

O Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA

Advogado em São Paulo. Diretor Executivo do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.



I. A Competência Espacial da Lei Tributária - o art. 9º da Lei de Introdução ao Código Civil e o § 2º do art. 43 do CTN

A incidência do imposto de renda brasileiro sobre rendas e proventos auferidos fora do território nacional é matéria que a doutrina e a jurisprudência sempre entenderam estar subordinada à regência suficiente da lei ordinária. Com exceção de alguns pronunciamentos isolados, este sempre foi o entendimento francamente predominante.

Da minha parte, desde longo tempo suscitei¹ indagação lastreada no art. 101 do Código Tributário Nacional - CTN, segundo o qual “a vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressaltado o previsto neste Capítulo”.

Essas normas a que alude o art. 101, na ausência de quaisquer outras ou de ressalvas no mesmo capítulo do CTN, somente podem ser as que estão consubstanciadas na Lei de Introdução ao Código Civil. Quanto à vigência das leis tributárias no tempo, nenhuma resistência encontrou-se nos meios jurídicos para a aplicação dessa lei, não havendo, portanto, razão para que assim também não seja quanto à vigência espacial.

Ora, tendo em vista esta premissa, a indagação que sempre suscitei foi no sentido de que as obrigações tributárias, sendo constituídas pela ocorrência dos respectivos fatos geradores, somente poderiam ser originadas de fatos ocorridos dentro do território nacional, isto em decorrência do disposto do art. 9º daquela lei, cujo teor é o seguinte:

“Art. 9º Para qualificar e reger as obrigações, aplicar-se-á a lei do país em que se constituírem.”

¹ Cito, por exemplo, o capítulo XII do meu *Fundamentos do Imposto de Renda*. RT, São Paulo, 1977, p. 259 e seguinte.

Contudo, como disse, poucas vezes enfrentaram o entendimento maciço de que, no tocante às leis do imposto de renda, cabe a elas, no patamar das leis ordinárias, fixar o regime de tributação, adotando, dentre os métodos tradicionais - fonte de produção, fonte de pagamento, nacionalidade do contribuinte, etc. - aquele que melhor convier à política fiscal em cada época.

Assim é que desde 1975, com o art. 1º do Decreto-lei nº 1.380, de 23 de dezembro de 1974, as pessoas físicas residentes no Brasil viram-se jungidas a declarar e pagar o imposto sobre as rendas e os proventos auferidos em qualquer parte do planeta.

As pessoas jurídicas sediadas no Brasil, a seu turno, por mais tempo ficaram submetidas à incidência do imposto apenas sobre as rendas e os proventos produzidos dentro do território nacional, eis que somente o art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de novembro de 1995, para vigorar a partir de 1º de janeiro de 1996, alterou o regime, que passou a ser o da renda mundial.

Se alguma dúvida existisse quanto à validade dessas leis de cunho ordinário, foi ela definitivamente dissipada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou dois parágrafos ao art. 43 do CTN, artigo este que define o fato gerador do imposto de renda no “status” de disposição de lei complementar com que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, graças ao disposto no art. 146, inciso III, letra “a”, desta.

Realmente, além do § 1º do art. 43 dizer que a incidência do imposto independe da localização ou nacionalidade da fonte, o § 2º reza o seguinte:

“§ 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.”

Esse parágrafo evidentemente está voltado para o objetivo próprio que declara expressamente, qual seja, definir o momento a partir do qual a obrigação tributária pode ser considerada existente, tendo em vista que a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica das rendas e dos proventos em geral - dentro ou fora do Brasil - é fator indissociável da ocorrência do fato gerador desse imposto, consoante o disposto no “caput” do mesmo art. 43.

Contudo, a despeito de ser este o objeto da norma, não deixa de se subtrair da mesma o reconhecimento explícito de que as rendas e

os proventos obtidos fora do território brasileiro também podem ser aqui tributados.

Assim, se o art. 101 ainda puder exercer alguma influência quanto ao alcance territorial da lei tributária em relação a outros tributos, no tocante ao imposto de renda esse alcance está especificamente previsto no § 2º do art. 43, introduzido pela Lei Complementar nº 104, o qual é constitucional nos seus devidos limites, ou seja, de que a lei ordinária deve definir as circunstâncias para constatação e comprovação da disponibilidade de rendas e proventos obtidos no exterior com vistas à incidência do imposto de renda brasileiro, sejam rendas ou proventos de capitais lá empregados, sejam de trabalho lá produzido, ou sejam de quaisquer outras fontes ou causas lá situadas, quando atribuíveis a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil.

Para tanto, basta que a lei interna brasileira, mesmo de nível ordinário, estabeleça, como já o faz, a integração desses fatores de acréscimo patrimonial na formação e na quantificação do fato gerador do imposto de renda devido no Brasil.

Claro está, ante a explicitação do campo constitucional de incidência do imposto de renda, contida no art. 43 do CTN, que todos esses fatores - rendas e proventos - devem estar na disponibilidade econômica ou jurídica do titular do patrimônio aumentado, sem o que não há fato gerador, até por não haver renda ou provento adquirido e disponível. São exatamente as circunstâncias características da aquisição dessa disponibilidade, quando referida a eventos no exterior, que devem ser tratadas pela lei ordinária requerida pelo § 2º do art. 43.

