

PUC-COGAE – DIREITO TRIBUTÁRIO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

REINALDO TADEU MORACCI ENGELBERG

**TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA DE
LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS OU COLIGADAS NO
EXTERIOR**

SÃO PAULO - SP

2011

REINALDO TADEU MORACCI ENGELBERG

**TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA DE
LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS OU COLIGADAS NO
EXTERIOR**

Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário como parte das atividades para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário pela Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE/PUC-SP.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	03
2. HISTÓRICO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE LUCROS APURADOS NO EXTERIOR.....	04
3. DAS REGRAS DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR	
3.1. Dos limites à Tributação.....	11
3.2 Alteração promovida no artigo 43 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001.....	16
4. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ANTES DA SUA EFETIVA DISPONIBILIZAÇÃO	
4.1 Inconstitucionalidade e Ilegalidade do Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.....	21
5. OFENSA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	27
6. CONCLUSÃO.....	29
BIBLIOGRAFIA.....	31

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho consiste no estudo da inclusão do lucro apurado no exterior, por controladora ou coligada, na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica antes da sua efetiva disponibilização, em razão da edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a qual prevê a incidência do imposto de renda na controladora e coligada brasileira, tão logo as controladas e coligadas no exterior apresentem seus balanços com resultados positivos.

Faz-se oportuno, dessa forma, a análise histórica da tributação do imposto de renda em comento, para uma melhor compreensão do momento em que se deve considerar ocorrida à hipótese de incidência da norma, bem como a malha legal envolvida nessa operação.

Assim, será necessário examinar o conceito de renda previsto na Constituição Federal, bem como o conceito de disponibilização previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, com as alterações efetuadas pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

Finalmente e tendo em vista que a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 encontra-se em debate no Egrégio Supremo Tribunal Federal, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, movida pela Confederação Nacional da Indústria – CNI, será dado enfoque ao posicionamento atual desta Corte com relação a este tema.

Ressalte-se, por fim, que o objetivo deste trabalho não é o exaurimento da matéria, e sim clarear os principais pontos de discussão em torno da inconstitucionalidade e ilegalidade da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 apenas no que tange a incidência do imposto de renda sobre os lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas.

2. HISTÓRICO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE LUCROS APURADOS NO EXTERIOR

Com o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sobre lucros auferidos no exterior passou a se pautar em bases universais, em detrimento à territorial, anteriormente prestigiada no ordenamento jurídico.

Assim, antes da sobrevinda da indigitada lei, somente eram tributados os lucros auferidos e produzidos em território nacional.

Ilustrando a sistemática de tributação territorial e universal é o ensinamento do ilustre Alberto Xavier, *in verbis*:

O princípio da territorialidade , anteriormente vigente no Brasil, nenhuma renda cuja fonte de produção se localize no exterior recai no âmbito de incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas: nem a renda obtida diretamente através de uma atividade funcional (o exercício do próprio objeto social) ou de uma atividade jurídica (o exercício de direitos a rendimentos, tais como juros, royalties e dividendos), nem a renda obtida indiretamente através de uma organização de pessoas e bens localizada no exterior, quer se trate de filiais ou sucursais, sem personalidade jurídica, quer se trate de sociedades controladas ou coligadas, com individualidade jurídica própria.

No pólo oposto ao princípio da territorialidade situa-se o princípio da universalidade (ou do world-wide-income), segundo o qual toda a renda da pessoa jurídica deve ser tributada no país de domicílio, incluindo a renda externa, seja esta decorrente de atividade funcional ou jurídica, seja esta obtida através de filiais ou de subsidiárias. No que respeita às subsidiárias, com personalidade jurídica própria, a lógica do princípio da universalidade conduz à tributação dos dividendos por esta distribuídos, que são renda efetiva da sociedade controladora, mas não dos lucros acumulados ou retidos na subsidiária, que são renda própria desta, não tornada disponível para a controladora. Este é o sistema adotado, via de regra, pela generalidade dos países mais desenvolvidos.¹

¹ *In* Direito Tributário Internacional do Brasil – 7ª Edição, Editora Forense.

Assim, prestigiando o princípio da universalidade o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, passou a regular a tributação do imposto de renda da seguinte forma:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

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

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

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

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º. (...)

Logo, do exame da legislação supra mencionada é possível constatar que a mera apuração dos lucros da controlada, coligada no exterior seria automaticamente adicionado ao lucro líquido da empresa controladora ou coligada, independentemente da sua efetiva disponibilização.

