CATARINA

V O T O

O SR. MINISTRO FRANCISCO REZEK: - 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 é a firma individual no outro.

Conheço do recurso extraordinário e lhe dou provimento.

A handwritten signature or mark, possibly the initials 'FR', written in ink.



30/06/95

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 172.058-1 SANTA CATARINA

V O T O

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO: Sr. Presidente, não vejo inconstitucionalidade no dispositivo legal impugnado.

Considera ele como fato gerador do imposto de renda, o levantamento do balanço contábil, com a apuração do lucro do exercício social da empresa, para fim de recolhimento na fonte.

Impede que, por via de deliberação dos interessados, se protele a distribuição do lucro e, conseqüentemente, o recolhimento do tributo.

Dessa prática ruínosa para o Fisco não estão isentas, sequer as sociedades anônimas, em relação a seus acionistas minoritários, já que nada praticamente podem estes fazer para alterar a deliberação da maioria.

De outra parte, tratando-se de recolhimento na fonte, não há sentido em indagações relativas à configuração, ou não, no caso, de rendimento tributável, sendo certo que o recolhimento do tributo, nas condições previstas na lei, se faz, de um lado, sem desembolso do contribuinte de direito, e, do outro, sem qualquer ônus para a empresa, inexistindo interesse de qualquer das partes, a rigor, por isso, em sua impugnação.

Não vislumbro, pois, o alegado óbice de inconstitucionalidade, razão pela qual ousou discordar do eminente Relator.

\* \* \* \* \*



30/06/95

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINARIO Nº 172.058-1 SANTA CATARINA

V O T O

O Sr. Ministro CARLOS VELLOSO: - Sr. Presidente, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (CTN, art. 43). 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. Segundo Modesto Carvalhosa, citado por Henry Tilbery, seria a "a outorga efetiva de direitos creditícios que representam acréscimo patrimonial." (Henry Tilbery, "Direito Tributário", 3ª ed., 1975, pág. 87). E de Henry Tilbery a lição: "A disponibilidade jurídica de acordo com o dispositivo citado ocorre desde o momento em que o beneficiário, 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." (Ob. cit., p. 92). Quer dizer, a renda deverá estar à disposição da pessoa (a pessoa adquiriu o direito à renda), certo que "a aquisição desse direito" deve assumir "a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica,

0018040800  
0437172050  
0830415650

*mu*



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." (Gilberto de Ulhôa Canto, "A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto de Renda", em "Estudos Sobre o Imposto de Renda", em memória de Henry Tilbery, Ed. Res. Tribut., São Paulo, 1994, pág. 40).

Posta' assim a questão, examinemos o que dispõe o art. 35 da Lei 7.713 de 1988:

"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".

A lei estabelece, portanto, como fato gerador, o lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data de encerramento do período-base.

De pronto verifica-se com relação às sociedades anônimas, que não seria possível estabelecer, in abstracto, essa possibilidade. É que, na sociedade anônima, a distribuição de lucros, segundo as leis comerciais, é dependente principalmente da manifestação da assembléia geral. A lei, no





particular, referentemente à sociedade anônima, é inconstitucional.

Agora, vejamos se esta inconstitucionalidade ocorre referentemente ao sócio cotista ou ao titular da empresa individual — sócio cotista numa sociedade por cota de responsabilidade limitada. Nestes dois casos, a solução da questão depende do exame do contrato. Casos haverá em que a disponibilidade econômica do lucro líquido apurado é posta, expressamente, no contrato. Nestes casos, não haveria inconstitucionalidade do art. 35 da Lei 7.713/88..

De modo, Sr. Presidente, que a solução, ao que penso, a ser adotada, é aquela que o Supremo Tribunal Federal, já por mais de uma vez, adotou: a tese da inconstitucionalidade formal, considerada a lei em termos abstratos; e da inconstitucionalidade material, ou seja, a inconstitucionalidade no caso concreto. Noutras palavras: uma lei, in abstracto, é constitucional; todavia, a sua aplicação, in concreto, pode resultar em inconstitucionalidade.

Então, no caso, in abstracto, a lei é constitucional, referentemente ao sócio cotista ou a titular de empresa individual. Poderá ser inconstitucional a sua aplicação, dependendo do que estiver disposto no contrato social.

Destarte, Senhor Presidente, divido a questão em duas partes: a) referentemente aos acionistas das sociedades anônimas; b) relativamente ao sócio-quotista e ao titular de

*mu*

*Supremo Tribunal Federal*

RE 172.058-1 SC

1557



empresa individual. No que concerne aos acionistas das sociedades anônimas, o meu voto acompanha o do Sr. Ministro Relator, declarando a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei 7.713, de 1988. No que toca ao sócio-quotista e ao titular de empresa individual, a questão dependerá do exame de cada caso, ou do caso concreto. No particular, o Sr. Ministro Relator alterou o seu voto para decidir neste mesmo sentido: exame do caso concreto, sendo constitucional o art. 35 da Lei 7.713/88, considerado em abstrato. Isto tendo ocorrido, acompanho S.Exa. também nesta segunda parte.

Em síntese, acompanho o voto do Sr. Ministro Relator.