Claro está, também, que esta é a regra geral, passível de alteração na presença de normas excepcionais contidas em tratados ou acordos de tributação de que o Brasil faça parte, usualmente chamados de "convenções para evitar a bitributação em matéria de imposto de renda".

Também não é objetivo deste breve estudo analisar a questão dos tratados, sendo aqui suficiente apontar o fato de que eles podem estabelecer regras distintas das regras gerais advindas das leis ordinárias internas, isto em face da superioridade daquelas normas externas em relação à lei ordinária interna, que em matéria de tributos está expressa no art. 98 do CTN e que hoje se constitui em ponto de concordância doutrinária e jurisprudencial.

Como se sabe, tais normas internacionais não revogam as normas internas, mas apenas as afastam nas circunstâncias que prescrevem, nas quais elas produzem uma limitação à competência das leis internas. Na verdade, é o legislador brasileiro quem, com observância dos mecanismos constitucionais para a assunção de compromissos internacionais, autolimita a sua própria competência interna em matéria de tributação.

Portanto, salvo as exceções advindas de limitações à competência tributária, que estejam inseridas em convenções tributárias internacionais, a competência para estabelecer se o fato gerador do imposto de renda e a respectiva base de cálculo abrangem as rendas e os proventos produzidos fora do território nacional é da lei ordinária brasileira.

II. O Problema do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35

Não é este o espaço para reeditar a interpretação do § 2º do art. 43 em confronto com o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que se dedicou a ser o dispositivo legal a que alude aquele parágrafo, ou ao menos teve a pretensão de sê-lo.²

Realmente, a tal interpretação, em seus vários ângulos, já me dediquei na edição precedente desta mesma coletânea, ou seja, no livro *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* - 6º volume, Dialética, São Paulo, 2002, pp. 391 e seguintes.

Assim, não faria o menor sentido repetir, logo no 7º volume desta mesma série, tudo quando escrevi no volume que imediatamente o antecedeu, mesmo quando se está no interregno do proferimento dos votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal a propósito da validade ou invalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35.

Basta, portanto, resumir as conclusões daquele texto, a saber:

- o § 2º do art. 43 do CTN é válido constitucionalmente nos limites em que ele deve ser compreendido, ou seja, verificando-se que determina que cabe à lei ordinária estabelecer critérios para a constatação e a comprovação da ocorrência da disponibilidade de rendas e proventos obtidos no exterior, cuja norma específica, em complemento à norma geral do "caput"

² O art. 74 reza: "Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSSL, nos termos do art. 25 da Lei n. 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."

do mesmo art. 43, justifica-se pela complexidade de comprovação e pelas dificuldades de aferição da ocorrência desses eventos fora do Brasil;

- o § 2º deve ser compreendido, interpretado e aplicado dentro do contexto do art. 43, isto é, como complemento da norma do "caput", uma vez que os parágrafos de um dispositivo legal não têm existência autônoma, sempre se correlacionando à cabeça do artigo, para estabelecer normas complementares ou exceções à norma do "caput"; tal função dos parágrafos sempre se constituiu em diretriz de hermenêutica proclamada há muito tempo pela doutrina e pela jurisprudência, e hoje é norma expressa para o processo legislativo, pois emerge da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, art. 11, inciso III, alínea "c";

- no caso do § 2º do art. 43, ele não se apresenta como exceção ao disposto no "caput", sendo mero complemento deste, com cuja interpretação e aplicação, portanto, deve se harmonizar;

- tendo em vista estas premissas, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 extravasou a previsão do art. 43, § 2º, do CTN, pois contraria não apenas o parágrafo mas todo o art. 43, especialmente o disposto no seu "caput"; por conseguinte, o art. 74 também extravasava a própria competência constitucional da União Federal para tributar a renda e os proventos de qualquer natureza, da qual o art. 43 é explicitação complementar;

- os excessos da medida provisória decorrem do fato de que somente pode haver disponibilidade de um direito que já exista, ao passo que os lucros não distribuídos pelas coligadas ou controladas, isto é, os lucros legalmente retidos nos seus patrimônios, pertencem a elas e não representam direitos dos seus sócios ou acionistas;

- logo, não existindo direito não se pode afirmar, tanto juridicamente quanto logicamente, que haja disponibilidade de direito, porque a disponibilidade é atributo relacionado a um determinado objeto; destarte, não havendo o objeto, há impropriedade e impossibilidade de se cogitar de disponibilidade do objeto inexistente.

Naquele mesmo trabalho publicado em 2002 foi estabelecida a rigorosa identidade de efeitos entre os gerados pelo art. 74 da Medi-

da Provisória nº 2.158-35 e os do art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, este relativo ao chamado "imposto sobre o lucro líquido - ILL", eis que ambos prescreveram a incidência do imposto de renda sobre lucros não distribuídos pelas pessoas jurídicas que os geraram, ou seja, sobre lucros não colocados na disponibilidade dos seus sócios ou acionistas.

Acontece que o Supremo Tribunal Federal, por decisão unânime do seu Plenário tomada em 30 de junho de 1995 no Recurso Extraordinário nº 172.058-1-SC, declarou a inconstitucionalidade do ILL, segundo fundamentos inteiramente aplicáveis ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, ainda que o ILL fosse anterior ao § 2º do art. 43 e se referisse às pessoas jurídicas sediadas no Brasil.