Nesta senda, tendo em vista a inconsistência jurídica que se aflorou com a sobrevinda da Lei nº 9.249/95, a Secretaria da Receita Federal, colimando dirimir tais questionamentos, editou a Instrução Normativa nº 38, de 27 de junho de 1996, a qual trouxe as seguintes inovações:

Art. 1º. A partir de 1º de janeiro de 1996 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão tributadas pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

Art. 2º. Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado

em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

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

Conforme se observa, as disposições constantes da citada instrução normativa objetivaram coadunar, relativamente aos anos-base de 1996 a 1997, a exigência perpetrada pela Lei nº 9.249/95, com o exato momento de ocorrência da hipótese de incidência do imposto de renda, deixando de eleger o momento da simples apuração do lucro, e passando a considerar da sua efetiva disponibilização, atendendo, assim, o disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Sob esse aspecto, mister destacar que não obstante a citada Instrução Normativa tenha invadido área reservada a lei, uma vez que ao invés de regular a Lei nº 9.249/95, alterou as suas feições, é certo que os seus dispositivos guardavam relação com o conceito de “aquisição da disponibilidade econômica e jurídica”, previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ao dispor que os lucros da controlada ou coligada no exterior seriam tributados quando fossem pagos ou creditados à controladora e coligada sediadas no Brasil.

Aliás, visando a solução do conflito entre a Instrução Normativa nº 38/96 e a Lei nº 9.249/95, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos a partir de 1998, houve a edição da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que veio consolidar a adequada prescrição de que os lucros auferidos no exterior pelas controladas ou coligadas somente seriam passíveis de tributação pelo imposto de renda quando da sua efetiva disponibilização às controladoras coligadas no Brasil.

Nesse sentido, preceitua seu artigo 1º, com a redação conferida pela Lei nº 9.959/2000²:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação

² A Lei nº 9.959/2000 acrescentou as alíneas “c” e “d” ao § 1º da Lei nº 9.532/97; alterou o seu § 3º; acrescentado-lhe, ainda, os §§ 6º e 7º.

do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

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

- 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.*

Registre-se, também, que o artigo 43 do Código Tributário Nacional foi alterado pela Lei Complementar nº 104/2001, passando a estipular:

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

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

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

Este, em suma, era o panorama legislativo que regulamentava a tributação dos lucros apurados no exterior por empresas controladas e coligadas, o qual foi parcialmente alterado pelo artigo 74 da citada Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, *in verbis*:

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.

Nos termos do referido dispositivo legal, os lucros apurados no exterior por controladas ou coligadas, a partir do período-base de 2002, sujeitos a incidência do imposto de renda devidos pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, passaram a ser considerados “disponibilizados” na data do balanço em que apurados.

No que concerne aos lucros auferidos até o ano-base de 2001, o parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 criou outra ficção legal, considerando-os “disponibilizados” em 31 de dezembro de 2002, caso não ocorra antes a sua efetiva disponibilização, de acordo com as prescrições constantes na Lei nº 9.532/97.

Contudo, tal sistemática, no que tange à tributação dos lucros auferidos no exterior, conflita, sobremaneira, com as materialidades e fatos impositivos da mencionada exação, respectivamente, no artigo 153, III da Constituição Federal; artigo 43 do Código Tributário Nacional, além de ofender o princípio da capacidade contributiva consagrado pelo artigo 145, §1º, da Constituição Federal.

Assim, é patente que a intenção da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 era fornecer fundamento de validade as ficções e presunções relativas ao momento da ocorrência da hipótese de incidência do imposto de renda, transformando fato real em fato presuntivo ou ficto violando flagrantemente a tributação do suposto lucro apurado no exterior.

Ora, tal medida despropositada desvirtuou a hipótese de incidência do tributo em questão, pois a hipótese tributária são fatos reais que ocorrem ou não no

mundo fenomênico, aos quais o Direito empresta efeitos jurídicos, geradores de obrigação tributária.

Com efeito, a pretensão da proposita Medida Provisória de consignar a ocorrência de um fato, quando esse fato ainda não ocorreu, viola a realidade e o ordenamento jurídico, não podendo ser tributado algo que não foi efetivamente disponibilizado economicamente ou juridicamente como reza o artigo 43 do Código Tributário Nacional, conforme será demonstrado ao longo do presente estudo.

3. DAS REGRAS DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Antes de prosseguir, incumbe a análise dos limites à tributação, bem como da novel redação do artigo 43 do Código Tributário Nacional, atribuída pela Lei Complementar nº 104/2001, que, numa apreciação açodada, supostamente legitimaria as preceituações do parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

3.1. Dos limites à Tributação

Como cediço, a Constituição Federal de 1988 consagra uma rígida repartição de competências, delimitando o modo de atuação do legislador infraconstitucional que não poderá transbordar, na criação e instituição dos tributos, dos liames constitucionalmente consagrados.

Atenta a este fato, professora Misabel Abreu Machado Derzi³ ao atualizar a obra de Aliomar Balleiro, intitulada “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, preleciona:

Não obstante, a nossa Constituição, além de conter uma seção própria, enumerativa das limitações ao poder de tributar, ‘sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes’ (art. 150), estabelece a mais rígida das discriminações de competência tributária entre os entes estatais. Assim, uma confusão entre os conceitos de renda e patrimônio, ou renda e faturamento e faturamento ou receita, acarreta graves conseqüências.⁴

Nesse sentido, o artigo 153, III, da Constituição Federal, outorga à União a competência para instituir o imposto que incide sobre a renda, compreendida como acréscimo patrimonial disponível ao sujeito passivo do tributo, sendo certo que nem