*judelles*



30/06/95

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 172.058-1 SANTA CATARINA

V O T O

O SENHOR MINISTRO OCTAVIO GALLOTTI: - Sr. Presidente, penso que 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.

Por isso, quanto aos acionistas, isto é, no caso das sociedades anônimas, em que a destinação dos dividendos está na dependência direta da lei, penso ser irrecusável a conclusão do eminente Relator.

Também no tocante às sociedades limitadas, quando fica a determinação do momento do ingresso da renda, no patrimônio dos sócios, a depender da previsão estatutária e, por fim, em relação às pessoas físicas, a contemplação delas, como pessoas jurídicas, seria simplesmente uma ficção, sem base na realidade econômica.

Estou de inteiro acordo com o eminente Relator, para conhecer do recurso e dar-lhe parcial provimento.

*Octavio Galotti*



30/06/95

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 172.058-1 SANTA CATARINA

V O T O

O SENHOR MINISTRO SYDNEY SANCHES: -

Sr. Presidente, com a devida vênia do Sr. Ministro ILMAR GALVÃO, acompanho o Relator que reajustou seu voto ao do Sr. Ministro MAURÍCIO CORRÊA. No caso do titular da empresa individual é óbvio que, no momento em que se lhe apura o lucro, o imposto de renda incide.

Quanto ao sócio quotista, a apuração de seu crédito vai depender do que se dispuser no contrato. Pode ser que este determine que o lucro tenha uma certa destinação, ao invés da imediata distribuição, segundo as quotas dos sócios. Se o contrato previr distribuição imediata, ou seja, em seguida à apuração, então, sim, o tributo incidirá desde logo.

Assim, somente ao ensejo do exame dos casos concretos, no controle difuso de constitucionalidade, é que poderá o Judiciário decidir se o imposto é exigível, ou não.

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, se há um crédito líquido do acionista, sujeito à exação.

Em tais circunstâncias, no dispositivo legal em questão considero inconstitucional a expressão "o acionista". Tenho por constitucional a norma, quanto ao titular da empresa individual. E, no que concerne ao sócio quotista, com a

*Supremo Tribunal Federal*

RE 172.058-1 SC

1560



interpretação conforme que também adoto, remeto a solução da questão ao exame de cada caso concreto.

Acompanho, pois, o Relator com a devida vênia do Sr. Ministro ILMAR GALVÃO, conhecendo do recurso e lhe dando provimento em parte, para assim resolver a questão relativa à constitucionalidade, ou não, e remetendo a solução do caso concreto, segundo essas premissas, ao Tribunal de origem.

A handwritten signature in cursive script, which appears to be 'Ilmar Galvão', written over the end of the text.



30/06/95

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINARIO Nº 172.058-1 SANTA CATARINA

VOTO

O SR. MINISTRO MOREIRA ALVES: - Sr. Presidente,  
já participei intensamente dos debates no início desta Sessão.  
E a solução para qual a Corte se está inclinando, adotada  
também pelo eminente Relator, foi justamente aquela que sugeri  
quando votava o eminente Ministro Mauricio Corrêa.  
Conseqüentemente, estou de acordo com o eminente Relator,  
conhecendo do recurso.

0018040800  
0437172050  
0830715450



30/06/95

TRIBUNAL PLENO

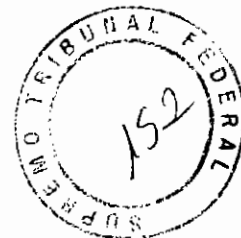
RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 172.058-1 SANTA CATARINA

V O T O

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (PRESIDENTE)

- De minha parte, quero assinalar, de logo, um importante marco na jurisprudência do Tribunal quanto ao âmbito de devolução da questão constitucional envolvida no recurso extraordinário.

No Mandado de Segurança 20.505, Relator o Sr. Ministro Néri da Silveira (S. Exa., vencido, no particular), publicado em Lex 159/90, o que o Tribunal entendeu foi de afastar, com relação exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal atento a sua função básica de guarda da Constituição, o requisito, para o controle incidente, da subsidiariedade ou da necessidade de solução, do problema constitucional, o dogma básico das fontes americanas, segundo o qual não se enfrenta a questão constitucional, quando ela não seja estritamente necessária à decisão do caso concreto. Entendeu-se, então, com apenas relação ao Supremo Tribunal - seja por sua função constitucional básica, seja pela acumulação nula do papel de cúpula da jurisdição constitucional difusa com a exclusividade da jurisdição constitucional concentrada de controle abstrato -, que, não obstante a causa se pudesse decidir por um fundamento infraconstitucional, uma vez argüida a inconstitucionalidade da lei, o Supremo teria de começar por examiná-la.



Hoje, foi-se além disso; o que está subjacente à decisão já tomada pelos votos precedentes é que, declarada a inconstitucionalidade total de um dispositivo legal, a questão da inconstitucionalidade desse dispositivo, com todas as normas parciais nele contidas, devolve-se inteira ao Supremo Tribunal uma vez conhecido o recurso extraordinário pela letra "b", ainda que a solução do caso concreto bastasse resolver sobre parte do preceito cogitado.

