

# GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

7º volume

Coordenador

---

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

---

AIRES F. BARRETO  
AROLDO 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 SCHOUEI  
MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES  
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA  
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO  
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA  
WAGNER BALERA

**DIALÉTICA**

São Paulo - 2003

para recompor os seus custos e organizar-se economicamente em face da nova exigência.

### 8. Conclusão

A competência para instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico está constitucionalmente vinculada à efetiva intervenção da União no domínio econômico.

A intervenção da União no domínio econômico é categoria clara e constitucionalmente definida, somente podendo ocorrer nas hipóteses previstas nos artigos 173 e 174.

A mera declaração de intenção, por parte da União, de intervir no domínio econômico, não é suficiente para satisfazer a condição imposta para exercício válido da competência tributária, relativa a esta espécie impositiva.

A instituição de contribuição que não atenda às exigências constitucionais aplicáveis, criando verdadeiro imposto, configura burla à repartição constitucional de competências e ao direito de participação no produto da arrecadação, caracterizando ofensa aos princípios da competência e da Federação.

## Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Professor Titular de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da USP e da Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie.

### I. Introdução

A partir da entrada em vigor do artigo 74 da Medida-Provisória nº 2.158-35 e da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, o tema da tributação, pelo imposto de renda, dos lucros auferidos no exterior, vem merecendo a atenção da doutrina especializada. Assim dispõe o referido artigo 74:



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

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

O texto acima não constitui, propriamente, novidade. Já se havia tentado, sem sucesso, implantar dispositivo semelhante por ocasião da edição da Lei 9.249/95. Naquela época, considerando-se a diminuta parcela de empresas brasileiras com envergadura suficiente para atuar no exterior e o fato de ser o Brasil um país predominantemente importador de capital, não haveria, em tese, motivos para a adoção do Princípio da Universalidade. Uma incursão à exposição de motivos contida no Projeto de Lei levado ao Congresso Nacional, nos revela o verdadeiro intento do legislador, como se extrai da exposição de motivos que acompanhou aquele dispositivo legal:

"14. Adota-se, com a tributação da renda auferida fora do País, medida tendente a combater a elisão e o planejamento fiscais, uma vez que o sistema atual - baseado na territorialidade da renda propicia que as empresas passem a alocar lucros a filiais ou subsidiárias situadas em paraísos fiscais. Intenta-se, ainda, harmonizar o tratamento tributário dos rendimentos, equalizando a tributação das pessoas jurídicas à das pessoas físicas, cujos rendimentos externos já estão sujeitos ao imposto de renda na forma da legislação em vigor."

Fica bem evidente no trecho reproduzido a preocupação do legislador no sentido de buscar mecanismos de combate à evasão fiscal praticada por meio de empresas constituídas no exterior, submetendo à tributação brasileira o rendimento estrangeiro. Assim, o abandono, por parte do Brasil, da aplicação estrita do Princípio da Territorialidade, tão arraigado nos países latino-americanos, se deu como reação à migração e alocação do capital em países de menor tributação.

Pretendia o legislador que a tributação, pela empresa brasileira, dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior se desse no próprio período em que fossem eles auferidos pelas últimas, independentemente de qualquer ato tendente a sua disponibilização. Entretanto, a pretensão do legislador não escapou de críticas, quando assim concluíamos:

"Imediata a conclusão de que, na sistemática do Código Tributário Nacional - na qual se insere a definição de renda - vedada é a tributação, pela União, de lucros ou dividendos ainda não distribuídos.

Conclui-se, pois, que - malgrado a intenção do legislador federal - os lucros auferidos por controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior não podem ser acrescidos ao lucro real da sócia brasileira, enquanto não forem efetivamente distribuídos (desde que, obviamente, a legislação do país onde se situa a controlada ou coligada não exija a automática e integral distribuição dos lucros)."<sup>1</sup>

Diante da falta de respaldo legal, houve por bem o Fisco federal, através da Instrução Normativa (SRF) nº 38/96, determinar que

<sup>1</sup> Cf. o parecer do autor, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 17, pp. 91 a 127 (122).

a tributação somente se desse no momento da disponibilização dos lucros no exterior. O mesmo instrumento normativo definia, ainda, o que entendia por "lucro disponibilizado".

Em tais circunstâncias, configurava-se o seguinte paradoxo: a Lei nº 9.249/95, ao pretender tributar lucros ainda não disponibilizados, era inconstitucional, por eleger fato gerador que não correspondia à definição do artigo 43 do Código Tributário Nacional. Já a Instrução Normativa nº 38/96, posto que definindo fato gerador conforme o Código Tributário Nacional, deslocava o seu aspecto temporal para momento posterior ao concebido pelo legislador ordinário. Tendo em vista que somente a lei (e não a Instrução Normativa) é que pode definir o fato gerador da obrigação tributária (inclusive em seu aspecto temporal), não servia aquele instrumento normativo para instituir obrigação tributária válida.

Finalmente, em dezembro de 1997, foi editada a Lei nº 9.532, cujo artigo 1º, notoriamente inspirado na ilegal Instrução Normativa nº 38/96, definia como fato gerador do imposto de renda o lucro auferido no exterior, quando disponibilizado:

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

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

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
- b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

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

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

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controlada ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada no exterior. (...)"

Fica claro, portanto, que a sistemática vigente até o final de 2000 previa, em plena conformidade com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, que a tributação somente se efetivasse quando disponibilizado o lucro para o titular da renda.

Neste sentido, nota-se que o referido artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 não constitui novidade: trata-se, apenas, de mais uma tentativa de lançar mandamento já buscado desde 1995.

A análise do dispositivo deve ser feita por duas aproximações: a partir de sua finalidade, quando se estuda o dispositivo à luz do controle de planejamentos fiscais internacionais; e do ponto de vista de sua compatibilidade com a disciplina do Código Tributário Nacional.

## II. Artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35 e as "Controlled Foreign Corporations"

Não é difícil determinar o objetivo pretendido pelo artigo 74 da MP 2.158-35, que, como revelado, já estava presente desde a edição da Lei nº 9.249/95: pretendeu o legislador obstar a alocação dos lucros de residentes brasileiros em países de diminuta carga tributária, destacadamente, os paraísos fiscais, bem como impedir a prática do "deferral" (diferimento da tributação) desses lucros sob o escudo de jurisdição estrangeira.

O texto pode ser apontado, pois, como mais uma tentativa da legislação brasileira de adequar-se a uma tendência mundial (verificada marcadamente nos países europeus e nos Estados Unidos), que instituiu o regime de transparência fiscal (comentado adiante) com o fim de inibir a evasão fiscal praticada por meio de sociedades constituídas em países de baixa tributação, cujos sócios são residentes de Estados de tributação normal, as denominadas *Controlled Foreign Corporations - CFCs*.

Comumente, as CFCs são utilizadas como base para investimentos no exterior. Daí a referência a "sociedades-base" (*base companies, Basisgesellschaften*). Conforme relata Bellstedt, a expressão foi

empregada pela primeira vez por Gibbons e compreende a constituição de empresas constituídas num ambiente tributário especialmente favorável (*base country*) a fim de se realizarem, a partir daí, negócios com parceiros em terceiros países<sup>2</sup>. Os lucros "auferidos" pela sociedade-base fica afastado da tributação no Estado da residência de seu sócio, enquanto não distribuídos. Neste sentido, o sócio renuncia, temporariamente, à distribuição de lucros, reinvestindo-os. Ainda que mais tarde os lucros venham a ser distribuídos, pode o sócio beneficiar-se do chamado efeito cumulativo (*Kumulationseffekt*): enquanto numa tributação imediata, os valores a serem reinvestidos seriam reduzidos pela tributação no Estado do acionista, o empresário que se vale de uma sociedade-abse pode reinvestir praticamente todo o seu lucro, sem qualquer dedução por conta da tributação<sup>3</sup>.