³ Comungando do mesmo entendimento, Marco Aurélio Greco ressalta com propriedade: “A Constituição não cria tributo. A função da Constituição não é instituir incidências tributárias, instituir impostos, contribuições ou taxas. Fundamentalmente a Constituição distribui competências para que as entidades políticas criem efetivamente os tributos. Isto não é só uma questão enfrentada pela doutrina mas também pelo Poder Judiciário em mais de uma oportunidade. **A norma constitucional vai definir um âmbito, um espaço, digamos assim, dentro do qual o legislador ordinário vai atuar.** A norma constitucional dá a área cabendo ao legislador ordinário ocupar este espaço criando efetivamente os tributos. **O que o legislador ordinário não pode fazer é extrapolar a área que foi definida pelo Constituinte (...)**” (in “Repertório IOB de Jurisprudência” nº 19/97 - Caderno 1; pág. 476)

⁴ ob. cit.; Ed. Forense; 7ª edição - 1997; pág. 164

o legislador complementar, nem o ordinário, pode transbordar deste arquétipo constitucional (renda) para veicular sua exigência.

Deveras, há uma noção constitucional de renda, que não pode ser desconsiderada pelo legislador infraconstitucional, seja o complementar nacional, seja o ordinário federal.

Sob esse aspecto, cumpre destacar que é o Texto Supremo que, direta ou indiretamente, aponta a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível dos vários impostos, das várias taxas, das várias contribuições.

Logo, o legislador ordinário (federal, estadual, municipal ou distrital) não pode fugir desses arquétipos constitucionais.

Aplicando essas premissas para o campo de tributação do imposto de renda, temos que esse tributo tem por hipótese de incidência possível o fato de uma pessoa (física ou jurídica) auferir rendas e receber proventos, o que por consectário, implica dizer que qualquer fato que não tipifique auferir rendas e proventos não está no âmbito de tributação por meio deste importato.

Em outras palavras o legislador federal só tem competência para fazer incidir o imposto de renda sobre “as rendas e proventos de qualquer natureza”.

Nesse diapasão, considerando que renda e proventos de qualquer natureza são disponibilidades de riqueza nova, vale dizer, acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte num dado período de tempo, é possível afirmar que o legislador ordinário está longe de ter total liberdade para definir “renda” e “proventos de qualquer natureza”.

Corroborando esse entendimento o doutrinador Hugo de Brito Machado nos ensina que:

Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de renda e de proventos importa deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo (...). Entender-se que o legislador ordinário possa conceituar livremente essas categorias implica que esse legislador ordinário cuide da própria atribuição de competências, e tal não se pode conceber em um sistema jurídico-tributário como o brasileiro.⁵

Oportuno esclarecer, a propósito, que o artigo 43 do Código Tributário Nacional, arrimado à dicção do artigo 146, III, a, da Constituição Federal⁶, veicula, simplesmente, a explicitação/concretização do conceito constitucional de renda traçado no já citado artigo 153, III, deixando ao manejo do legislador ordinário a competência para disciplinar a exigência do imposto sobre a renda, adstrito, no entanto, aos liames traçados pela Lei Complementar e pela Constituição Federal.

É oportuno compreender que a competência impositiva, as proibições e limitações ao poder de tributar, constituem matéria necessariamente constitucional. Assim, ao atribuir aos entes públicos poderes de tributar pode a própria Constituição por limites ou restrições ao respectivo exercício.

Neste diapasão, sendo a competência tributária definida em função da natureza jurídica dos campos que poderá abranger, e em regra não é o próprio texto constitucional que contém a formulação dos princípios ou características de vários tributos partilhados entre as esferas da União, dos Estados e dos Municípios, contudo, é a Constituição Federal que define o limite de abrangência que à legislação complementar poderá dispor sobre os (i) fatos geradores, (ii) contribuintes e (iii) bases de cálculo respectivos de cada tributo.

Ou seja, as regras da legislação complementar que enunciam esses três elementos, guardando subordinação ao texto constitucional, devem ser entendidas como formuladoras dos contornos máximos delimitadores do campo de livre escolha do legislador que criar ou disciplinar cada um dos tributos que lhe competem.

⁵ *In* "Curso de Direito Constitucional Tributário", 13a Edição; Malheiros Editores; 1999, página 54.

⁶ "Art. 146. Cabe à lei complementar: ...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: 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;"

Dito isso, o artigo 43 do Código Tributário Nacional ao prescrever que constitui hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a aquisição econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de outros acréscimos de patrimônio, tal artigo não está suprindo a definição criativa desse imposto pela Constituição Federal, pois dúvida não existe quanto ao fato de a lei complementar não ser criadora de impostos nem substitutiva de lei expedida pelo ente público competente para a sua disciplina.

Deveras, o que o artigo 43 do Código Tributário Nacional diz, na sua formulação do conceito da hipótese de incidência, é que sem a observância dos requisitos nele enunciados a lei federal não estará em verdade criando imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, ou, em outras palavras, não estará exercendo sua competência privativa para aquele imposto.