Outrossim, lembre-se que no julgamento sobre o ILL o Supremo Tribunal considerou-o constitucional apenas quanto às empresas individuais, face à identidade pessoal do contribuinte, além de colocar a inconstitucionalidade daquele tributo sobre as sociedades por quotas na dependência dos respectivos contratos sociais.

Quanto a estas, é exatamente o que deve ocorrer com o art. 74. Já quanto à situação geral das pessoas jurídicas, em relação à sua condição de coligadas ou controladas perante a investidora brasileira, naquele trabalho anterior, depois de afirmar que "não será possível a tributação quando não houver efetiva distribuição dos lucros e nem a lei local e o estatuto social previrem a automaticidade da distribuição", incluí a seguinte nota de rodapé:

"Vale notar que nem mesmo a situação de controladora e controlada exclui esta conclusão, eis que o poder de decisão determinado pela controladora não determina o tratamento que o Supremo Tribunal deu para as empresas individuais, que são equiparadas a pessoas jurídicas exclusivamente para fins do imposto de renda e outros tributos, mas que, pela identidade física e pelo mando unilateral e pessoal do seu titular, justificou a despersonalização das mesmas para fins do ILL. No caso de uma sociedade, mesmo sob controle absoluto, tais pressupostos não existem, não apenas pela inexistência de identidade pessoal como também pela distinção de personalidades jurídicas para todos os fins de direito, e é a lei do local ou o estatuto social que determinará se há ou não o direito aos lucros, independentemente de deliberação. Aliás, naquela ocasião também não foi julgado que o ILL poderia incidir no caso de sociedade sujei-

ta a controle. De resto, mesmo que o direito ao lucro da controlada dependa apenas do poder de decisão da controladora, quando muito para esta trata-se tão-somente de direito futuro deferido, isto é, de direito cuja aquisição ainda não acabou de se operar, segundo o disposto no art. 74 do Código Civil, as-pecto este que adiante será mais explicitado. Vide, inclusive, as notas 8 e 12.”

Observe-se que o Código Civil de 2002 não contém um dispositivo que corresponda ao art. 74 do Código de 1916, mas tal ausência não representa alteração substancial porque o art. 74 simplesmente categorizava e denominava as várias situações de direitos futuros e direitos adquiridos, emitindo conceitos genéricos sem disciplinar especificamente quando e como, em cada caso, o direito estaria adquirido. Assim sendo, no Código de 1916 era necessário procurar a norma sobre a aquisição de direitos em outros dispositivos esparsos e variáveis de situação para situação, o que continua a ocorrer com a lei civil de 2002.

Portanto, ainda é válido o que foi dito na nota acima reproduzida e na nota 8, por ela referida, isto é:

“No caso de sociedade controladora, como apontado na nota 2, dependendo do grau de controle e das normas legais e estatutárias que regem a sociedade controlada, é até possível pensar em direito futuro deferido, mas, mesmo assim, trata-se de direito ainda não adquirido pela controladora.”

Quanto à nota 12, também referida na primeira nota, tendo em vista que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 estabeleceu uma ficção de disponibilidade de direito, nela foi feita a seguinte observação:

“Sobre doutrina e jurisprudência a respeito da inconstitucionalidade da declaração de existência do fato gerador por ficção legal ou presunção absoluta, vale recordar a sempre referida lição contida no voto do Ministro Otávio Trigueiro no recurso extraordinário n. 71.758-GB, também mencionado no recurso extraordinário n. 89.791-RJ (‘Revista Trimestral de Jurisprudência’ n. 66, p. 140), e citar os seguintes precedentes: Tribunal Federal de Recursos, 6ª Turma, remessa ‘ex officio’ n. 116.893-SC, em 29.3.1989; Tribunal Regional Federal, 3ª Região, 3ª Turma, apelação cível n. 15.596-SP, em 15.2.1995. Veja-se, em doutrina, Hugo de Brito Machado, em ‘A Supre-

macia Constitucional e o Imposto de Renda’, capítulo do livro ‘Estudos sobre o Imposto de Renda - em Memória de Henry Tilbery’, Ed. Resenha Tributária, 1994 (p. 47, 55 e 56), Mar-ço Aurelio Greco, in ‘Revista Dialética de Direito Tributário’ n. 50, p. 145, e os trabalhos de diversos autores publicados no ‘Caderno de Pesquisas Tributárias - Presunções no Direito Tributário - Volume n. 9’, co-edição do Centro de Estudos de Extensão Universitária e da Editora Resenha Tributária.”

Ao arrazoado exposto no trabalho anterior podem ser acrescentadas algumas outras razões jurídicas pelas quais se confirma a conclusão acerca da invalidade do art. 74, as quais, dou a seguir em breve resumo:

- comparando-se as coligadas e controladas de um lado, e as filiais e sucursais de outro, vê-se que elas necessariamente requerem tratamentos diferentes, em virtude de que os lucros gerados por estas últimas não lhes pertencem, como ocorre com aquelas, eis que, na verdade, eles pertencem de pleno direito à única pessoa jurídica de que fazem parte as filiais, as sucursais e a própria matriz no Brasil; por isso, não é possível dar aos lucros das controladas e coligadas o mesmo tratamento que a lei dispensa para os das filiais e sucursais (Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 1º);