Implica o fenômeno da transparência, na seara fiscal, a imputação automática (independente de distribuição), dos lucros gerados por sociedade não-residente aos seus sócios submetendo à tributação o lucro que tem sua fonte no exterior, como se houvessem sido produzidos internamente. Na observação de Heleno Tôrres: "como se vê, isso se dá por recurso a uma *fictio iuris*, segundo a qual, para efeitos tributários, considera-se que o sujeito interposto efetua uma automática e direta distribuição de lucros aos sujeito residente na data do balanço na qual os lucros são apurados."<sup>4</sup>

Via de regra, no direito comparado, constata-se que o objeto de preceitos dessa natureza, essencialmente, não é a renda que deriva da atividade produtiva, mas sim a renda passiva (tais como juros e dividendos), não relacionada à iniciativa produtiva econômica e que, por meio da interposição de sociedade em país de baixa tributação, acaba tendo sua tributação diferida<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> Cf. Christoph Bellstedt. *Die Besteuerung International Verflochtener Gesellschaften*. 3ª ed. Colônia: Otto Schmidt. 1973, p. 312

<sup>3</sup> Cf. Hans-Jochem v. Beckerath. *Der Durchgriff im Deutschen Aussensteuerrecht*. Berlin: Duncker & Humblot. 1978, p. 244

<sup>4</sup> Heleno Tôrres. *Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*. 2ª ed. São Paulo: RT. 2001, p. 207.

<sup>5</sup> "Two different approaches may be discerned. Some countries - France, Germany, and the United Kingdom - provide a series of exemptions for controlled foreign corporations; if none of the exemptions are applicable, all of the income of the controlled foreign corporation is attributed to its domestic shareholders. The other countries follow what is often referred to as a 'tainted' income approach, whereby only certain types of income are subject to attribution." Cf. Brian J. Arnold. "The Taxation of Controlled Foreign Corporations: an International Comparison". *Canadian Tax Paper* nº 78. Toronto: Canadian Tax Foundation. 1986.

Assim, identificando-se a sociedade não-residente como uma CFC, mediante a aplicação de critérios estabelecidos na lei (adiante comentados), atribui-se a ela a condição de "sociedade transparente" com o propósito de submeter à tributação, na pessoa do sócio, controladora ou coligada, o lucro por ela obtido no exterior.

Decorre daí que, mesmo sendo o lucro mantido na sociedade não-residente (em tesouraria, por exemplo) sem a distribuição aos sócios, ocorrerá na pessoa destes, em seu país de residência, a tributação dos lucros da sociedade. No caso mais específico, imputam-se os lucros das controladas estrangeiras às sociedades controladoras, como sucede pelo art. 74 da MP 2.158-39.

Não obstante o intento de perfilhar-se a essa legislação anti-evasão deixou-se de atentar, ao contrário do que aconteceu na Europa e nos Estados Unidos, para o fato de nem sempre estar a sociedade controlada ou coligada em país de baixa tributação, tampouco ser o seu objetivo precípua a economia de impostos. Desconsiderou, assim, a possibilidade de a controlada ou coligada no exterior estar servindo a propósitos outros como, por exemplo, a atuação no segmento internacional do mercado.

Somente por este aspecto, já se revela inadequada a medida contida no artigo 74 em discussão que, a pretexto de combater a sonegação fiscal, acabou por solapar as regras de repartição de competência estabelecidas mundialmente. Afinal, o alvo de medidas dessa natureza, presentes em praticamente todos os modernos ordenamentos jurídicos, são as sociedades constituídas em países de baixa tributação ou paraísos fiscais e controladas por residente de país de carga tributária mais expressiva, as denominadas *Controlled Foreign Corporations (CFCs)*.

Existe uma evidente coincidência entre o disposto no artigo 74 da MP 2.158-35 e o modelo encontrado em diversas legislações, que visa a combater a evasão fiscal praticada por meio das CFCs. Ambos buscam inibir a evasão fiscal praticada em âmbito internacional, mediante recurso idêntico, qual seja, regime de transparência (da sociedade) com imputação do lucro diretamente na pessoa do sócio.

Há um empenho mundial no sentido de inibir o diferimento (*deferral*) da tributação dos lucros mediante o emprego de mecanismos que impedem a alocação de lucros em países de baixa tributação. Mecanismos dessa natureza estão presentes destacadamente na legislação relativa às *Controlled Foreign Corporations* e na legislação dos Preços de Transferência.

Datam de 1962, nos Estados Unidos (US Subpart F), as medidas tendentes a combater a evasão fiscal em patamares internacionais por meio das CFCs, quando então buscou-se limitar o *tax deferral* de algumas entidades não-residentes calculando seus lucros diretamente na pessoa dos sócios e compelindo-os a incluir os lucros dessas entidades na sua base tributável, tivessem ou não sido distribuídos<sup>6</sup>. Posteriormente, medidas semelhantes vieram a ser adotadas pela grande maioria dos países integrantes da OCDE, preocupados pelo fato da alta carga tributária de seus países estar ocasionando o fenômeno da migração de capital, alocação de lucro e *deferral*, sob o resguardo de jurisdição estrangeira.

Nesse sentido, foi desenvolvida uma legislação que, à semelhança da figura da desconsideração da pessoa jurídica (embora com ela não se confunda), qualifica as sociedades em "sociedades transparentes" e "sociedades não-transparentes", submetendo-as a regimes fiscais diversos. A caracterização de uma sociedade em transparente ou não-transparente pode se dar em virtude da sua natureza societária, como sucede no caso das *partnerships* ou das filiais, ou ainda, para o caso das controladas ou coligadas, como medida visando o combate à evasão fiscal<sup>7</sup>.

Em consonância com a legislação que busca coibir a utilização das CFCs como instrumento evasivo, classificando-as como "sociedades transparentes", imputam-se ao sócio ou proprietário da entidade não-residente, para fins tributários, os lucros da sociedade como se essa não existisse, como se fosse "transparente" ou uma *pass-through entity*.

Portanto, da qualificação de uma empresa como "transparente" ou "não transparente", decorrerá tratamento tributário distinto. Ao ser reconhecida como não-transparente, confirma-se a distinção entre a figura da sociedade e a do sócio, impondo-se a cada um, destacadamente, a respectiva tributação. Na hipótese contrária, sociedade trans-

<sup>6</sup> Cf. Martin Greif. "Auslandsaktivitäten Inländischer Unternehmen". *Steuerrecht International Tätiger Unternehmen*. Jörg Manfred Mössner (org.). Colônia: Otto Schmidt, pp. 412-570 (530).

<sup>7</sup> No original: "The tax system, which is affected, reacts by means of simulation concurrence in fraud legis. To sham conduit company entity conceals the illicit deferral of payment of tax in the residence state of the principal shareholder, so as to avoid the application of a higher tax that he is meant to pay." (Tulio Rosebury. "Controlled Foreign Corporations - Critical Aspects." *Intertax*, volume 26, issue II, Kluwer Law International. 1998, p. 341)

parente, desconsidera-se para fins fiscais a existência da sociedade como pessoa distinta da do sócio, para imputar a esse último os lucros auferidos pela primeira. Daí porque se disse guardar essa situação certa semelhança com a figura da “desconsideração da pessoa jurídica”, embora com ela não se confunda pois naquela a fundamentação e os efeitos são meramente tributários.