Por isso, acabamos por declarar inconstitucional uma parte relativa à tributação dos acionistas e constitucional outra, relativa a dos titulares de empresas individuais que, a rigor, não seriam necessárias à decisão da espécie.

No mérito, também acompanho o voto do Sr. Ministro Marco Aurélio, conforme reajustado à vista da discussão anterior. Logo após o voto primitivo de S. Exa., para a condução dos debates, situei as três questões contidas neste dispositivo da lei, que contém três formas distintas.

Pareceu-mé, de fato, que com relação a 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.

2





Com relação ao titular de empresa individual, é claro que depende exclusivamente da sua vontade individual o destino dado ao lucro, o que mostra claramente que ele tem total disponibilidade do lucro apurado: indiscutível a incidência tributária imediata.

Com relação ao cotista, que é a única norma de relevo para o caso, também estou de acordo em que não há inconstitucionalidade a declarar, em tese. Na hipótese da sociedade por cotas a lei, em princípio, será constitucional, salvo naquela em que, seja por norma expressa do contrato social, seja pela aplicação subsidiária da lei das sociedades anônimas, a destinação do lucro líquido penda de decisão de um órgão societário e não da vontade individual de cada cotista, ou de todos os cotistas.

Por isso, o meu voto coincide com o do eminente Relator, conhecendo do recurso extraordinário e lhe dando provimento, em parte.

A handwritten signature in black ink, appearing to be "A. A. Cavalcanti" or similar, with a horizontal line underneath.



30.6.1995

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 172.058-1-SANTA CATARINA

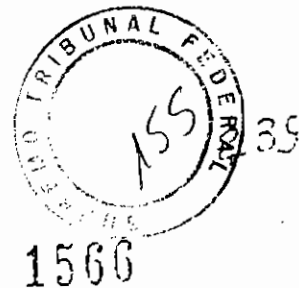
**EXPLICAÇÃO**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) -  
Senhor Presidente, integra a Súmula da Corte um verbete, o  
de nº 456, segundo o qual o Supremo Tribunal Federal,  
conhecendo do recurso extraordinário, julga a causa,  
aplicando a lei à espécie.

O verbete pressupõe o julgamento da lide,  
consideradas as peculiaridades exsurgidas nas instâncias  
anteriores, o que não ocorre no caso dos autos. O Juízo  
declarou linearmente inconstitucional o artigo 35, e o  
Regional confirmou essa decisão. Por isso, entendo que a  
solução mais adequada para a hipótese concreta é a baixa dos  
autos para julgamento da lide, assentados os contornos  
quanto à inconstitucionalidade.

Revelo minha fé inquebrantável numa evolução  
da Corte no tocante à formalização dos acórdãos relativos a  
esses grandes casos. Espero que este processo baixe, pelo  
menos, até o final do semestre vindouro.

\*\*\*



PLENARIO

EXTRATO DE ATA

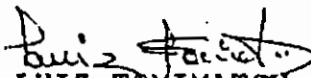
RECURSO EXTRAORDINARIO N. 172.058-1.  
ORIGEM : SANTA CATARINA  
RELATOR : MIN. MARCO AURELIO  
RECTE. : UNIAO FEDERAL  
ADV. : PFN - CEZAR SALDANHA SOUZA JUNIOR  
RECDO. : LAMINADOS ARAUCARIA LTDA  
ADVS. : AIRTON LUIZ ZOLET E OUTROS

Decisão: Por unanimidade de votos, a Turma delibere afetar ao Plenário o julgamento do recurso extraordinário. 2ª Tur 25.4.95.

Decisão: Por unanimidade de votos, o Tribunal conheceu do recurso extraordinário. Decidindo a questão prejudicial validade do art. 35 da Lei nº 7.713/88, nele, declarou-se inconstitucionalidade da alusão a "o acionista" e constitucionalidade da expressão "o titular de empresa individual". Quanto às palavras "o sócio cotista", o Tribunal declarou constitucionalidade, salvo quando, segundo o contrato social, dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido outra finalidade que não a de distribuição. No mérito, deu provimento parcial ao recurso para devolver o caso ao Tribunal quo, a fim de que o decida, conforme o julgamento de prejudicial de inconstitucionalidade e os fatos relevantes do caso concreto. Vencido, em parte, o Ministro Ilmar Galvão, que declarava constitucionalidade integral do dispositivo questionado. Voto: Presidente. Falou: pela recorrente, a Dra. Sílvia Maria Carne Ribeiro, Procuradora da Fazenda Nacional, e pela recorrida, o Sr. André Martins de Andrade. Plenário, 30.06.95.

Presidência do Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Presentes à sessão os Senhores Ministros Moreira Alves, Sydney Sanches, Octavio Gallotti, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Francisco Rezek e Mauricio Corrêa. Ausente justificadamente, o Senhor Ministro Néri da Silveira.

Procurador-Geral da República, Dr. Geraldo Brindeiro.

  
LUIZ TOMIMATSU  
Secretário



11/02/93

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 117887-6 SÃO PAULO

RECORRENTE : COMPANHIA ANTÁRTICA PAULISTA - INDÚSTRIA BRASI-  
LEIRA DE BEBIDAS E CONEXOS  
RECORRIDA : UNIÃO FEDERAL

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei nº 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.