- subjacentemente ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 há uma verdadeira desconconsideração das personalidades jurídicas das coligadas e controladas, o que não se justifica nem mesmo quando se trata de controlada ou até de subsidiária integral, pois o nosso ordenamento jurídico, como um todo orgânico e monolítico, separa e distingue as respectivas personalidades jurídicas, além de que o art. 74 refere-se indistintamente a quaisquer coligadas ou controladas; de se notar que o art. 50 do Código Civil permite a desconconsideração da personalidade jurídica das pessoas jurídicas somente nas situações excepcionais de abuso dessa personalidade caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, de modo que, nas situações normais de participações societárias em coligadas e controladas no exterior, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 violenta a norma do art. 50 do Código Civil; - também não há porque validar o 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 sob a alegação de que se trataria de medida de com-

bate à "evasão fiscal" através da abertura de coligadas e controladas em paraísos fiscais, a começar pelo fato de que o art. 74 alcança toda e qualquer participação em coligada ou controlada no exterior, e não apenas naquelas localizações especiais, não havendo como e porque fazer distinção não prevista em lei e daninha aos investimentos que pagam imposto normalmente em outros países; outrossim, o direito brasileiro, através dos arts. 18 a 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, já se ocupa de regras especiais relacionadas com paraísos fiscais, não cabendo ao intérprete estender indevidamente esses mecanismos legais reguladores dos investimentos nessas áreas para as situações previstas no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35;

- o art. 74 fere o princípio da razoabilidade,³ pois considera como parte dos lucros da investidora sediada no Brasil o montante dos lucros das suas controladas ou coligadas no exterior, como se estas fossem uma mesma pessoa em relação à investidora brasileira, o que representa tratamento distinto em relação aos prejuízos, que o § 5º do art. 25 da Lei nº 9.249 proíbe expressamente sejam compensados com os lucros das investidoras brasileiras, aqui produzidos; portanto, enquanto para os prejuízos a lei conserva e respeita a diferenciação de identidades pessoais e a separação de patrimônios, para os lu-

³ O princípio da razoabilidade tem sido compreendido pelo Supremo Tribunal Federal nos seguintes termos: "A igualdade das partes é imaneente 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, têm 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." (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.753-2-DF, julgada em 16.4.1998, relator o Ministro Sepúlveda Pertence, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 35, p. 145) ou: "No tocante ao 'caput' do já referido artigo 33 da mesma Medida Provisória e reedições sucessivas, basta, para considerar relevante a fundamentação jurídica do pedido, a alegação de ofensa ao princípio constitucional do devido processo legal em sentido material (art. 5º, LIV, da Constituição) por violação da razoabilidade e da proporcionalidade em que se traduz esse princípio constitucional." (Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 1.922-9-DF e 1.976-7-DF, decididas em 6.10.1999, Ministro Moreira Alves, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 65, p. 182)

cos pretende adotar critério diverso, o que não guarda qualquer critério de razoabilidade; em virtude da separação patrimonial existente entre a pessoa jurídica no Brasil e suas coligadas e controladas no exterior, não há imposição para que os prejuízos destas devam ser obrigatoriamente considerados na base de cálculo do imposto devido por aquela, ou seja, nada há a criticar quanto à validade do § 5º do art. 25 da Lei nº 9.249, mas, a partir do momento em que a lei passou a determinar que os lucros das coligadas e controladas no exterior integrem a base de cálculo do imposto devido no Brasil pelas pessoas jurídicas que participam dos seus capitais, se tal pretensão fosse juridicamente válida, necessariamente deveria também determinar a computação dos prejuízos;

- o art. 74 também colide com o princípio da universalidade, previsto no inciso I do § 2º do art. 153 da Constituição Federal como critério obrigatório para o imposto de renda, cujo critério importa na consideração da totalidade e inteireza do acréscimo patrimonial (substrato fático da hipótese de incidência); sob este aspecto, a colisão é manifestada duplamente: primeiramente, por tomar na base de cálculo valores que não pertencem à universalidade patrimonial do contribuinte, e depois por tomar na base de cálculo apenas parte dos elementos que formam a universalidade patrimonial da coligada ou controlada, isto é, apenas os lucros e não os prejuízos;

- o art. 74 também malfez o princípio da razoabilidade numa visão geral e sistemática da legislação brasileira, dado que esta, na sua totalidade, consagra a distinção de personalidades jurídicas e a separação de patrimônios, inclusive para todos os efeitos do imposto de renda; só para citar alguns exemplos, lembre-se de que, quanto às sociedades controladoras e controladas, a Lei nº 6.404 em inúmeros dispositivos reconhece a sua independência e as suas responsabilidades e obrigações distintas e mesmo contrárias, como nos arts. 246, 247, incisos IV e V, 249, 250, § 3º, e 251, § 1º; da mesma maneira, no terreno fiscal do imposto de renda são exemplos da distinção de personalidades jurídicas 1) o Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 33, que veda que os prejuízos de uma pessoa jurídica absorvida por outra em fusão, incorporação ou cisão sejam compensados pela sucessora, exatamente face à

absoluta separação patrimonial existente antes desses eventos, isto é, ao tempo em que os prejuízos foram gerados, e 2) o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, arts. 2º a 4º, que havia permitido a opção pela tributação em conjunto de pessoas jurídicas participantes de um grupo de empresas constituído nos termos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ou de controladora e controlada quando no mínimo oitenta por cento do capital desta com direito a voto fosse detido por aquela, cuja possibilidade, entretanto, o Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 5º, revogou antes mesmo de entrar em vigor; sendo assim, não é razoável que uma norma isolada e contrária ao Sistema Tributário Nacional constante da Constituição Federal, e que inclusive contraria a própria competência tributária constitucional, venha impor tratamento contraditório com tal ordenamento, tão-somente para a tributação dos lucros das coligadas ou controladas no exterior, que pertencem a elas e não à contribuinte brasileira;