Considerando-se o caráter excepcional do fenômeno sob análise (transparência) bem como dos seus efeitos, torna-se imperioso o estudo detido dos contornos de uma CFC, ou seja, dos requisitos necessários para que uma sociedade possa assim ser considerada, de forma a legitimar a imposição tributária diretamente na pessoa do sócio, controlador ou coligado.

Kees van Raad<sup>8</sup>, analisando a legislação de diversos países, identifica dois tratamentos distintos dispensados à matéria. Alguns países prevêm na sua legislação tributária um rol exaustivo de situações onde entidades organizadas, sob a lei nacional, estão sujeitas à tributação *in their own capacity*. Esse procedimento é definido como “definição específica de entidades tributáveis” (*specific definition of taxable entities*) e, dada a dificuldade (quando não a impossibilidade) de se prever em todas as hipóteses possíveis de entidades organizadas sob a lei estrangeira que como tais são submetidas ao seu imposto de renda, acaba-se tornando inviável.

Outra forma, adotada pela grande maioria dos países que dispõem de legislação de combate às CFCs, fornece a mera indicação das características gerais das entidades que como tais são submetidas ao imposto de renda da pessoa jurídica (*corporate income tax*). Assim, na Argentina e na Áustria, por exemplo, as leis tributárias citam entidades específicas constituídas sob a sua lei nacional e que são consideradas como entidades não-transparentes. As entidades constituídas sob legislação estrangeira, somente serão consideradas não-transparentes se os seus atributos legais e sua posição sob a lei geral desse país estrangeiro, forem semelhantes aos das entidades não-transparentes mencionadas pela lei argentina e austríaca, respectivamente<sup>9</sup>.

Com relação ao seu objetivo, pode-se identificar uma CFC, pelo intento de manter em outro país, protegido da tributação no país da

<sup>8</sup> Kees Van Raad. “Cahiers de Droit Fiscal International”. *Recognition of Foreign Enterprises as Taxable Entities*. Amsterdam: General Report. 1988.

<sup>9</sup> Kees van Raad, *op. cit.* (nota 8), p. 71.

residência, os lucros que, de outro modo, somente seriam tributados quando da sua efetiva distribuição.

Como regra geral, são tomados em consideração os seguintes critérios para equiparar uma sociedade a uma CFC para então submetê-la ao regime de transparência fiscal:

- ser constituída em país diverso da do sócio;
- estar submetida a uma carga tributária inferior ao do país da residência do controlador;
- reter parte ou a totalidade dos dividendos;
- objetivo evidente de economizar imposto.

Não se pode ignorar que as implicações do fenômeno da transparência destoam das regras gerais de tributação, exigindo uma análise casuística com o fim de apurar se, realmente, uma determinada entidade pode vir a ser considerada uma CFC e, conseqüentemente, aplicar-lhe o tratamento de sociedade transparente. Os quatro critérios mencionados no parágrafo anterior permitem uma análise prévia mas não satisfatória da situação.

Oportuno citar aqui o caso do Reino Unido, cuja legislação dispensa tratamento minucioso à matéria. Nesse país, são estabelecidas legalmente uma série de condições e exames prévios para que uma entidade possa ser considerada uma CFC<sup>10</sup>. Tem-se assim:

*Excluded Country List* - o *Statutory Instrument 1998/3081* arrola uma série de países excluídos da legislação de combate às CFCs. Vale lembrar que, muitas vezes (embora não sempre), as CFCs são constituídas em paraísos fiscais. Tendo sido a entidade constituída em um dos países arrolados na lista do *Statutory Instrument 1998/3081*, não há que se falar em CFC. *Motiv Test* - caso a empresa esteja situada em um país de menor tributação do que o Reino Unido, terá o contribuinte a prerrogativa de demonstrar que a redução do imposto que seria cobrado na Inglaterra foi mínima e de não ter sido essa a principal razão para constituir a sociedade nesse outro país. Assim, por exemplo, poderá provar que seu intento era o de atuar no mercado internacional por intermédio de uma nova sociedade.

<sup>10</sup> David Hughes. The U.K.'s Controlled Foreign Companies Legislation: A Very Real Threat. *Tax Notes International*. 2000. p. 2529. V. tb. Giuseppe Marino. “La Considerazione dei Paradisi Fiscali e al sua Evoluzione”. *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Victor Uckmar (coord.). 2ª ed. Padova: Cedam. 2002, p. 733-757 (737).

Trata-se, indubitavelmente, de um critério subjetivo: a aferição do verdadeiro intento do contribuinte, teria sido ou não a economia tributária. Na prática, no Reino Unido, entende-se que: se houve redução do imposto que deveria ser pago no Reino Unido, é normal que se presuma que essa redução foi desejada. Se a redução foi substancial, pode-se concluir que esse foi um dos principais objetivos visados pelo contribuinte.

*Exempt Activities Test* - segundo esse parâmetro, perquire-se sobre o número de pessoas empregadas que, nos termos da lei britânica, deverá ser adequado para lidar com o volume de negócios atribuídos à entidade não-residente.

*Acceptable Distributions Test* - a entidade deve, segundo esse critério, proceder a uma distribuição aceitável dos seus lucros. No caso do Reino Unido, 90% do lucro deverá ser distribuído para acionistas residentes no Reino Unido.

Numa análise comparando seis países (Canadá, França, Alemanha, Japão, Reino Unido e Estados Unidos), Arnold arrola as seguintes hipóteses que excluem a aplicação da legislação CFC<sup>11</sup>:

- empresas atuando principal ou exclusivamente em atividades empresárias genuínas;
- empresas que distribuem um certo percentual de sua renda;
- empresas cujas ações são negociadas em bolsa ou no mercado;
- empresas que não são usadas com o propósito de evitar ou reduzir a tributação (*motive test*); e
- empresas cuja renda não exceda um determinado montante (*de minimis*).

Assim resume Heleno Tôres os "testes" encontrados no direito comparado para definir a aplicabilidade das regras CFC:

"O primeiro é o da confrontação das alíquotas vigentes em ambos os ordenamentos, de tal sorte que a alíquota do país de localização da CFC não seja inferior a uma dada proporção em relação àquela do país de residência do controlador (90%, 75% etc.). O teste do escopo social serve para verificar se a socie-

<sup>11</sup> Arnold J. Brian. "The Taxation of Controlled Foreign Corporations: an International Comparison". *Canadian Tax Paper* n° 78. Toronto: Canadian Tax Foundation. 1986.

dade exerce um fim comercial legítimo (*business purpose*) ou presta-se apenas como meio de economia de tributos. O terceiro teste é o da cotação em bolsa, para excluir a aplicação das medidas. O teste mais freqüente é o da 'distribuição aceitável', satisfeito quando um percentual preestabelecido de rendimento disponível para distribuição é recebido dentro de um prazo razoável (18 meses, em média). Um outro teste é o da data contábil, à qual as autoridades atribuem um vínculo de participação pelo período de tempo que o sujeito manteve-se vinculado à sociedade. E, por fim, o teste *de minimis*, que não é mais do que um teto mínimo aceitável de distribuições em face do volume de investimentos e dentro de um dado período de tempo.<sup>12</sup>

Comparando-se o modelo existente noutros países com o que prevê o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35, constata-se que, ao pretender tributar o lucro das coligadas e controladas no exterior, deveria o dispositivo ter estabelecido critérios de discriminação, de tal forma que referida determinação incidisse apenas sobre as empresas constituídas com o exclusivo objetivo de escapar à tributação.