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.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por decisão unânime, conhecer do recurso e lhe dar provimento, nos termos do voto do relator.

Brasília, 11 de fevereiro de 1993.

SYDNEY SANCHES - PRESIDENTE

*Carlos Velloso*  
CARLOS VELLOSO - RELATOR

04371170  
08871000  
00000110





TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 117.887-6 SÃO PAULO

RECORRENTE : COMPANHIA ANTÁRTICA PAULISTA - IND. BRAS. DE  
BEBIDAS E CONEXOS  
RECORRIDA : UNIÃO FEDERAL

R E L A T Ó R I O

O Sr. Ministro CARLOS VELLOSO: - Trata-se de ação ordinária ajuizada pela COMPANHIA ANTÁRTICA PAULISTA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS E CONEXOS contra a FAZENDA NACIONAL, objetivando a restituição de imposto que alega ter recolhido indevidamente.

A sentença de fls. 98/103, que julgou improcedente a ação, assim relatou a espécie:

01700050  
04371170  
08872000  
00000250

"A autora incorporou ao seu capital, através de aumento, em 7 de outubro de 1964, a importância indicada na inicial correspondente ao saldo da conta Fundo de Reserva não Tributada, destinada ao aumento do Capital Social - constante do Balanço Geral de suas atividades, levantado em 31 de julho de 1964-arcando seus acionistas com o respectivo na fonte, ex-vi do disposto no art. 11, da lei nº 4.154.

Posteriormente, na declaração de renda formulada para o exercício financeiro de 1965, com base nos resultados do exercício encerrado em 31 de julho de

*judicium*



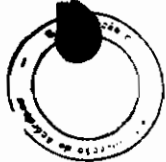


1964, a autora incluiu a parcela incorporada ao capital como lucro tributável da empresa, recolhendo sobre ela imposto de renda de 28% e adicional de 10% a ela adjecto.

Acontece que entre 31/7/1964 (data do Balanço Geral) a 29/1/1965 (data em foi apresentada a declaração à Delegacia do Imposto de Renda), foi editada a Lei 4.506, de 30/11/64 cujo art. 38 estatui o imposto, à taxa de 7%, incidente sobre lucro distribuído, sob qualquer título ou forma, salvo as bonificações resultantes do ativo imobilizado, corrigido na forma da lei, ou de incorporação de lucros ou reservas tributadas.

Embora a conversão do saldo do Fundo de Reserva em questão, em capital, não constituísse lucro distribuído, a autora pagou o imposto adicional, a que se refere o art. 38, da mencionada Lei 4.506, e formulou, consulta à Delegacia Regional do Imposto de Renda em São Paulo, obtendo resposta de que as reservas capitalizadas estão sujeitas ao imposto de 7%, criado pelo mencionado art. 38.

Manifestando seu inconformismo quanto ao recolhimento do imposto em referência, a Autora desenvolve longa tese sobre o conceito de renda que envolve os acréscimos de valor pecuniário à movimentação do capital. Sustenta que não havendo acrescentamento que a noção de renda implica, esta perde a sua essencialidade e, pois, não alcança o foco da tributação. *juízo*





Afinal, com fundamento nas razões expostas, a Autora pede a restituição do imposto que pagou indevidamente, acrescido dos juros, custas e honorários.

Com a inicial vieram o instrumento de procuração outorgado ao patrono, as guias de recolhimento do imposto arrecadado na fonte, o lançamento do imposto em nome da pessoa jurídica, as guias de pagamento das parcelas desse imposto, demonstração da conta de lucros distribuídos, cálculo do imposto, consulta e resposta sobre a matéria, objeto da causa (fls. 10 a 47).

Citada, compareceu a União Federal alegando, em síntese, que o imposto instituído pelo art. 38, da Lei nº 4.506/65 incide sobre os lucros distribuídos, sob qualquer título ou forma, não se aplicando aos casos previstos no próprio artigo e mais as bonificações resultantes de incorporação de lucros e reservas tributados em poder da pessoa jurídica (art. 83, parág. 1º, da Lei 3470/58).

Saneado o processo e realizada a audiência de instrução e julgamento, não houve provas produzidas limitando-se as partes a manterem seus respectivos pontos de vista. A Autora, mediante memorial escrito, junto aos autos; a União Federal, por sustentação oral da matéria exposta na contestação."

Inconformada apelou a autora (fls. 106/129),

3

*judicium*





requerendo a condenação da FAZENDA à restituição pleiteada na inicial, tendo em vista "a inconstitucionalidade do imposto de 7% criado pelo art. 38 da Lei 4.506/64 e a sua não incidência na espécie".

Também recorreu a UNIÃO FEDERAL, requerendo a condenação da sucumbente ao pagamento de honorários advocatícios.

A Quarta Turma do extinto Tribunal Federal de Recursos, por unanimidade, negou provimento à apelação da autora e deu provimento à da UNIÃO FEDERAL, em acórdão assim ementado:

"Tributário. Imposto da renda. Lei nº 4.506, de 30-11-64, art. 38. Constitucionalidade. Inaplicação à espécie da ressalva constante do parág. 1º do citado dispositivo.