- em última análise, o art. 74 acarreta a extensão da incidência da lei tributária brasileira para além dos nossos limites territoriais, eis que pretende tributar os lucros auferidos e mantidos por pessoas jurídicas sediadas fora da jurisdição brasileira através do artifício da tributação de pessoas jurídicas situadas sob a jurisdição brasileira, como se estas fictamente fossem titulares dos lucros daquelas; ora, além de não haver um mínimo senso de razoabilidade nessa pretensão, dentro do sistema legal em vigor, contraria a vedação que o ordenamento impõe, reconhecido em doutrina e jurisprudência, para a criação do fato gerador por ficção legal ou presunção "juris et de jure";

- ainda sob o prisma da irrazoabilidade e da ficção, não é aceitável que uma situação não incidente da sanção do art. 50 do Código Civil para a descon sideração da personalidade jurídica, seja imposta com o intuito único de tributar renda onde renda não existe;

- também não é razoável o resultado perseguido pelo art. 74, pois é possível que os lucros produzidos pela coligada ou controlada jamais venham a ser distribuídos por ela, ou que venham a ser absorvidos por prejuízos de exercícios posteriores, assim como pode ocorrer que a investidora no Brasil aliene a

participação societária antes da distribuição de dividendos; nestes casos o imposto de renda já terá sido pago sobre um lucro recebido fictamente, mas jamais materializado efetivamente;

- outro preceito constitucional infringido pelo art. 74 é o princípio da capacidade contributiva, aludido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, uma vez que o art. 74 manda tributar renda não disponível e sequer adquirida, o que importa em retirar do patrimônio do contribuinte, e não de acréscimo a ele (onde deveria estar situada a capacidade contributiva), os recursos para quitar a correspondente obrigação tributária;⁴

- tantos vícios no art. 74 decorrem de que a sua expedição foi ato do legislador unilateral, motivado pela ânsia arrecadatória e de recortes de arrecadação que tanto caracterizou a administração fazendária da época, acabando por representar verdadeira fraude ao poder de legislar e desvio no seu exercício.⁵⁻⁶

⁴ Neste aspecto, não pode ser omitida a arguta observação de Luciano da Silva Amaral quando, a propósito de capacidade contributiva, disse: "onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço de água" (*Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., Saraiva, São Paulo, p. 136).

⁵ Neste aspecto, também não pode ser omitida a alusão a uma passagem doutrinária de escol. Trata-se do escrito de Miguel Reale, in *Revista de Direito Público* 39-40, p. 76, quando ele disse: "Alegar-se-á que a lei pode tudo, até mesmo converter o verdadeiro em verde, para eliminar proibições e permitir a passagem de benesses, mas há erro grave nesse raciocínio. As vedações constitucionais, quando ladeadas em virtude de processos obliquos, caracterizam desvio de poder e, como tais, são nulas de pleno direito. Não se creia que só haja desvio de poder por parte do Executivo. Na estrutura do Estado Federal, quando há normas vigentes estabelecendo um 'código superior de deveres', o ato legislativo local não escapa da mesma incriação se a lei configurar o emprego malicioso de processos tendentes a camuflar a realidade, usando-se dos poderes inerentes ao 'processo legislativo' para atingir objetivos que não se compadeçam com a ordem constitucional".

⁶ Registre-se também as palavras do Ministro Celso de Mello, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.158-8-DF (*Repertório IOB de Jurisprudência* nº 12/2000, p. 298): "Todos sabemos que a cláusula do devido processo legal - objeto de expressa proclamação pelo art. 5º, LIV, da Constituição - deve ser entendida, na abrangência de sua noção conceitual, não só no aspecto meramente formal, que impõe restrições de caráter ritual à atuação do Poder Público, mas, sobretudo, em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário ou irrazoável. A essência do 'substantive due process of law' reside na necessidade de proteger os direitos e liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva ou, como no caso, destituída do necessário coeficiente de razoabilidade. Isso significa, dentro da perspectiva da extensão da teoria do desvio do poder ao plano das atividades legislativas do Estado, que este não dispõe de competência para legislar ilimitadamente, de forma imoderada e irres-

Em síntese, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 é ilegal, por contrariar o art. 43 do CTN, e é inconstitucional, por prescrever tributação em situação não contida no campo de incidência do imposto de renda previsto no art. 153, inciso III, da Constituição.

III. Se a Lei Ordinária Brasileira é Competente para definir a Competência Tributária Relativa ao Imposto de Renda Brasileiro, a Lei de cada País é Competente para definir quando há Renda ou Provento - novamente o art. 9º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Como exposto no capítulo I deste texto, hoje em dia não há mais qualquer dúvida de que a lei ordinária brasileira detém competência para estabelecer se as rendas e os proventos obtidos fora do território nacional integram ou não o fato gerador e a base de cálculo do imposto de renda aqui devido por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil.