Tal o entendimento de Eivany Antonio da Silva<sup>13</sup>:

"A fim de serem plenamente atingidos os objetivos da tributação pelo princípio da universalidade da renda, o Governo deveria propor alteração no CTN, via Lei Complementar, alargando, para alcançar o caso das chamadas 'empresas de papel', o conceito de fato gerador. E mais, a fim de agir com justiça e sem ferir norma constitucional, seguir o que fazem países mais experientes na aplicação do princípio da universalidade da renda, ou seja, submeter, à incidência do imposto de renda, na matriz, já no momento de sua apuração, os resultados das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, que exerçam atividades não operacionais ('off shore') e, somente no momento de sua distribuição, ou disponibilização, os resultados daquelas dependências, quando elas forem operacionais e não meras 'empresas de papel'."

<sup>12</sup> Heleno Tôres. *Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: RT. 2001, pp. 127-128.

<sup>13</sup> Eivany Antônio da Silva. "Imposto sobre a Renda: Teoria e Prática". *Justiça Tributária*. 1999, p. 114.

### III. Artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35 e o Código Tributário Nacional

Constatada a discrepância do dispositivo em análise, em comparação com os modelos que o inspiraram, resta investigar sua compatibilidade com o próprio ordenamento jurídico pátrio. Em especial, deve o referido dispositivo ser confrontado com o artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, em que se pretende escorar.

De início, deve-se indagar se o referido § 2º do artigo 43 pode ser interpretado no sentido de permitir a tributação de lucros auferidos no exterior, ainda que não disponibilizados. O referido parágrafo foi adicionado ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, por meio da Lei Complementar 104/2001, que lhe deu a seguinte redação:

“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. (...)

§ 2º Na hipótese de receita ou 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.”

Na opinião de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, o referido parágrafo teria autorizado à lei ordinária fixar um outro momento para que seja considerado ocorrido fato gerador do imposto de renda em relação à parcela dos lucros das empresas controladora ou coligada domiciliadas no Brasil em relação às receitas ou aos rendimentos obtidos por suas controladas ou coligadas no exterior, independentemente da efetiva aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica (g.n.), argumentando que, caso contrário, o referido parágrafo seria desnecessário e despiendo<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho. “O Lucro de Coligada ou Controlada no Exterior”. *Repertório de Jurisprudência IOB*, nº 7/2002. 1ª quinzena de abril de 2002, caderno 1, pp. 257 a 250 (254).

Não é este o nosso entendimento. Ao contrário, pensamos que o referido § 2º não constitui uma exceção à regra disposta no *caput*; antes, complementa-a para o caso particular.

Por se tratar de aspecto crucial, é bom que a afirmação acima fique bem demonstrada.

Nos termos da Lei Complementar nº 95/2000, que versa sobre as técnicas de redação de leis, um parágrafo introduzido em um artigo legal pode ter a função de complementá-lo ou excepcioná-lo. Cabe ao intérprete investigar, em cada caso, a função do parágrafo:

“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 de parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida; (...).”

Ora, a regra excepcional é aquela que se coloca em lugar da geral: o aplicador da norma decide se aplica ou a regra geral, ou a excepcional, conforme o caso; a regra complementar, por sua vez, se aplica em adição à regra geral.

No caso em análise, vê-se que a aplicação isolada da regra inserida no parágrafo não teria sentido. Fosse o parágrafo uma norma excepcional, então se teriam no dispositivo em análise, dois fatos geradores distintos para o imposto de renda: o (geral) descrito no *caput* e o (excepcional) do parágrafo em comento.

Ocorre que o referido parágrafo não é completo. Ele apenas autoriza que lei defina as condições e o momento em que se dará a disponibilidade da receita ou rendimento oriundos do exterior. Esta disponibilidade, por sua vez, é aquela a que se refere o *caput* do artigo 43.

Fica patente, portanto, que o § 2º do artigo 43 não dispensa o requisito da existência de disponibilidade, para fins de incidência do imposto de renda; apenas delega ao legislador ordinário a competência para definir as condições e o momento em que esta se dará.

No mesmo sentido, a análise de Ricardo Mariz de Oliveira, para quem os dois novos parágrafos não somente não modificam a norma central e principal do art. 43, como também lhe devem obediên-

cia, no sentido de que, ao serem aplicados, não afastam aquela norma, que se impõe sobranceira na compreensão e na aplicação das normas dos dois parágrafos<sup>15</sup>.

### III.1. Disponibilidade econômica ou jurídica - exame da doutrina

Diante da constatação de que o fato gerador do imposto de renda continua a exigir a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, mister o conhecimento do que se compreende em tais conceitos.

Numa primeira aproximação, tal exame exige que se investigue se há diferenças entre a disponibilidade "econômica" e a "jurídica".

Em seu consagrado estudo crítico sobre o artigo 43 do CTN, Brandão Machado<sup>16</sup> estabelece a relação entre renda e direito, sob o argumento de ser o patrimônio de uma pessoa sempre composto de direitos e, por decorrência, qualquer acréscimo, será sempre de direitos. Para esse jurista, se o contribuinte auferir renda ou provento sobre os quais detenha direito de propriedade, esse direito será real; caso o rendimento seja exigível no futuro, o direito será de crédito ou pessoal. E conclui de forma peremptória: "Rendas e proventos, portanto, são sempre objeto de direito real ou pessoal, mas sempre objeto de direito."<sup>17</sup>

Centra Brandão Machado sua crítica ao artigo 43 no emprego, por esse dispositivo, de expressões que, segundo ele, não trazem qualquer definição. Refere-se especificamente à expressão "disponibilidade econômica" ou "jurídica", que poderia ser subtraída do artigo sem qualquer prejuízo para sua compreensão.

É observa argutamente: "Fica difícil explicar uma disponibilidade econômica de acréscimo de direitos. Se o acréscimo é sempre de direitos, não há como conceber que possam estar economicamente disponíveis. Todo acréscimo de direitos (reais ou pessoais, e, portanto, patrimoniais) estará necessariamente disponível, pelo fato singular de que os direitos crescem ao patrimônio."<sup>18</sup>

<sup>15</sup> Ricardo Mariz de Oliveira. "O Conceito de Renda - Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar" (a Questão da Disponibilidade sobre Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior)". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 73, outubro de 2001, pp. 105-115 (106).

<sup>16</sup> Brandão Machado. "Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN". *Estudos sobre o Imposto de Renda; (em Memória de Henry Tilbery)*, Ives Gandra Martins (coord). São Paulo: Resenha Tributária. 1994, p. 114.

<sup>17</sup> Brandão Machado, *op. cit.* (nota 16), p. 114.

<sup>18</sup> Brandão Machado, *op. cit.* (nota 16), p. 115.

A inserção do termo "disponibilidade econômica ou jurídica", atribui Brandão Machado à influência sofrida por Rubens Gomes de Sousa da doutrina alemã que superestima o econômico face ao jurídico.

Marcam indelevelmente o projeto de Rubens Gomes de Sousa as obras de Enno Becker e Dino Jarach, responsáveis pela elaboração dos códigos tributários alemão e o da província de Buenos Aires, respectivamente.

Becker insere no Direito Tributário o conceito de interpretação econômica, pelo qual sobreleva-se o aspecto econômico ao meramente jurídico. Jarach, por sua vez, alinhou-se à teoria de Becker relativa à interpretação econômica da norma tributária advogando a idéia de que "o poder sobre a renda vale mais que minúcias do título"<sup>19</sup>.