Podemos afirmar, assim, que o legislador federal poderia, ao regular o tributo em referência, prever que ele incida apenas sobre rendimentos de capital e sobre ganhos de capital, excluindo do campo impositivo que escolha toda e qualquer modalidade de renda produzida pelo trabalho ou pela combinação deste com o capital; o que ele certamente não poderá fazer é instituir esse imposto sobre operação que não traduza aquisição de disponibilidade sobre acréscimo patrimonial.

Observe-se, a seguir, as lições doutrinárias acerca do assunto nas palavras dos ilustres doutrinadores Humberto Ávila e Ives Gandra da Silva Martins:

A Constituição adotou expressamente um conceito amplo de renda, no qual estão abrangidos os proventos. O CTN, em seu art. 43, concretizou-se esses limites apresentados pela Constituição, prescrevendo a renda como o 'produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos' e os proventos como 'os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior'. (...)

Após estas considerações, pode-se conceituar a hipótese de incidência do imposto sobre a renda: produto líquido (receitas menos as despesas necessárias á manutenção da fonte produtora ou da existência digna do

contribuinte) durante o período de um ano. O Código Tributário Nacional delimita os elementos da hipótese de incidência do imposto sobre a renda. Ao fazê-lo, implementa uma concretização definitiva da hipótese de incidência prevista na Constituição. Com efeito, o Código Tributário Nacional determina que o imposto sobre a renda incidirá sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Fala-se em disponibilidade jurídica sobre a renda quando o sujeito passivo adquire o direito incondicional de perceber a renda e de sobre ela dispor livremente, embora não a tenha recebido. Quando isso ocorrer, e ele efetivamente dispuser do rendimento, haverá a disponibilidade econômica, qualificada justamente pela possibilidade de trocar livremente um direito no mercado.⁷

O artigo 43 do CTN não é lei reguladora e modificadora da Constituição, mas apenas “explicitadora” e sempre foi entendido como exteriorizador de efetivo acréscimo resultante de um diferencial entre receitas e despesas, capaz de gerar “disponibilidades” tributáveis. (...)

A dicção complementar conforma o que seja o fato gerador do tributo (...). O fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, que se realiza na ocorrência de elevação patrimonial de valores, bens ou direitos relativos.

Por essa razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma aquisição. A aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-la. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente.

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria fato imponible do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquele correspondente à obtenção de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário.⁸

Referidas transcrições, ainda que de conteúdo reiterativo, são imprescindíveis a fixação da premissa de que a redação do artigo 43 do Código

⁷ In “A Hipótese de Incidência do Imposto sobre a Renda Construída a Partir da Constituição”; Revista de Direito Tributário nº 77; Malheiros Editores; páginas. 113/115.

⁸ In “Imposto de Renda e o Artigo 43 do CTN”; Revista Dialética de Direito Tributário nº 68; páginas 78/79.

Tributário Nacional, cujo “caput” e inciso I determinam a incidência do imposto de renda sobre acréscimos patrimoniais (derivados do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos), disponíveis econômica ou juridicamente ao contribuinte da exação, além de se encontrar manifestamente escorreita com o texto constitucional, artigo 153, III cumulado com o artigo 146, III, a, deve, obrigatoriamente, nortear a conduta do legislador ordinário ao disciplinar a sua exigência, que não pode desbordar dos parâmetros impostos pela legislação complementar.

3.2 Alteração promovida no artigo 43 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001

Tendo sido demonstrado os limites impostos ao legislador ordinário, bem como o alcance e o conteúdo do artigo 43 do Código Tributário Nacional, que está em plena consonância com o conceito de renda definido pela Constituição Federal, passemos a análise da alteração do citado artigo pela Lei Complementar nº 104/2001.

A Lei Complementar 104/2001 inseriu os parágrafos § 1º e § 2º no artigo 43 do Código Tributário Nacional, dispondo que:

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

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º - A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

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

Atendo-se ao § 2º acima reproduzido, que interessa à presente exposição, a única interpretação possível, coerente e lógica, bem como arrimada à Lei Complementar nº 95/989, é a de que o legislador ordinário poderá fixar o momento da disponibilidade das receitas/rendimentos oriundos do exterior desde que, em consonância com a determinação do caput do artigo 43 (que define o fato imponible do imposto sobre a renda), referida disponibilidade corresponda à econômica ou jurídica.

Com efeito, tendo-se presente que o referido dispositivo é parágrafo do artigo cujo “*caput*” define a hipótese de incidência do imposto de renda, segundo a competência e a exigência prescritas no artigo 146, inciso III, ‘a’, da Constituição Federal, como visto acima, o seu papel no ordenamento jurídico, e, conseqüentemente, a sua interpretação e aplicação devem se dar sem jamais se perder de vista aquela própria definição.

Isto porque, os parágrafos de qualquer dispositivo legal estão sempre indissociavelmente ligados ao seu respectivo “*caput*”.

Destarte, a melhor hermenêutica indica que os parágrafos subordinam-se ao “*caput*” do dispositivo, sendo normas dependentes ou complementares do mesmo, verdadeiras sub-ordens em relação à ordem principal emanada do “*caput*”, ou por esta iniciada. Ou então, se não se tratar de uma seqüência de prioridade ou importância de disposições, ou seja, se não se tratar de uma espécie de hierarquia pela qual a norma principal seja aquela contida no “*caput*”, certamente o conjunto de disposições contidas no “*caput*” e nos parágrafos de um mesmo artigo devem se unir para formar um todo integrado de comandos normativos, e tendo um objeto comum.