Mas isto não estabelece, em matéria de renda mundial, uma limitada competência da lei interna do Brasil, nem exclui, na mesma matéria, toda e qualquer ingerência da lei interna de cada país de onde provenha a renda ou o provento cuja tributação a lei brasileira pretenda estabelecer.

Isto é uma decorrência de dois elementos jurídicos indissociáveis um do outro.

O primeiro deles já foi objeto de extensas considerações no meu referido trabalho publicado no livro *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* - 6º Volume, de modo que vou limitar-me a referir-me a ele na extensão aqui necessária.

Trata-se de que o fato gerador do imposto de renda consiste sempre na existência de acréscimo patrimonial, haurido pelo titular do patrimônio mediante a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e de proventos que dão existência e consistência a esse acréscimo.

Em outras palavras, mediante a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e de proventos, o titular de um determinado patrimônio agrega ao mesmo tais fatores de aumento dos seus bens patrimoniais, sendo o fato gerador formado pela universa-

ponsável, gerando, com o seu comportamento institucional, situações normativas de absoluta distorção e, até mesmo, de subversão dos fins que regem o desempenho da função estatal."

lidade de fatores que positiva ou negativamente afetam esse todo patrimonial no período de tempo considerado pela lei.

Visto o fato gerador pelo ângulo inafastável de que o patrimônio de uma pessoa é uma universalidade de relações jurídicas dessa pessoa, dotadas de conteúdo econômico (art. 91 do Código Civil de 2002),⁷ percebe-se sem dificuldade que o fato gerador do imposto de renda pressupõe a existência ou a extinção de relações jurídicas que aumentem o valor econômico líquido desse patrimônio, ou seja, o fato gerador pressupõe a aquisição de novos direitos ou a extinção de obrigações anteriormente existentes.

A equação "mais direitos menos obrigações" é a síntese do fato gerador do imposto de renda, pois ela resulta em acréscimo de patrimônio, e este constitui a essência necessária do fato gerador desse imposto.

Traduzindo em outras palavras, o patrimônio de uma pessoa é formado por todos os seus direitos que tenham conteúdo econômico (contabilmente e na Lei nº 6.404, os ativos), menos todas as suas obrigações com conteúdo econômico (contabilmente e na Lei nº 6.404, os passivos), de tal modo que quanto mais direitos ou quanto menos obrigações maior será o valor líquido do patrimônio (contabilmente e na Lei nº 6.404, o patrimônio líquido).

Assim também com as mutações patrimoniais que formam o fato gerador do imposto de renda, as quais consistem na universalidade⁸ de fatores positivos e negativos que se incorporam ou desincorporam à universalidade patrimonial dentro do período de tempo estabelecido pela lei como período-base da obrigação tributária.

Ora, se a massa patrimonial é formada exclusivamente por direitos e obrigações, também a massa que constitui a mutação patrimonial somente pode ser formada por direitos e obrigações, pois algo que não seja direito ou obrigação não participa ou deixa de deixar de participar do patrimônio.⁹

⁷ O art. 91 reza: "Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico." Consoante doutrina a propósito do art. 57 do Código Civil de 1916, citada no referido trabalho, o patrimônio é coisa universal distinta das universalidades de fato, por ser "universitas juris", isto é, composta exclusivamente por direitos com conteúdo econômico.

⁸ Que se constitui num dos princípios obrigatórios para o imposto de renda, face ao disposto no art. 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

⁹ Para aqueles que, como eu, entendem que a disponibilidade meramente econômica de rendas e proventos é adquirida apenas em situações de fato, não regidas pelo di-

O segundo elemento jurídico pelo qual a lei tributária brasileira não tem competência ilimitada, nem exclui a ingerência da lei estrangeira na formação do fato gerador do imposto de renda devido no Brasil por pessoas físicas ou jurídicas aqui residentes ou domiciliadas, é uma decorrência necessária do anterior, e por isso mesmo indissociável e inseparável dele.

Com efeito, já é fácil perceber do que se trata, ou seja, se o patrimônio é um conjunto de relações jurídicas, e se o fato gerador também necessariamente se constitui num conjunto de relações jurídicas que se agregam ao patrimônio ou dele se apartam, toda vez que essas relações se manifestam no exterior é a lei do país em que elas ocorrem que vai dizer se elas existem e as vai reger.

Assim, um capital brasileiro (pertencente ao patrimônio de uma pessoa residente ou domiciliada no Brasil) aplicado em um outro país, constitui-se numa relação jurídica com conteúdo econômico cuja disciplina é dada pela lei desse país, a qual também vai dizer quando esse capital frutifica, em que limites e circunstâncias ele frutifica, e quando o direito aos frutos pode ser exercido. O mesmo ocorre com o trabalho prestado nesse país, cuja lei vai definir as condições de remuneração do mesmo, e assim por diante.

Quer dizer, nesses casos as causas produtoras das rendas ou dos proventos do contribuinte brasileiro, constitutivas do acréscimo ao seu patrimônio, que é o suporte necessário para a incidência do imposto de renda no Brasil, depende inafastavelmente da disciplina da lei estrangeira.