É principalmente pela sobreposição da feição econômica do fato tributável ao seu aspecto jurídico, que a influência dos autores citados no parágrafo anterior se fazem sentir na obra de Rubens Gomes de Sousa. Assim, segundo essa concepção, a aplicação da lei tributária se deveria ater aos resultados obtidos pelos negócios praticados pelo contribuinte. Em outras palavras, o fato gerador deveria atribuir maior ênfase à disponibilidade econômica que à jurídica, prevalecendo sobre o seu aspecto formal.

Posteriormente, Gomes de Sousa definiu o fato gerador, de forma mais específica, como sendo a disponibilidade de riqueza nova, em dinheiro ou suscetível de avaliação em dinheiro, proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Esta concepção do fato gerador foi defendida na época da elaboração do projeto, daí a sua aproximação com a atual redação do artigo 43 do CTN.

O fato é que o próprio autor do projeto do Código Tributário Nacional mostrou-se dúbio no uso dessas expressões. No ano de 1970, Rubens Gomes de Sousa estabeleceu<sup>20</sup> a diferença entre as duas figuras, definindo disponibilidade econômica como o rendimento ou o provento realizado, e disponibilidade jurídica como o rendimento ou o provento adquirido, entretanto, ainda não realizado.

Em outra ocasião<sup>21</sup>, ainda naquele mesmo ano, o jurista indicou que a distinção entre os dois termos reside na diferença entre reali-

<sup>19</sup> Brandão Machado, *op. cit.* (nota 16), p. 117.

<sup>20</sup> Rubens Gomes de Sousa. *Imposto de Renda*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária. 1975, p. 70.

<sup>21</sup> Rubens Gomes de Sousa, *op. cit.* (nota 20), pp. 117/118.

zação e separação do rendimento. Nesse sentido, disponibilidade econômica corresponderia à realização de uma riqueza, sendo realização definida como a verificação efetiva ou potencial de um acréscimo de valor patrimonial a que o titular do rendimento tem direito adquirido (ou virá a ter) em razão do título jurídico. No tocante à disponibilidade jurídica, sustentava Gomes de Sousa, refere-se à separação do rendimento, à possibilidade de dele dispor, como a colheita do fruto produzido, mencionando como exemplos os dividendos e os lucros distribuídos por uma empresa.

A distinção entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica tem suscitado caloroso debate na doutrina brasileira, encontrando-se os mais variados entendimentos.

Ricardo Mariz de Oliveira<sup>22</sup> e José Eduardo Soares de Melo<sup>23</sup>, desenvolvem argumentação segundo a qual a disponibilidade jurídica estaria atrelada ao conceito de situações tuteladas legalmente, abrangendo todas as operações pelo Direito previstas e relacionadas ao trabalho e ao capital, tal como os salários, honorários, preços e juros. Por outro lado, disponibilidade econômica designaria, na perspectiva dos citados autores, a disponibilidade não jurídica, ou seja, o acréscimo decorrente de uma situação de fato não prevista pelo Direito como, por exemplo, a renda advinda de atividades ilícitas.

Ainda que respeitáveis, as vozes dos autores não encontram eco. Realmente, para a grande maioria dos estudos dedicados ao tema, a disponibilidade econômica traduziria a efetiva aquisição de renda, o seu efetivo recebimento ou, em palavras mais precisas, a receita realizada. Em contrapartida, a disponibilidade jurídica implica o direito a um crédito, ou seja, uma receita a realizar<sup>24</sup>.

Nesse sentido, os ensinamentos de Bulhões Pedreira, para quem a

“disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual e não

<sup>22</sup> Ricardo Mariz de Oliveira. *Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica*. Procedimento nº 13. Atualização nº 02/95. Assunto: Fato Gerador do Imposto de Renda - Disponibilidade Econômica e Jurídica, pp. 3 a 7.

<sup>23</sup> José Eduardo Soares de Melo. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 11 - *o Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo: Resenha Tributária, co-edição Centro de Estudos de Extensão Tributária. 1986, pp. 298 a 310.

<sup>24</sup> Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel. *IRPJ - Teoria e Prática Jurídica*. São Paulo: Dialética. 1999, p. 28.

efetiva, do poder de dispor de renda. A disponibilidade é virtual quando já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva.”<sup>25</sup>

Também digna de nota, a doutrina de Luciano da Silva Amaro<sup>26</sup>, que se traduz no argumento de não serem disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica conceitos que se possam fracionar, ou seja, não são alternativos. A questão seria, para ele, tipicamente terminológica, e a distinção feita pelo CTN teria o mero fito de justificar a tributação da renda já no momento em que, tendo sido produzida, se incorpore ao patrimônio do titular, seja na forma de dinheiro, bens ou créditos.

A idéia mais difundida e aceita propugna pela distinção entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica, nos seguintes termos: disponibilidade econômica da renda seria

“a posse física e efetiva do numerário que acresce ao patrimônio. Configura-se pelo recebimento financeiro da renda. A disponibilidade jurídica é a posse do direito à renda, representada por um bem ou um crédito líquido e certo, que embora temporariamente não represente a posse física da renda, já se agregou ao patrimônio da pessoa jurídica, sendo esta legalmente capacidade de dispor deste direito.”<sup>27</sup>

Destarte, a diferenciação entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica da renda tem por escopo, no primeiro caso, alcançar os rendimentos que ingressam efetivamente no patrimônio do contribuinte, passando a lhes ser economicamente disponíveis, como também, no segundo caso, de modo potencial, quando a disponibilidade decorre de um título jurídico que atribui o domínio de uma determinada riqueza ao contribuinte, muito embora não possua ele ainda meios para dela dispor em caráter efetivo ou concreto.

Conforme salienta Wagner Balera<sup>28</sup>, tanto a disponibilidade econômica quanto a disponibilidade jurídica da renda são fatos que, embora tributáveis, distinguem-se pela própria atribuição que lhes é

<sup>25</sup> José Luiz Bulhões Pedreira. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec. 1971, p. 28.

<sup>26</sup> Luciano Amaro. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 11 - *o Fato Gerador do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, co-edição Centro de Estudos de Extensão Tributária. 1986, pp. 391-392.

<sup>27</sup> Cf. Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, *op. cit.* (nota 24), p. 29.

<sup>28</sup> Wagner Balera, *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 11 - *o Fato Gerador do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, co-edição Centro de Estudos de Extensão Tributária. 1986, pp. 460-461.

dada pela ordem jurídica, seja em razão do efetivo recebimento de rendimentos (*modus acquirendi*), seja pela obtenção do direito (*titulus acquirendi*) que habilita a aquisição da disponibilidade econômica, ainda que potencialmente. Noutras palavras, a aquisição da disponibilidade econômica traduz-se pelo ingresso físico da renda no patrimônio do contribuinte, ao passo que a aquisição da disponibilidade jurídica implica apenas o ingresso formal dos rendimentos no patrimônio do titular.

Não se pode deixar de mencionar a existência de autores que admitem como aquisição de disponibilidade jurídica o recebimento de contraprestação que, embora não seja monetária, consista em bens de pronta, fácil e certa liquidação ou conversão em dinheiro (“quasi-moeda”). Assim, a rigor, os conceitos de aquisição de disponibilidade jurídica e de aquisição de disponibilidade econômica ficariam intimamente vinculados, na medida em que a primeira dependeria, para caracterizar o fato gerador do tributo, de uma quase subsunção na Segunda<sup>29</sup>.