Nesta última hipótese, é possível que os parágrafos expressem situações de exceções à norma do “*caput*”, mantendo com ele um normativo integrado. Por outro

9 O art. 11, III, alínea c, da Lei Complementar nº 95/98, responsável pela concretização do mandamento imposto pelo parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, estabelece:

“Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...) III - para a obtenção de ordem lógica:

(...) c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida; (...)” (negritamos)

lado, também é possível que os parágrafos contenham outras situações fáticas não citadas no “*caput*”, às quais a parte dispositiva neste contida também devam ser aplicadas e, portanto, sempre formando com ele um conjunto integrado.

A doutrina especializada acolhe tal método exegético, que se transformou em lei, como apontado acima, quando a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, disciplinadora do processo legislativo, estabeleceu em seu artigo 11, inciso III, letra ‘c’, que os parágrafos devem expressar os aspectos complementares à norma enunciada no “*caput*”, ou as exceções à regra por este estabelecida.

Sendo assim, tendo em vista que a norma do artigo 43, como já é pacífico em doutrina e jurisprudência, cinge-se a dizer que o imposto de renda somente pode incidir quando houver a ocorrência de acréscimo patrimonial oriundo de qualquer causa eficiente, seja o trabalho, o capital, a combinação de ambos (renda), ou ainda qualquer outra fonte produtora (proventos de qualquer natureza), acrescentando que tal acréscimo de patrimônio deve estar na disponibilidade jurídica ou econômica do respectivo titular.

É patente que o § 2º, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, não modifica a norma central e principal do artigo 43, como também lhe deve obediência, no sentido de que, ao ser aplicado, não afasta aquela norma, que se impõe na compreensão e na aplicação da norma contida no parágrafo.

Destarte, incogitável supor que o § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional signifique a atribuição de um “cheque em branco” ao legislador ordinário para que o mesmo, ao seu talante, eleja o momento da disponibilidade do lucro auferido no exterior sem que haja a obrigatória correlação com a disponibilidade jurídica ou econômica imposta pelo seu “*caput*”.

Portanto, a exigência prevista no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não pode ser referendada pela novel redação do artigo 43 do Código Tributário Nacional, especialmente pelo seu § 2º o qual, como demonstrado deve ser interpretado em coerência com o seu “*caput*”.

Para arrematar, imprescindível reproduzir lição da lavra do doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira que versa, exatamente, sobre o assunto em análise:

Quanto ao § 2º do art. 43, em tese não apresenta qualquer dificuldade, pois o seu texto é suficientemente claro e elucidativo do seu alcance, revelando mesmo, por suas próprias palavras, a sua total integração com o 'caput' do artigo, na ótica inicialmente exposta. (...)

Destarte, a regra inserida na Medida Provisória nº 2.158-34 é francamente inválida, por instituir uma ficção de renda adquirida onde renda não existe e onde, por consequência, muito menos pode existir, ainda que minimamente, disponibilidade de renda. A regra dessa medida provisória não apenas entra em choque com a totalidade do ordenamento jurídico, que a repele implacavelmente, como também não subsume à própria previsão do § 2º do art. 43 do CTN, que se limita a dar ao legislador comum a possibilidade de definir como e quando ocorre a disponibilidade de rendas e proventos obtidos no exterior, desde que, a toda evidência, respeite os limites da realidade factual e jurídica em que as normas atuam e também observe os limites do poder de tributar.

Mais ainda, considerando a unicidade orgânica que os parágrafos formam o 'caput' do artigo, a norma do § 2º e a de qualquer lei editada sob sua tutela devem estar e consonância com o disposto na cabeça do art. 43, que, esta sim, conserva paridade com a realidade das coisas, com o ordenamento jurídico integral e, principalmente, com os limites do poder de tributar. (...)

Outrossim, não se pode pensar em imaginar que o § 2º seja uma exceção à norma contida no 'caput' do art. 43, não apenas porque os dizeres não refletem tratar-se de exceção (muito pelo contrário), mas também porque o conjunto normativo do art. 43, incluindo os seus parágrafos, trata da competência constitucional para a União tributar a renda, e nesta não pode estar compreendida a possibilidade de tributação de renda inexistente ou ainda não adquirida.

Por tudo isso, o § 2º, quando devidamente compreendido e aplicado, é perfeitamente válido dentro desse ordenamento, sendo inválido não ele, mas, sim, o disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-34. Se o mentor do § 2º do art. 43 do CTN teve a idéia de que ele viria a dar suporte para uma regra geral tal como a que veio a surgir com essa medida provisória, ele, tanto quanto

*esta, estava redondamente enganado. Se o legislador tiver um mínimo de bom senso, recordando-se do que ocorreu com o imposto sobre o lucro líquido – ILL do art. 35 da Lei nº 7.713, retirará o malsinado art. 74 das futuras reedições da medida provisória, ou da lei em que ela vier a se converter. Caso contrário, os tribunais terão que fazê-lo.*¹⁰

Logo, podemos afirmar que o artigo 43 do Código Tributário Nacional, mesmo com as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 104/2001, não baliza a validade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que considera disponibilizados os lucros auferidos no exterior na data do balanço de sua apuração, mesmo não tendo ocorrido a sua efetiva disponibilidade ao patrimônio da controladora ou coligada

Assim, afigura-se manifestamente contrário à legislação complementar e, por corolário, ao texto constitucional, a previsão contida no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

¹⁰ In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 73, páginas 111/115.

4. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ANTES DA SUA EFETIVA DISPONIBILIZAÇÃO

4.1 Inconstitucionalidade e Ilegalidade do Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001

De acordo com a sistemática introduzida pelo artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 – que não discrepa, substancialmente, da anteriormente prestigiada pela Lei nº 9.249/95 (evitada de ilegalidade conforme exposto acima), antes da edição da Instrução Normativa nº 38/96 - a mera apuração dos lucros da controlada no exterior deve ser adicionado ao lucro líquido da empresa controladora e coligada, independentemente da sua efetiva disponibilização ao patrimônio desta.

Ora, não é preciso maiores digressões jurídicas para se perceber que a tributação imposta pelo citado normativo viola frontalmente a materialidade e a hipótese de incidência do imposto de renda, insculpidos, respectivamente, no artigo 153, III, da Constituição Federal e artigo 43 do Código Tributário Nacional, os quais determinam que indigitado tributo somente incidirá sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, apreendida como acréscimo patrimonial.

Sobre o assunto, preleciona o douto Luciano Amaro:

De acordo com o conceito codificado, o fato gerador identifica-se com a ação de adquirir renda.

Quem pratica referida ação realiza o fato gerador do tributo, desde que presentes as demais características que aperfeiçoam o modelo legal de incidência. Adquirir (isto é, passar a ter, obter) renda representa, pois, o núcleo (materialidade) do fato gerador do tributo.¹¹

¹¹ Artigo publicado sob o nome "Imposto de Renda: Regimes Jurídicos", em "Curso de Direito Tributário", Vários Autores, Ed. CEJUSP, Vol. 1, São Paulo, página 309.

Deveras, somente pode haver incidência do imposto sobre a renda quando ocorrer acréscimo patrimonial, ou seja, quando houver um "plus" em relação à situação anterior.

Além disso, é preciso que tal acréscimo patrimonial seja disponível econômica ou juridicamente ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Repise-se que nos termos do artigo 153, III, da Constituição Federal, cujo conceito de "renda" foi explicitado e concretizado pelo citado artigo 43 do Código Tributário Nacional, a hipótese de incidência do imposto de renda está sujeito à ocorrência de disponibilidade econômica ou jurídica do acréscimo patrimonial, não podendo o mesmo ser cobrado antes desse momento, sob pena de inconstitucionalidade e ilegalidade.

Portanto, para o correto exame da tributação do imposto em comento, não basta a ocorrência da apuração do lucro, mas também que este incremento esteja disponível econômica ou juridicamente ao contribuinte o que, obviamente, não ocorrerá no momento da sua simples apuração no exterior, como pretendeu a Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Ou seja, o legislador ordinário adotou uma presunção legal, com mero propósito arrecadatório, para tributar, de qualquer maneira e sem se ater aos limites constitucionais e complementares, os referidos "acréscimos patrimoniais" no território nacional, mesmo nos casos em que o contribuinte jamais possa ser enquadrado na hipótese de incidência do imposto (artigo 45 do Código Tributário Nacional), porquanto não integrado, tais acréscimos, ao seu patrimônio, que permanecem sob o domínio de pessoa jurídica distinta (empresa controlada ou coligada); ou, em outros termos, enquanto não possuir a titularidade da disponibilidade referida no artigo 43.

Cumprе frisar que o termo "disponível" encontra-se na Enciclopédia Saraiva de Direito (vol. 28, pág. 464), cujo significado compreende *"tudo que esteja ao alcance de alguém e que possa ser usado de acordo com a sua vontade. Em direito a palavra disponível é usada como indicativa da inexistência de restrições para*

exercer faculdades jurídicas. Assim, diz-se que um direito é disponível quando pode ser exercido e até renunciado (...). É também neste sentido que se afirma que um ganho é disponível, ou seja, quando não exista restrição para seu uso ou transferência.” (grifos do original)

Nesse passo, os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica aplicados à legislação do Imposto de Renda estão, há muito, consagrados pela doutrina e pela jurisprudência.

Sobre a acepção de disponibilidade econômica e jurídica, o insigne Antônio Manoel Gonzalez nos ensina que:

Parece-nos que as expressões “disponibilidade – econômica” e “disponibilidade jurídica” já estão consagradas no Direito Tributário, e o entendimento é o de que aquela representa a receita recebida, enquanto que a última representa um crédito. Assim, a disponibilidade econômica é a percepção efetiva do rendimento em dinheiro (receita realizada), e a disponibilidade jurídica é o nascimento do direito a receber um crédito (receita a realizar). Ambas as disponibilidades são, portanto, quando relativas à renda ou proventos de qualquer natureza, fatos geradores do imposto de renda. Entende o Prof. Hugo de Brito Machado: “Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. Diz-se que há disponibilidade econômica quando ocorre o recebimento e disponibilidade jurídica quando ocorre o crédito.”¹²

Logo, “disponibilidade jurídica” é a presumida por força de lei, que define como hipótese de incidência do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor de renda. A disponibilidade é virtual é quando já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva.