I - O art. 38 da Lei nº 4.506, de 30-11-64 define o fato gerador do imposto de renda sem violar os arts. 15, IV, e 141, parág. 1º, da Constituição de 1946.

II - A ressalva constante do parág. 1º do art. 38 da Lei nº 4.506, de 1964, segundo se depreende do parág. 1º do art. 83 da Lei nº 3.470, de 28-11-58, refere-se a "reservas tributadas em poder da pessoa jurídica". Por isso, é inaplicável ao caso que se refere a "reserva não tributada". *juoullw*





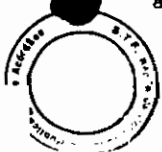


III - Apelação da autora desprovida.  
Apelação da União provida."

O eminente Relator, Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, em seu voto, considerou estar configurado o fato gerador do imposto de renda, pois "a autora distribuiu lucros, a título de aumento de capital social, sob a forma de novas ações, não descaracterizando a distribuição contestada o fato de não haver sido feita em dinheiro". Ressaltou, ainda, que não houve ofensa ao princípio da isonomia, pois só pode existir tratamento igual entre aqueles que se encontram em igual situação. Por fim, afirma que a hipótese não se enquadra na exceção consubstanciada no parág. 1º do art. 38 da Lei 4.506/64, porque este se refere a "reservas tributadas em poder da pessoa jurídica" e, "na espécie, segundo a própria autora assinala na exordial, trata-se de "Fundo de Reserva não Tributada".

A CIA. ANTÁRTICA PAULISTA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS E CONEXOS, às fls. 178/194, interpõe recurso extraordinário, com arguição de relevância, fundado na alínea "a" do permissivo constitucional anterior, alegando violação ao art. 15, IV, da Constituição Federal de 1946 e ao art. 43 do CTN e negativa de vigência ao parág. 1º do art. 38 da Lei 4.506/64.

Afirma que o referido dispositivo constitucional autoriza o legislador a tributar a renda e os proventos de





qualquer natureza, mas que o conceito de renda "envolve necessariamente a idéia de ganho, acréscimo". Sustenta que, "no caso dos autos, a distribuição de lucros aos seus acionistas não trouxe à recorrente qualquer acréscimo patrimonial. Pela operação de aumento de capital a recorrente pagou o imposto por ela devido e deduziu, na fonte, o que incumbia aos seus acionistas, na forma do art. 11 da Lei 4.154/62".

Ressalta que a União está exigindo imposto de renda três vezes sobre o mesmo fato gerador: dos acionistas, em virtude do art. 11 da Lei 4.154/62, da sociedade, pelo recolhimento anual, e novamente da sociedade, com base no art. 38 da Lei 4.506/64. Apenas as duas primeiras incidências são legítimas, porque correspondem ao acréscimo patrimonial dos acionistas pelo recebimento de novas ações e da sociedade, porque aumentou o seu capital. A terceira cobrança é absolutamente desarrazoada, pois a sociedade não aumentou o seu patrimônio com a distribuição das ações.

Ainda que se reconhecesse a constitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, alega o recorrente que esse não poderia ser aplicado ao presente caso, que se enquadra na ressalva do seu pará. 1º, onde foram excluídos "do gravame as incorporações de resultados ao capital social das empresas, porque benéficas ao esforço do país no sentido de aumentar a sua produção".

Inadmitido na origem, o recurso subiu a esta Colenda Corte em virtude do provimento de agravo de instrumento. *juiz*



Supremo Tribunal Federal

RE 117.887-6 SP

793



A ilustrada Procuradoria-Geral da república, oficiando à fl. 221, reporta-se às razões da recorrida (fls. 207/210), para opinar pelo não conhecimento do recurso, nos termos da Súmula 285.

É o relatório, do qual a secretaria expedirá cópias aos Exmos. Srs. Ministros. *Processo*





11/02/93

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 117.887-6 SÃO PAULO

V O T O

O Sr. Ministro CARLOS VELLOSO (Relator): A espécie diz respeito à cobrança de imposto de renda sobre lucros distribuídos, criado pela Lei nº 4.506, de 30.11.1964, art. 38:

"Art. 38. Além do imposto de que trata o artigo anterior, será cobrado o imposto de 7% (sete por cento) sobre os lucros distribuídos, sob qualquer título ou forma, exceto os atribuídos ao titular de empresa individual e aos sócios das entidades referidas na letra b do § 1º do artigo 18 da Lei 4.154, de 28 de novembro de 1962."

01700050  
04371170  
08873000  
01560300

Sustenta-se, no recurso extraordinário, a inconstitucionalidade do artigo 38, acima transcrito, inconstitucionalidade que o acórdão recorrido, do antigo T.F.R., recusou.

Assim a sustentação posta no recurso extraordinário, da lavra do eminente advogado Cláudio Lacombe:

*Carlos Velloso*





"(...)