As diversas visões acima reproduzidas servem para mostrar o quanto é possível divergir acerca das diferenças entre as disponibilidades “econômica” e “jurídica”. Ao mesmo tempo, fica claro que para os autores que encontram diferenças entre os dois conceitos, aparecem eles como complementares de um único gênero: a disponibilidade.

### III.2. A questão fundamental: a disponibilidade

A referência do legislador à disponibilidade “econômica” ou “jurídica” não teve o escopo de escolher duas das diversas espécies de “disponibilidades” existentes. Ao contrário, qualquer que seja o conceito adotado, nenhum autor cogita de uma terceira espécie de “disponibilidade”, além da “econômica” e da “jurídica”. Buscou o legislador, portanto, ao se referir à “disponibilidade econômica ou jurídica” esgotar o gênero “disponibilidade”, à semelhança de outros textos legais, que se referem a “bens móveis ou imóveis”, “corpóreos ou incorpóreos” etc.

Noutras palavras: a “disponibilidade” ou será econômica ou será jurídica. Se não for econômica, será pelo menos jurídica. Se não for

<sup>29</sup> Gilberto Ulhôa Canto. “A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto de Renda.” *Estudos sobre o Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária. 1994, p. 38.

jurídica, será pelo menos econômica. Se não for nem econômica, nem jurídica, não haverá que se falar em “disponibilidade”.

Assim, fica claro que, em lugar de se cogitar da diferenciação entre disponibilidade econômica e jurídica, mais útil é saber o que é disponibilidade.

### III.3. Disponibilidade como medida de capacidade contributiva

Para que se compreenda o conceito de “disponibilidade”, mister compreender que foi ele empregado pelo legislador complementar na definição do tipo referido pelo constituinte na previsão do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Tal premissa é relevante, porque lembra que o legislador complementar faz é dar contornos jurídicos a um fenômeno econômico indicativo de capacidade contributiva<sup>30</sup>.

Deveras, a inclusão do princípio da igualdade entre as limitações constitucionais ao poder de tributar - artigo 150 da Constituição Federal - a par da previsão genérica da isonomia, incluída no artigo 5º do mesmo texto constitucional impõe ao jurista a conclusão de que o nosso constituinte deu especial relevância a este princípio, verdadeiro pilar do Estado de Direito.

Embora bem delineado conceitualmente, o princípio da igualdade traz uma série de dificuldades na sua aplicação prática. Assim, com vistas a operacionalizar a aplicação desse tão complexo princípio, deverão ser obedecidas as seguintes premissas:

- os critérios de discriminação devem ser previstos pela lei;
- fator de discriminação deverá guardar uma relação lógica com a situação que deu origem ao fator de discriminação;
- fim visado pelo fator de discriminação deve ser o de diminuir as desigualdades entre as pessoas<sup>31</sup>;
- o papel desempenhado pela capacidade contributiva, substanciado no artigo 145, § 1º da Constituição Federal, é justamente operacionalizar o princípio da igualdade no campo do direito tributário, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, segundo a sua capacidade de arcar com o ônus tri-

<sup>30</sup> Luís Eduardo Schoueri. “Discriminação de Competências e Competência Residual.” *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Luís E. Schoueri e Fernando A. Zilveti (coords.). São Paulo: Dialética. 1998, pp. 82 a 115.

<sup>31</sup> *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: RT. 1976, pp. 26.

butário. Serve, portanto, como fator de discriminação no campo tributário para mensurar a igualdade ou desigualdade dos contribuintes<sup>32</sup>.

Victor Uckmar define o princípio da igualdade em dois momentos: no primeiro, atribui o jurista conotação "jurídica" ao aludido princípio, sustentando exigir a igualdade regime fiscal idêntico a contribuintes em situação idêntica. Num segundo momento, interpreta Uckmar o princípio da igualdade num sentido "econômico", que implica o dever de contribuir em igual medida, ou seja, a imposição tributária segundo a capacidade contributiva dos indivíduos<sup>33</sup>.

É bastante evidente o caráter instrumental do princípio da capacidade contributiva relativamente ao da igualdade. Será aquele o fator de discriminação entre os sujeitos passivos, para que, assim, seja possível implementar-se o princípio da igualdade na tributação.

A questão seguinte que se coloca é a de saber qual o critério para auferir a capacidade contributiva do sujeito passivo. Ao longo do tempo sofreu o termo "capacidade" as mais diversas interpretações, na busca de um critério justo para a sua aplicação. Vários critérios foram eleitos para mensurar a capacidade de uma pessoa para pagar impostos. No início, considerou-se o capital como parâmetro de capacidade e, posteriormente, atrelou-se o conceito de capacidade à rendimento ou renda<sup>34</sup>.

Hoje é assente na doutrina que o critério para auferir a capacidade contributiva do sujeito passivo é a renda. Seja a renda acumulada, a consumida ou a auferida, será sempre a renda o parâmetro adotado para fins tributários, para que se atenda ao princípio constitucional da capacidade contributiva e, conseqüentemente, ao princípio da igualdade.

Nesse sentido, as palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>35</sup>:

"A definição de 'renda' ou de 'provento', para fins tributários, deve ser determinada livremente pelo legislador, levando em conta, inclusive, a comodidade técnica da arrecadação fiscal, bem como a capacidade contributiva do contribuinte."

<sup>32</sup> José Artur Lima Gonçalves. *Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros. 1993, pp. 64 a 69.

<sup>33</sup> *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: RT. 1976, p. 53.

<sup>34</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes. "O Objeto e o Fato Gerador do Imposto de Renda." *Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)*, Ives Gandra Martins (coord). São Paulo: Resenha Tributária. 1994, p. 65.

<sup>35</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes, *op. cit.* (nota 34), p. 65.

Revela-se bastante útil para o deslinde da questão a distinção entre a capacidade econômica e a capacidade contributiva. A primeira corresponde à "aptidão dos indivíduos de obter riquezas - exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio"<sup>36</sup>. Portanto, será economicamente capaz aquele que disponha de alguma riqueza ou que possa obtê-la. A capacidade contributiva, por seu turno, implica a possibilidade do sujeito passivo pagar impostos.

Ora, se o princípio da capacidade contributiva implica localizar no índice "renda e proventos de qualquer natureza" elemento presuntivo da possibilidade de pagar tributos, fica claro que *haverá disponibilidade quando o contribuinte tiver a possibilidade de pagar o imposto a partir da ocorrência do fato gerador*.

#### III.4. A disponibilidade e a capacidade contributiva

A conclusão acima revela que o artigo 43 do Código Tributário Nacional, ao exigir a existência de disponibilidade, apenas concretiza o princípio da capacidade contributiva. Mais ainda, deixa claro que inócorre o fato gerador do imposto quando a situação descrita hipoteticamente pelo legislador não permitir ao sujeito passivo dispor de recursos para o pagamento do tributo exigido.

Imprescindível, portanto, que se estabeleça a exata conotação de "renda disponível", seja sob o prisma econômico seja sob o jurídico. Obviamente, o que o contribuinte adquire é a renda e não a disponibilidade. O termo disponibilidade, serve, na verdade, apenas para atribuir uma qualidade ao tipo de renda que o contribuinte adquire, qual seja, a *renda disponível* (*i.e.*: que indica a capacidade de seu titular pagar impostos). Deflui dessas considerações ser o fato gerador desse tributo a aquisição de "renda disponível".

É essa, aliás, a conclusão de Luciano Amaro<sup>37</sup>:

"A qualificação da renda (disponível) se completa com a discriminação de que, tanto a disponibilidade *econômica* como a *jurídica* (da renda) prestam-se a aperfeiçoar o modelo legal de incidência: ou seja, tanto realiza a hipótese legal a aquisição de renda *economicamente disponível* como a de renda *juridicamente disponível*."