Já a disponibilidade econômica não apresenta grandes dificuldades para a sua compreensão. Trata-se daquela decorrente de ato econômico, correspondente à

¹² In “O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e proventos de Qualquer Natureza”, Editora Resenha Tributária, páginas 47/48.

percepção efetiva do rendimento em dinheiro (receita realizada), não se confundindo com a jurídica, que ocorre quando da concretização do direito a receber um crédito (receitas a realizar).

Diga-se, aliás, que não havendo caracterização da disponibilidade econômica ou jurídica, é inadmissível a tributação ficta da renda, conforme posicionamento firmado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, quando declarou a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, que instituiu o imposto de renda sobre o lucro não disponibilizado aos sócios ou acionistas, conhecido como ILL, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/210-SC, como se denota da seguinte ementa:

(...) IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 e inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização. (...)¹³

Desta feita, podemos afirmar que enquanto não ocorrer a efetiva distribuição à empresa controladora ou coligada os lucros auferidos no exterior não se pode falar em disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Isso porque a mesma não foi econômica ou juridicamente transferida ao patrimônio dessas empresas, não podendo, portanto, sofrer a tributação do imposto

¹³ RE 172058, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/1995, DJ 13-10-1995.

de renda. Em outros dizeres, o fato da empresa sediada no exterior ter auferido lucro não garante a imediata disponibilidade desses lucros capazes de serem tributados pela empresas controladoras e coligadas sediadas no Brasil.

Exsurge do acima exposto, a patente incompatibilidade da exigência inserida pelo parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 à materialidade e a hipótese de incidência do imposto previsto no artigo 153, III, da Constituição Federal e no artigo 43 do Código Tributário Nacional, haja vista a ausência de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, impossibilitando, assim, a tributação dessas verbas.

Discorrendo sobre este assunto, é a lição de Einay A. Silva:

*Um primeiro descuido da lei em apreço foi o de estabelecer que os lucros das filiais, sucursais, controladoras ou coligadas devessem ser adicionados ao lucro líquido da matriz, por ocasião de sua apuração. Ora, **de há muito já se sabe que a mera apuração do lucro de filiais, sucursais ou controladoras, não autoriza sua submissão à incidência do imposto de renda na matriz, dado que, por força de legislação hierarquicamente superior (Código Tributário Nacional) a ocorrência do fato gerador do imposto de renda somente se dá quando da aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica, ou seja, por ocasião de sua distribuição, caracterizada pelo pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa. É lamentável que o legislador pátrio continue insistindo em dispositivos inconstitucionais, principalmente quando, em casos parecidos, o Supremo Tribunal Federal já tenha se manifestado de forma cabal. Como paradigma para o análise do presente caso, invocamos o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido das Empresas – o ILL – fulminado pelo STF, quando aquela Corte, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 172,058-1, decidindo a questão prejudicial da validade de expressões do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, disse que ‘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 nº6.404/76.¹⁴

Resta indubitável, portanto, a ilegitimidade das proposições constantes no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ao pretender incidir o imposto de renda sobre lucro que, reconhecidamente, ainda não está disponível à tributação, razão pela qual apresenta-se manifestamente ilegal qualquer exigência do referido imposto, anteriormente à sua efetiva disponibilização.

Finalmente, mister ressaltar que a discussão originada do aludido dispositivo legal está sendo submetida ao crivo do Egrégio Supremo Tribunal Federal, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588, sendo que já possui três votos de procedência em favor do contribuinte.

Sob esse aspecto, vale destacar o voto do Ministro Ricardo Lewandowski, ressaltando à ficção criada pelo aludido dispositivo da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, *“(...) está-se diante de uma exação tributária claramente ilegítima, visto tratar-se da cobrança de imposto de renda sobre lucros ainda não disponibilizados, jurídica ou economicamente, aos contribuintes (...)”*. Ainda, segundo o ilustre Ministro, *“(...) o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 invadiu matéria constitucionalmente reservada à lei complementar. Isso porque criou, mediante lei ordinária, novo fato gerador, equiparando, por meio de uma ficção jurídica, o momento de disponibilização dos lucros ao de sua apuração”*.

Ou seja, afigura-se totalmente inconstitucional a pretensão de se tributar os lucros auferidos pela controlada e coligada no exterior em momento anterior à sua efetiva disponibilização, sendo certo que o Egrégio Supremo Tribunal Federal já sinaliza neste sentido.

¹⁴ In “Revista Dialética de Direito Tributário” – nº 23 – páginas 53/54.