Isto não é uma afirmação vazia de conteúdo, pois é facilmente compreensível que a lei nacional do Brasil não exerce a mínima influência sobre tais relações jurídicas que, pela limitação espacial das jurisdições, escapam ao seu império.

reito ou contrárias a uma norma de direito, não há contradição na afirmação acima, pois mesmo situações de fato geram direitos, como certos direitos de posse em que há o "jus possessionis", em confronto com as situações em que a posse decorre de atos jurídicos, em que há o "jus possidendi". Neste sentido, reporto-me ao meu capítulo "Princípios Fundamentais do Imposto de Renda", no livro *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Dialética, São Paulo, 1998, pp. 197 e seguintes, no qual inclusive aludi à posição desse jurista no sentido de que toda aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica é aquisição de direitos, até porque a posse é um direito e disponibilidade econômica seria a aquisição da posse de direitos reais ou pessoais.

Mas também não se trata de uma mera percepção intuitiva, ou haurida de preceitos gerais de direito e limitações de cunho jurídico que se apresentam acima da vontade do legislador nacional, pois se trata de norma inserida expressamente no nosso direito positivo.

Realmente, é o próprio art. 9º da Lei de Introdução ao Código Civil que diz com todas as letras que "para qualificar e reger as obrigações, aplicar-se-á a lei do país em que se constituírem", ou seja, é a própria lei nacional do Brasil que reconhece a inaplicabilidade e a ineficácia do seu ordenamento jurídico quando se trate de obrigação constituída fora do território do País.

Assim, esse dispositivo, que, como visto no capítulo I, não impede a competência da lei tributária brasileira para a exigência do imposto de renda sobre fatos fora do território do Brasil, reconhece, não obstante, e em caráter expresse, a dependência que a lei tributária brasileira tem em relação à lei de outro país no qual se constitua a obrigação que deva se integrar ao fato gerador e à base de cálculo do tributo brasileiro.

Em outras palavras, ser ou não ser tributável a renda ou provento obtido no exterior é matéria da competência exclusiva da lei brasileira, mas haver ou não haver a renda ou o provento é coisa que somente pode ser dita pela lei do país onde ocorre ou pode ocorrer a respectiva relação jurídica.

No detalhe, a lei brasileira pode definir ser tributável a renda proveniente de participação em sociedade coligada ou controlada no exterior, e para tanto pode também definir as características em que exista a situação de coligação e de controle para fins dessa tributação. Mas a existência da relação jurídica de sociedade, e depois a existência da relação jurídica de que provém a renda que essa sociedade pode gerar, são matérias que somente a lei do respectivo país pode disciplinar, juntamente com o estatuto social da pessoa jurídica lá estabelecida, estatuto este também regido por aquela lei.

Assim é que um lucro de uma aplicação de capital em participação societária no capital de uma sociedade domiciliada num determinado país somente existe segundo as leis desse país, com seus limites, suas modalidades, seus critérios e tempo de quantificação, suas possibilidades de cobrança e tudo o mais que diga respeito à respectiva relação jurídica.

Dai que, sem o direito naquele país, de acordo com a respectiva lei, não há direito a se incorporar ao patrimônio da pessoa residente ou domiciliada no Brasil.

Não há incongruência alguma, mas justaposição, entre o que acaba de ser dito e o conceito legal brasileiro de patrimônio, dado pelo art. 91 do nosso Código Civil. Ocorre que o patrimônio da pessoa no Brasil é coisa universal regida por nosso direito, mas nada impede que parte dos direitos e obrigações que a compõem seja decorrente de relações jurídicas ocorridas em outros países e, por consequência, geridas pelas leis desses países.

Claro está, acrescente-se, que, não havendo direito no exterior, não há como se falar em disponibilidade de renda ou provento no Brasil, pois renda ou provento é sempre um novo direito a ser incorporar ao patrimônio da pessoa, de modo que, sem direito não há disponibilidade, porque não pode haver disponibilidade de um objeto inexistente.

Com isso, afasta-se qualquer pretensão tributária que se queira fazer no Brasil antes de que o direito exista de acordo com a lei do país de origem da renda ou do provento e com o estatuto da sociedade geradora do lucro.

IV. O Problema da Instrução Normativa SRF nº 213/02

No quadro exposto nos capítulos anteriores, fica fácil também perceber a inviabilidade de prevalecer o disposto no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, segundo o qual o lucro tributável da pessoa jurídica sediada no Brasil, sobre participações societárias em coligadas ou controladas no exterior, é o determinado pelo método da equivalência patrimonial.

Essa disposição fazendária peca por muitos motivos, a começar por contrariar o disposto no § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, segundo o qual o reflexo do lucro das coligadas e controladas no exterior, manifestado pelo método da equivalência patrimonial, continua sujeito à mesma norma anterior de exclusão do lucro real tributável.

Nem poderia ser diferente, pois a equivalência patrimonial, por expressas disposições legais (Lei nº 6.404, art. 248; na legislação tributária o art. 21 do Decreto-lei nº 1.598), não passa de critério de avaliação contábil do investimento nas sociedades coligadas ou controladas, para efeitos societários e fiscais.

Mas o método da equivalência patrimonial não outorga à investidora qualquer direito aos lucros das pessoas jurídicas que os tenham gerado, eis que, primeiramente, estes estão sob a regência da lei alienígena e do estatuto da sociedade que o tiver gerado, e, em segundo

lugar, enquanto não distribuídos segundo a lei e o estatuto que os regem, pertencem àquelas pessoas no exterior e somente passam para seus sócios ou acionistas quando a lei do seu país e o respectivo estatuto o disserem. Note-se que o mesmo ocorre quando o investimento é feito em sociedades sediadas no Brasil, motivo mesmo por que esse método jamais foi considerado quando a questão do ILL foi a debate e a julgamento.