Outro não é o entendimento de Wagner Balera<sup>38</sup>:

<sup>36</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes, *op. cit.* (nota 34), p. 67.

<sup>37</sup> Luciano Amaro, *op. cit.* (nota 26), p. 387.

<sup>38</sup> Wagner Balera, *op. cit.* (nota 28), p. 462.

“De um ponto de vista jurídico, só existe renda quando esta é disponível segundo as regras definidas pelo ordenamento jurídico.”

Bulhões Pedreira<sup>39</sup> captou bem essa nuance do tributo quando afirmou:

“A designação dessa modalidade de disponibilidade como ‘jurídica’ - embora possa ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força de lei - não é feliz, porque contribui para difundir a idéia errada de que se trata de ‘disponibilidade de direito’ e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do ‘direito de receber’ a renda sem aquisição do ‘poder de dispor’ da renda.”

E arremata, o jurista, em sua obra que se tornou referência ao estudo do imposto de renda, que a disponibilidade da renda corresponde à faculdade de utilizá-la desimpedida e imediatamente (disponibilidade econômica), enquanto que a aquisição do direito de receber a renda (disponibilidade jurídica, na letra do CTN), não implica ainda a aquisição do poder de utilização mas mera faculdade de obtê-la<sup>40</sup>.

Confirmam os mais diversos pretórios nacionais o entendimento acima expendido:

No acórdão proferido em 29.2.1994<sup>41</sup>, na Apelação em Mandado de Segurança nº 95.104, o antigo Tribunal Federal de Recursos, tendo como relator o Ministro Pedro Acioli, conclui-se pela in ocorrência de aquisição de disponibilidade sobre rendimento decorrente da alienação de participação societária mediante pagamento do preço em parcelas ainda não efetivamente recebidas (*Revista do Tribunal Federal de Recursos* nº 116, pp. 291 e seguintes).

O Tribunal Federal Regional da 4ª Região teve ensejo de manifestar-se sobre a matéria. Numa delas, a 1ª Turma, sendo relator o Juiz Ari Pargendler, em acórdão de 6.8.1992<sup>42</sup>, na Remessa “Ex Officio” nº 90.04.05323-9/RS, repeliu a pretensão de ser considerado como disponível em determinado exercício honorário que o contribuinte não chegou a receber, porque no último dia do ano o estabelecimen-

<sup>39</sup> José Luiz Bulhões Pedreira. *Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas*. Vol. 1. São Paulo: Justec. 1979, p. 199.

<sup>40</sup> Cf. Gilberto de Ulhoa Canto, *op. cit.* (nota 29), p. 37.

<sup>41</sup> Cf. Gilberto de Ulhoa Canto, *op. cit.* (nota 29), p. 39.

<sup>42</sup> Cf. Gilberto de Ulhoa Canto, *op. cit.* (nota 29), p. 39.

to bancário ao qual endereçado o alvará não funcionou. No segundo julgado, da 2ª Turma, relator Juiz Teori Albino Zavascki, por acórdão de 9.11.1989, a ementa afirmou, com grande felicidade:

“1 - O pagamento de honorários advocatícios mediante endosso de notas promissórias de emissão de terceiros, não configura fato gerador do imposto de renda, mesmo que a doação tenha sido *pro soluto*.

2 - Disponibilidade econômica é a possibilidade, atual e efetiva, de dispor da renda constituída por moeda ou seu equivalente. Disponibilidade jurídica é a possibilidade, decorrente de adequada instrumentação jurídica, de colocar a renda à efetiva e atual disposição econômica.

É esse sentido, que figura no trecho transcrito em segundo lugar, que me parece ter sido empregado, no CTN, a expressão aquisição de disponibilidade jurídica de renda. Não basta, apenas, que seja adquirido o direito de auferir o rendimento (sua titularidade). É necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a simples tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre apenas com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do que isso, configurada somente quando o seu recebimento em moeda ou quasi-moeda dependa somente do contribuinte.”

O Tribunal Federal de Recursos, apreciando a AC nº 46.904-RJ, da qual foi relator o eminente Ministro Justino Ribeiro, decidiu não haver renda em uma venda a prazo, antes do recebimento do preço. Naquele caso, disse o eminente relator, em seu voto:

“Vê-se que o Código fala em disponibilidade da renda. Ora, mesmo que se possa extrair alcance prático da distinção doutrinária entre a disponibilidade jurídica e econômica, é certo que qualquer delas só se compreende com a possibilidade, que lhes é imanente, da entrega da coisa.”<sup>43</sup>

<sup>43</sup> Hugo de Brito Machado. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 11 - *o Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, Ives Gandra Martins (coord.). São Paulo: Resenha Tributária, co-edição Centro de Estudos de Extensão Universitária. 1986, p. 249.

Corroborando tal entendimento, o Ministro Carlos Velloso, no Acórdão proferido em 28 de novembro de 1995 pelo Supremo Tribunal Federal em face do Recurso Extraordinário nº 177.301/PR, observou que no caso de acionista de sociedade anônima, a distribuição dos lucros depende de deliberação da Assembléia Geral, dessa forma, não há a ocorrência de disponibilidade jurídica pela simples apuração do lucro líquido. Entretanto, no que se refere à sociedade por quotas, deverá ser analisado o contrato social; se este dispuser que haverá a disponibilidade imediata do lucro líquido apurado na data do encerramento do período-base, apenas nesta hipótese haverá a aplicação do disposto no artigo 146, III, "a", da Constituição Federal, no artigo 43 do CTN e no artigo 35 da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

No mesmo sentido, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, o Ministro Marco Aurélio, em voto condutor, sustentou a impossibilidade de se presumir pela disponibilidade de lucro ainda efetivamente não distribuído aos acionistas de pessoa jurídica. Veja-se:

"(...) Pois bem, diante do conceito legal supra, impossível é dizer da aquisição da disponibilidade jurídica pelos acionistas com a simples apuração, e na data respectiva, do lucro líquido pelas pessoas jurídicas. O encerramento do período-base aponta-o, mas o faz relativamente a situação que não extravasa o campo de interesses da própria sociedade. Ocorre, é certo, *uma expectativa*, mas, enquanto simples expectativa, *longe fica de resultar na aquisição da disponibilidade erigida pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional como fato gerador*. Uma coisa é a incidência do imposto de renda sobre o citado lucro e, portanto, a obrigação tributária da própria pessoa jurídica. Algó diverso é a situação dos sócios, no que não passam, com a simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base, a ter a disponibilidade reveladora do fato gerador. Imagine-se, apenas para exemplificar, quadro em que a assembléia de acionistas, respeitado o percentual alusivo aos dividendos obrigatórios, resolva promover investimentos. *Descabe, na hipótese, partir para o campo da presunção, equiparando a apuração do lucro líquido à distribuição deste, ou mesmo, à aquisição da disponibilidade pelos sócios*. É que o recurso a tal método normativo - da presunção

legal - pressupõe harmonia com os princípios norteadores do direito, especialmente do direito constitucional e, mais do que isso, também com os princípios lógicos da identidade, não-contradição e do terceiro excluído. *Os lucros apurados em balanço de pessoa jurídica integram o patrimônio desta e não dos sócios, já que estes, considerados isoladamente, deles não dispõem quer sob o ângulo econômico, quer, até mesmo, sob o jurídico.*"

O referido precedente também foi lembrado por José Artur Lima Gonçalves, o qual, examinando o mesmo dispositivo legal ora estudado, conclui que *o Supremo Tribunal Federal, em sessão Plenária, rechaçou tentativa anterior, decretando a sua inconstitucionalidade, em tudo e por tudo idêntica à desastrada iniciativa contida na Medida Provisória nº 2.158-34/01*<sup>44</sup>.