8. Quando a Constituição Federal (no caso, a de 1946, art. 15, IV) autoriza o legislador a tributar a renda e os proventos de qualquer natureza, não lhe confere um cheque em branco que ele pode preencher a seu talante. Por maiores sejam as divergências doutrinárias sobre o conceito de renda, há um elemento de sua composição sobre o qual não pairam dúvidas: o de que ela envolve necessariamente a idéia de GANHO, DE ACRÉSCIMO. Veja-se José Luiz Bulhões Pedreira, no seu notável "Imposto de Renda" (02.11.16):

'A Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a "renda e os proventos de qualquer natureza". No exercício do Poder Legislativo cabe ao Congresso Nacional definir, na legislação ordinária, o que deve ser entendido por renda, para efeitos de tributação. Mas ao definir a renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional de distribuição do poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da Constituição. O Congresso pode restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer

*pedreira*





natureza constante da Constituição, mas não ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas.

A determinação dos limites do poder da União de impor tributos sobre "rendas e proventos de qualquer natureza" há de basear-se na interpretação literal dessa expressão e na interpretação sistemática da discriminação constitucional de rendas.

O sentido vulgar de renda é o de produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão "proventos" é empregada como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro. No seu sentido vulgar, tanto a expressão "renda" quanto a "proventos" implica a idéia de fluxo, DE ALGUMA COISA QUE ENTRA, que é recebida. Essa conotação justificaria, por si só, a afirmação de que as concepções doutrinárias de renda pessoal que melhor se ajustam ao nosso sistema constitucional são aquelas da renda como fluxo, e não de acréscimo (ou acumulação) de poder econômico ou de patrimônio líquido. *mueller*





9. O legislador complementar atendeu pontualmente a essas considerações, cortando qualquer possibilidade de debate sobre o tema. O art. 43 do Código Tributário Nacional dispõe, efetivamente:

'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.'

10. Ora, no caso dos autos, a distribuição de lucros AOS SEUS ACIONISTAS, NÃO TROUXE À RECORRENTE QUALQUER ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. Pela operação do aumento de capital a recorrente PAGOU O IMPOSTO POR ELA DEVIDO e deduziu, na fonte, o que incumbia aos seus acionistas, na forma do art. 11 de Lei 4.154/62 (fls. 18). *juízo*

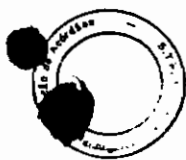




11. Vê-se, assim, que sobre o mesmo fato gerador (distribuição de ações novas, resultantes de aumento de capital por incorporação de reservas) quer o fisco exigir o imposto de renda TRÊS VEZES. Uma vez dos acionistas (art. 11 das Lei 4.154/62), a segunda vez da sociedade (recolhimento normal anual) e a TERCEIRA VEZ da mesma sociedade (artigo 38 da Lei 4.506).

12. Se as duas primeiras incidências são legítimas, porque correspondem precisamente à verificação do fato gerador, isto é, acréscimo patrimonial dos acionistas e da sociedade, daqueles, pelo recebimento de novas ações, desta, porque aumentou seu capital, a terceira só se compreenderia como adicional do imposto DEVIDO PELOS ACIONISTAS, únicos beneficiários da operação. Da sociedade, porém, parece evidente que nada se pode exigir, PORQUE NADA ENTROU NO SEU PATRIMÔNIO COM A DISTRIBUIÇÃO DAS AÇÕES. A sentença apelada, aliás, como se mostrou, RECONHECEU EXPRESSAMENTE que "no caso presente, NÃO SE TRATA DE RENDA PERCEBIDA PELA SOCIEDADE". Contraditoriamente, no entanto, impôs-lhe o pagamento do tributo, com apoio do acórdão recorrido.

13. A luz dessas considerações não pode haver dúvida, d.v., de que a v. decisão impugnada violou o art. 15, IV da Constituição de 1946 e o art.







43 do Código Tributário Nacional que explicitou o conceito de renda." (fls. 182/185)

No antigo Tribunal Federal de Recursos, examinei a matéria no plano infraconstitucional, nos EAC nº 32.493-SP, julgado pela 2ª Seção em 23.09.80. Proferi, então, o seguinte voto:

"A espécie diz respeito à cobrança de imposto de renda sobre lucros distribuídos, criado pela Lei nº 4.506, de 30.XI.1964, art. 38 verbis:

'Art. 38. Além do imposto de que trata o artigo anterior, será cobrado o imposto de 7% (sete por cento) sobre os lucros distribuídos, sob qualquer título ou forma, exceto os atribuídos ao titular de empresa individual e aos sócios das entidades referidas na letra b do § 1º do artigo 18 da Lei 4.164, de 18 de novembro de 1962.'