5. OFENSA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Nesse passo, pautando-se na inabalável concepção de que a capacidade contributiva desse ser mensurada em cada caso concreto e por cada tributo, certo é que tal princípio estará ferido sempre que um tributo for além do seu campo de incidência, pretendendo tributar outros fatos ou negócios jurídicos que não aqueles que lhe são permitidos pelo texto constitucional.

Portanto, a incidência do imposto sobre a renda sobre lucros auferidos no exterior que ainda não foram disponibilizados pela controlada ou coligada à sociedade sediada no Brasil, implica em ferir a capacidade contributiva da pessoa jurídica, indo além de seu lucro tributável.

Deveras, é justamente em relação ao imposto de renda que mais reluz a importância da consideração da capacidade contributiva do contribuinte, por ser o tributo cuja estrutura melhor permite considerar as condições pessoais do sujeito passivo.

Isso se dá ao fato do princípio da capacidade contributiva insculpido no artigo 145, § 1º da Constituição Federal¹⁵, compreende a capacidade contributiva relativa ou subjetiva que reporta-se ao sujeito individualmente considerado.

Ou seja, tal princípio expressa a aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Operando, portanto, como critério de graduação dos impostos, como limite da tributação, permitindo a manutenção do 'mínimo vital' e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou cerceamento de outros direitos constitucionais.

Desta feita, a capacidade econômico-contributiva do contribuinte é aquela que se encontra após a dedução de gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio.

¹⁵ "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

Para o caso em tela, em que pese a matéria sob análise não esteja em torno da dedução de gastos, é certo que a inclusão de receitas indevidas na base de cálculo do imposto, acarreta o mesmo efeito, pois majora ilegalmente o tributo.

Logo, a inclusão de lucros apurados no exterior não distribuídos às controladoras e coligadas viola o princípio da disponibilidade de renda que, nada mais é, do que a expressão concreta do princípio da capacidade contributiva aplicado ao imposto de renda.

Aliás, tal evento gera a tributação de um acréscimo patrimonial inexistente, forçando o contribuinte a retirar de seu patrimônio recursos para pagamento de imposto indevido, gerando uma tributação indireta sobre o patrimônio, o que, para efeitos de tributação da renda, significa indubitavelmente, tributação com efeito de confisco, ofendendo o artigo 150, IV, da Constituição Federal.

Portanto, verifica-se que a prescrição veiculada através artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, afronta o princípio da capacidade contributiva e o princípio da vedação ao confisco.

6. CONCLUSÃO

O objetivo principal desse trabalho foi o estudo da ilegalidade e inconstitucionalidade da inclusão de lucro apurado no exterior na base de cálculo do imposto de renda das empresas controladoras e coligadas, nos termos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Como foi demonstrado ao longo desta dissertação tal ilegalidade e inconstitucionalidade decorre da pretensão da norma prevista no artigo 74 da propalada Medida Provisória em alterar o momento da ocorrência da hipótese de incidência do imposto de renda ao dispor que *“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”*, independentemente 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 detém participações em controladas ou coligadas no exterior têm seus resultados tributáveis acrescidos por lucros em relação aos quais estão indisponíveis economicamente ou juridicamente, contrariando o texto do Código Tributário Nacional que, ao definir em seu artigo 43 a hipótese de incidência 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.

Por esta razão, não poderia o legislador ordinário incluir na definição dos elementos que iriam 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.

Logo, 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 pessoas jurídica e não a seus acionistas ou sócios.

Sendo assim, é certo que as controladoras e coligadas que apuram lucro no exterior, detém 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.

Contudo, 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.

Dessa forma, aguarda-se que o presente tema seja, definitivamente, julgado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal a favor dos interesses dos contribuintes e, por via de consequência, em consonância com o ordenamento jurídico.

Isso porque, deve ser registrado, ainda, que a Medida Provisória nº 2.158-35, ao criar uma ficção jurídica, em afronta ao artigo 153, inciso III, da Constituição Federal e o artigo 43 do Código Tributário Nacional, penaliza injustamente as empresas nacionais que investem no exterior, em especial aquelas que atuam em países onde a tributação sobre a renda das sociedades também é elevada.

Pois essa sistemática gera uma nova incidência no Brasil sobre lucros já tributados no exterior, independentemente da sua efetiva distribuição.

Inclusive, tal regra pode gerar o absurdo de que contribuintes sediados em paraísos fiscais, onde inexistente a tributação pelo imposto de renda, estarão em situação privilegiada aos demais, haja vista que os lucros apurados no exterior, pelo método da Medida Provisória nº 2.158-35, seriam tributados uma única vez no Brasil.

BIBLIOGRAFIA

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Editora Atlas, 2010, 7ª Edição.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2005, 11ª edição.

ÁVILA, Humberto. *A Hipótese de Incidência do Imposto sobre a Renda Construída a Partir da Constituição*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi., 7ª edição

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, 19ª Edição

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, 4ª edição.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda* (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros Editores, 2009, 3ª Edição.

GONÇALEZ, Antônio Manoel. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981,

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, 28ª Edição.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imposto de Renda e o Artigo 43 do CTN*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 68.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Revista Dialética de Direito Tributário nº 73, páginas 111/115.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, 7ª Edição.