Da mesma maneira, embora os prejuízos da coligada ou controlada sejam refletidos contabilmente quando da avaliação do investimento da investidora por equivalência patrimonial, tal reflexo não importa em que essa pessoa jurídica sócia ou acionista tenha assumido, ou tenha que assumir, a obrigação de responder perante os credores da coligada ou controlada, pelos prejuízos desta.

Destarte, antes de os lucros serem disponibilizados aos sócios ou acionistas pela coligada ou controlada, quando muito há uma expectativa dos mesmos ao dividendo que os lucros podem vir a produzir de acordo com a lei aplicável e o estatuto de cada sociedade.

Aliás, somente existe reflexo contábil desses lucros, através do método da equivalência patrimonial, exatamente enquanto, e na medida em que, eles não tiverem sido distribuídos e colocados à disposição da investidora, pois que, quando isto ocorre, esses lucros deixam de pertencer ao patrimônio da coligada ou controlada, em cuja contabilidade se transferem para conta de passivo circulante, e passam a pertencer ao patrimônio da investidora, em cuja contabilidade não mais se refletem na conta de investimento por equivalência, mas, sim, em caixa, banco ou conta a receber.

Portanto, chega a ser uma contradição em termos pretender a tributação dos lucros não distribuídos e que, somente por não terem sido distribuídos, podem aparecer graficamente na contabilidade da sócia ou acionista através do método da equivalência patrimonial. É somente por este motivo, e não ao acaso ou por mero capricho ou decisão voluntária do legislador, que desde 1977 com o Decreto-lei nº 1.598 os reflexos contábeis da equivalência patrimonial são neutros fiscalmente!

Consistentemente com esse regime ou técnica de avaliação contábil do investimento na coligada ou controlada, em função dos resultados desta e da potencial participação da investidora nos mesmos, quando positivos, a lei define tal participação como "lucros a reali-

zar" (Lei nº 6.404, art. 197, parágrafo único, alínea "b"), quer dizer, lucros não colocados à disposição da investidora.

Uma outra disparidade entre a Instrução Normativa e a Lei diz respeito a que, na avaliação contábil por equivalência patrimonial entram não apenas os lucros ou prejuízos da coligada ou controlada, mas outros fatores que influenciam essa avaliação, tais como variações cambiais de saldos anteriores, variações de participação percentual no capital e outros que não dizem respeito aos resultados da coligada ou controlada. Esses diferentes fatores estão expressamente previstos nas três alíneas do inciso III do art. 248 da Lei nº 6.404, dentre as quais a alínea "b" alude aos lucros ou prejuízos da coligada ou controlada.

Portanto, a avaliação contábil por equivalência patrimonial atinge muito mais do que os lucros pretendidos como tributáveis pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35.

Mesmo afastando-se o desvio conceitual e legal representado pela mencionada disposição da Instrução Normativa SRF nº 213/02, verifica-se o quão errada ela está ao se estribar na suposição de que a lei brasileira possa, mediante o simples método que ela impõe internamente para a avaliação contábil do investimento, atribuir diretamente aos lucros não distribuídos pela coligada ou controlada no exterior, relação jurídica esta absolutamente fora da competência territorial da lei brasileira.

Ao contrário disso, além da impossibilidade de extensão extraterritorial da jurisdição da lei nacional, é ela mesma, pelo art. 9º da Lei de Introdução ao Código Civil, que reconhece a aplicabilidade da lei estrangeira para reger a obrigação da qual possa nascer o acréscimo patrimonial passível de tributação no Brasil.

Portanto, se a Medida Provisória nº 2.158-35 excede o que lhe fora atribuído pelo § 2º do art. 43 do CTN, o art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/02 vai mais longe, pois excede até mesmo o que dispõe a medida provisória.

V. Conclusão

Em conclusão, constitui-se em precipitada pretensão do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-25 a de cobrar imposto de renda sobre renda inexistente, porque não atribuída pela lei do país onde a respectiva relação jurídica se desenvolve, ou pelo estatuto social da sociedade envolvida, constituindo-se em verdadeiro sofisma a discus-

são sobre a existência ou não de disponibilidade de renda inexistente.

Não bastasse, constitui-se em pretensão contrária até mesmo ao referido art. 74 a disposição do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/02, no sentido de que o lucro tributável seja o valor refletido através do método da equivalência patrimonial.

Por tudo isso, confirma-se que o destino da lei a que alude o § 2º do art. 43 do CTN é apenas o de especificar, face às complexidades das relações jurídicas internacionais, os elementos de identificação e comprovação da aquisição da disponibilidade de rendas e proventos obtidos fora dos nossos limites territoriais.



GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

7º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

AIRES F. BARRETO
AROLD GOMES DE MATTOS
AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO
CLÉLIO CHIESA
EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO
FERNANDO FACURY SCAFF
GABRIEL LACERDA TROIANELLI
HELENO TAVEIRA TÔRRES
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
HUMBERTO ÁVILA
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JOSÉ ANTONIO MINATEL
JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES
LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI
MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA
WAGNER BALERA



DIALÉTICA

São Paulo - 2003