Tal preceito entrou em vigor em 1º de janeiro de 1965, de acordo com o art. 9º da mesma Lei 4.506/64. *MDM*





A Embargante, no caso, distribuiu os lucros em 28.04.1964, ocasião em que se realizou a assembléia geral. Escreve a sentença:

'8. Com efeito, a assembléia geral SE REÚNIU EM 28 de abril de 1964, tendo, então, aprovado a distribuição dos dividendos. A ata da assembléia foi regularmente arquivada na Junta Comercial e publicada no Diário Oficial. Fizeram-se os lançamentos contábeis necessários. Tudo isso ocorreu antes de 30 de novembro de 1964, data da lei federal nº 4.506, que começou a vigorar em 1º de janeiro de 1965.' (fl. 81)

II

JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA dissertando a respeito da incidência sobre o lucro distribuído, escreve:

'A Lei 4.506 subdividiu a incidência do imposto de renda sobre o lucro das pessoas jurídicas, criando (arts. 38 e 39), ao lado da incidência sobre o lucro realizado, outra, a taxa menor, sobre os lucros distribuídos. Não se trata, no caso, de imposto sobre o lucro distribuído

*pedreira*





como rendimento dos respectivos beneficiários, mas como lucro da própria pessoa jurídica. Essa subdivisão tem objetivo extra-fiscal: o estímulo ao reinvestimento dos lucros das pessoas jurídicas mediante tributação dos lucros distribuídos a taxa mais elevada do que os lucros retidos pela pessoa jurídica.' ("Imposto de Renda", APEC, Rio, 1969, ps. 24/23, nº 24.40).

A finalidade da lei, ao instituir o tributo, foi estimular o reinvestimento dos lucros. Distribuindo-os, sujeita-se a pessoa jurídica à tributação. Ora, se a lei, no caso, veio a lume quando os lucros já haviam sido distribuídos (deve ser considerado que a distribuição, no caso, foi de lucros havidos em 1963), aplicá-la, ao argumento de que a tributação dos lucros distribuídos no ano base de 1964 deverá ocorrer na forma da lei vigente no primeiro dia do exercício de 1965, seria desatender ao objetivo extra-fiscal da Lei 4.506, de 1964, art. 38.

Recebo os embargos."

O Tribunal acolheu o meu voto, pelo que o acórdão ficou assim ementado: *procedo*





"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS DISTRIBUÍDOS.  
Lei nº 4.506, de 1964, art. 38.

I. Impossibilidade de tributação, na forma do que dispõe o art. 38 da Lei 4.506, de 1964, de lucros distribuídos anteriormente ao advento desta lei. É que esse imposto adicional, sobre lucro distribuído, tinha função extra-fiscal: estimular o reinvestimento dos lucros e desestimular a distribuição. Tal objetivo somente poderia ser alcançado no que toca a lucros ainda não distribuídos e não em relação a lucros distribuídos anteriormente à criação do estímulo fiscal.

II. Embargo recebidos." ("DJ de 23.10.80)

A questão, aqui, é posta no plano constitucional, dado que, conforme decisão proferida à fl. 219, pelo eminente Ministro Francisco Rezek, está "preclusa a matéria atinente à negativa de vigência de lei — foi negado provimento ao agravo pelo Conselho, quanto à arguição de relevância". (fl. 219).

Examinemos, portanto, a arguição de inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506, de 30.11.64.

Conforme ficou claro, linhas atrás, a incidência, na hipótese, dá-se não sobre o lucro realizado, mas sobre os lucros distribuídos. Todavia, na lição de JOSÉ LUIZ BULHÕES

*mueller*





PEDREIRA, "não se trata, no caso, de imposto sobre o lucro distribuído como rendimento dos respectivos beneficiários, mas como lucro da própria pessoa jurídica", o que ocorre com "objetivo extra-fiscal: o estímulo ao reinvestimento dos lucros das pessoas jurídicas mediante tributação dos lucros distribuídos à taxa mais elevada do que os lucros retidos pela pessoa jurídica." ("Imposto de Renda", APEC, Rio, 1969, ps. 24/23, nº 24.40, já indicada).

Sustenta-se, conforme vimos, que a distribuição de lucros aos seus acionistas não trouxe à contribuinte, ora recorrente, qualquer acréscimo patrimonial, mesmo porque, "pela operação do aumento de capital a recorrente pagou o imposto por ela devido e deduziu, na fonte, o que incumbia aos seus acionistas, na forma do art. 11 da Lei 4.154/62" (fls. 18).

Noutras palavras, nada teria entrado no patrimônio da contribuinte, ora recorrente, com a distribuição das ações, ou nenhuma renda teria sido percebida por ela, conforme, aliás, esclarecido na sentença.

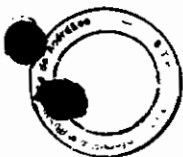
A Lei 4.506, de 30.11.64, veio a lume quando tinha vigência a Constituição de 1946, que, no tocante ao imposto de renda, assim dispunha, no seu art. 15, IV:

"Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

.....

IV - renda e proventos de qualquer natureza."

*mueller*





A Constituição de 1967, sem a EC 1/69, dispunha, a respeito, no art. 22, IV:

"Art. 22. Compete à União decretar impostos sobre:

.....

IV - rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos."

A EC nº 1/69, a seu turno, no art. 21, IV, dispôs:

"Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

.....

IV - renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei;"

Estabelece, no ponto, a Constituição de 1988, no art. 153, III:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

.....

III - renda e proventos de qualquer natureza;" *maneira*





No plano infraconstitucional, a matéria foi regulada no art. 43 do C.T.N.:

"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."

Para José Luiz Bulhões Pedreira, "o sentido vulgar de renda é o produto do capital ou do trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão "proventos" é empregada como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro. No seu sentido vulgar, tanto a expressão "renda" quanto a "proventos" implicou a idéia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida. Essa conotação justificaria, por si só, a afirmação de que as concepções doutrinárias de renda pessoal que melhor se ajustam ao nosso sistema constitucional são da renda como fluxo, e não de acréscimos (ou acumulação) de poder econômico ou de patrimônio líquido." (Ob. cit., págs. 2 a 21).

Convém esclarecer, de início, que a Lei 4.506, de 30.11.64, foi tirada a lume anteriormente ao Código Tributário

*mauro*





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.

Aliomar Baleeiro, nos seus preciosos comentários ao CTN, discutindo o conceito de renda e proventos, esclarece que é grande o debate entre os especialistas, e que esse debate "pode ser resumido em duas teorias, que ambas têm sido invocadas pelas legislações fiscais dos vários países: a) renda é atributo quase sempre periódico da fonte permanente da qual promana, como elemento novo criado e que com ela não se confunde (STRUTZ, FUISTING, COHN); b) a renda é o acréscimo de valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos (SCHANZ, HAIG, FISCHER)." E continua o festejado autor: "Alega-se que esta última teoria, aceita pelo Direito Fiscal de vários Estados, envolve, no conceito, às vezes, os próprios capitais. Se a fábrica do Silva figurava no balanço, em 1970, por dez milhões de cruzeiros, e, no balanço de 1979, sem nada lhe ser acrescentado, está avaliada em noventa milhões de cruzeiros, graças à nova estimativa, houve renda de cem milhões de cruzeiros segundo a segunda teoria e zero para a primeira, o que é conhecido como o conceito "estreito" da renda, por oposição ao outro, "largo", ou "amplo"." ("Direito Tributário Brasileiro", Forense, 10ª edição, 1986, pág. 182). *mtelluv*







No caso, adotando-se qualquer das duas teorias, não há falar em renda: a) primeira teoria: não há, promanando da fonte permanente, um elemento novo — a distribuição dos lucros aos acionistas terá trazido para os acionistas o elemento novo; por isso mesmo, os acionistas pagaram o imposto, mediante a sua dedução na fonte, na forma do disposto no art. 11 da Lei 4.154/62; 2ª teoria: não houve acréscimo de valor pecuniário no patrimônio entre dois momentos, já que nada entrou no patrimônio do contribuinte, nada ganhou o contribuinte: sobre o lucro, houve o pagamento do imposto, normalmente; a cobrança, nove cobrança, está ocorrendo pelo simples motivo de o lucro estar sendo distribuído.

É certo que — o registro é de Baleeiro — "o conceito de renda, como acréscimo de valor, na enunciação teórica dos economistas que o sustentam, envolve heranças, doações e os "rendimentos psíquicos" ou "imateriais" (gozo da casa própria, automóvel, obra d'arte, e até, na opinião de alguns, as horas de lazer)." (Ob. cit., pág. 183). Terá havido, entretanto, sempre, um acréscimo de valor, o que, no caso sob exame, não ocorre.

No antigo T.F.R., quando do julgamento da AC 54.944-SP, de que fui relator, sustentei tese semelhante, ficando o acórdão assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. EXCESSO DE REMUNERAÇÃO. DIRETORES. LUCROS DISTRIBUÍDOS. Decreto nº 58.400, de 1966, artigo 249. Constituição,

*mueller*





art. 21, IV; C.T.N., art. 43.

I. Presente a norma inscrita no artigo 21, IV, da Constituição, e art. 43, do C.T.N., não é possível, com base no artigo 249, do RIR, Decreto 54.400/66, tributar o excesso de remuneração dos diretores da empresa como distribuição de lucro. É que esse excesso de remuneração não se enquadra na condição de aquisição de disponibilidade pela empresa.

II. - Recurso provido." ("DJ" de 06.05.82).

Tenho, pois, como inconstitucional o dispositivo legal objeto da causa, o art. 38 da Lei nº 4.506, de 30.11.64.

Do exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento, para julgar procedente a ação, invertidos os ônus da sucumbência. *provido*





PLENÁRIO

809

EXTRATO DE ATA

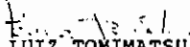
RECURSO EXTRAORDINARIO N. 117.887-6  
ORIGEM : SAO PAULO  
RELATOR : MIN. CARLOS VELLOSO  
RECTE. : COMPANHIA ANTARCTICA PAULISTA INDUSTRIA BRASILEIRA DE  
: BEBIDAS  
ADVS. : CLAUDIO LACOMBE E OUTROS  
REEDA. : UNIAO FEDERAL

Decisão= Por votação unânime, o Tribunal conheceu do recurso e lhe deu provimento, nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente. Plenário, 11.2.93.

01700050  
04371170  
08874000  
00000420

Presidência do Senhor Ministro Sydney Sanches. Presentes à sessão os Senhores Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira, Octavio Gallotti, Paulo Brossard, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Ilmar Galvão e Francisco Rezek. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence.

Procurador-Geral da República, Dr. Aristides Junqueira Alvarenga.

  
LUIZ TOMIMATSU  
Secretário