Concluindo, a disponibilidade da renda é um atributo imprescindível à válida incidência do imposto de renda.

Com efeito, já ficou demonstrado acima que o referido parágrafo apenas *complementa*, não excepciona a definição do fato gerador do imposto, contida no *caput* do mesmo dispositivo. Assim, pode a lei, apenas, definir *condições* e o *momento* em que se dará a disponibilidade; não pode, outrossim, abrir mão desta que, como se mostrou, decorre do próprio mandamento constitucional da capacidade contributiva.

Ora, é notório que o texto legal em análise *ultrapassa* o ditame do legislador complementar, ao considerar "disponibilizados" lucros apurados no balanço, independentemente de qualquer outra consideração.

Efetivamente, se por disponibilidade se entende a possibilidade de o contribuinte lançar mão dos recursos para pagar o imposto, a mera existência de lucros no balanço não é, necessariamente, momento adequado para se considerar aquela ocorrida.

No que tange especificamente ao momento em que se pode julgar ocorrido o fato gerador do imposto de renda sobre lucros auferidos por coligadas ou controladas, importa repetir o precedente acima citado, da lavra do Supremo Tribunal Federal, por ocasião da exigência do Imposto sobre o Lucro Líquido - ILL - exigido antes que se desse a distribuição dos rendimentos.

<sup>44</sup> José Artur Lima Gonçalves. "Imposto sobre a Renda - Resultados Auferidos no Exterior por Filiais, Sucursais, Controladas e Coligadas". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 74, novembro de 2001, pp. 70-81 (81).

Naquela ocasião, assim decidiu o Pretório Excelso:

“Imposto de Renda - Retenção na Fonte - Sócio Cotista. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data de encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.

Imposto de Renda - Retenção na Fonte - Acionista. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade ‘desconto na fonte’, relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período base, de lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.”

(RE - 172.058-1-SC - Pleno - votação unânime - transcrição parcial da ementa)

Não é difícil o transplante do raciocínio adotado pelo Pretório ao caso ora examinado, implicando a conclusão de que - malgrado a intenção do legislador federal - os lucros auferidos por controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior não podem ser acrescidos ao lucro real da sócia brasileira, enquanto não forem efetivamente colocados à sua disposição.

Assim, conclui-se que, do ponto de vista do sistema tributário brasileiro, a constitucionalidade do referido artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 fica condicionada à existência de disponibilidade, na data do balanço no qual sejam apurados os lucros de controladas ou coligadas no exterior. Se, no caso concreto, tiver o sócio, já naquela data, disponibilidade sobre os lucros auferidos (*i.e.*, se puder lançar mão deles para o pagamento de tributo), então válida será a tributação. Inexistindo tal disponibilidade (por exemplo, porque esta depende de uma efetiva distribuição, a ser decidida por Assembléia, ou porque a empresa possui prejuízos acumulados em monta suficiente para tornar impossível a distribuição de lucros), então também inconstitucional será a exigência do imposto.

#### IV. A Questão dos Paraísos Fiscais

Diante da conclusão acima exposta, parece imperativo que se esclareçam os limites do raciocínio. Baseou-se ele no fato de que a norma do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, diferentemente de suas congêneres internacionais, tem um espectro muito amplo, atingindo situações em que o investidor brasileiro não tem qualquer disponibilidade sobre os recursos no exterior. Não se pode, entretanto, ignorar que há casos em que o investidor tem plena possibilidade de alcançar aqueles recursos, apenas deixando de os “disponibilizar” como forma de planejamento tributário (*tax deferral*). Como lembra Hermes Marcelo Huck, acerca da desconfiança, da parte das autoridades fiscais de diversos Estados, da utilização de paraísos fiscais, *seria ingenuidade ou má-fe afirmar não haver fundamento para tal desconfiança, pois os refúgios fiscais também se prestam à elaboração de sistemas evasivos fraudulentos*<sup>45</sup>.

Ora, nossa conclusão condiciona-se à efetiva inexistência de disponibilidade, *i.e.*, ao fato de o contribuinte não possuir, na data do balanço, condições de lançar mão dos recursos para o pagamento do imposto.

No caso do emprego de paraísos fiscais, *i.e.*, configurando-se hipótese em que o contribuinte, valendo-se de artifício, tornasse indisponíveis os recursos, então outra seria a conclusão, já que então - e apenas em tal caso - não poderia o contribuinte alegar falta de capacidade contributiva que ele mesmo motivou.

Noutras palavras: caso o dispositivo em análise seja aplicado a um caso em que o contribuinte, tendo pleno acesso aos recursos financeiros, deixe de os “disponibilizar”, então a tributação não ofenderá o princípio da capacidade contributiva - e neste sentido atenderia ao conceito constitucional de renda - ao alcançar renda disponível ao contribuinte o qual a mantém inacessível. Afinal, só mantém inacessível aquele que tem a disponibilidade do recurso (e valendo-se da disponibilidade o torna inacessível).

Mais uma vez, ressalta-se, entretanto, que quando a indisponibilidade é conseqüência do regime legal (ou estatutário) em que se insere a controlada ou coligada no exterior, então impossível a tributação enquanto inacessíveis os recursos ao contribuinte.

<sup>45</sup> Hermes Marcelo Huck. *Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva. 1997, p. 258.

Fica clara, assim, a pedra-de-toque para a diferenciação proposta: no caso de investimentos CFC (paraísos fiscais, tipicamente), basta o contribuinte manifestar sua vontade para ter acesso aos recursos financeiros (sem restrições); neste sentido, estão eles, sempre, à sua disposição, já que inexistem, no país de investimento, uma estrutura empresarial, mas mera "caixa postal", onde um representante providenciará o emprego dos recursos segundo a ordem do investidor.

Em caso inverso, entretanto, *i.e.*, na efetiva existência empresarial de suas controladas e coligadas no exterior, os lucros por estas auferidos não são disponibilizados à primeira, senão após uma distribuição de lucros, observadas as restrições legais e estatutárias locais, principalmente de ordem tributária, societária e trabalhista. Ainda que o contribuinte detenha posição de controle, seu acesso aos recursos dependerá de fatores locais, dentre os quais contarão os interesses dos minoritários, dos administradores e empregados, obrigatoriedade de constituição de reservas ou absorção de prejuízos etc.

## Do Caráter Provisório das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

*Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP. Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia, onde leciona como Professor Adjunto nos Cursos de Mestrado e de Graduação. Juiz Federal na Bahia.*

### 1. Delimitação do Tema

As contribuições de intervenção no domínio econômico continuam a despertar o interesse fiscal da União, bem como dos Estados e Municípios, que postulam a repartição das receitas oriundas da arrecadação deste tributo. De outro lado, tanto a doutrina quanto a jurisprudência têm se preocupado em descrever limites implícitos no ordenamento constitucional à criação deste tipo de exação.

Em estudo anterior, já tivemos a oportunidade de nos manifestar sobre esse tema, ocasião em que tentamos lançar idéias para a construção de um modelo teórico acerca deste instituto.

No presente trabalho pretendemos examinar o problema do necessário caráter provisório das contribuições em epígrafe, a fim de tentar fomentar a discussão sobre mais um obstáculo constitucional à atuação da União no domínio econômico, o qual se projeta diretamente para o campo das contribuições interventivas, visto que estas têm por pressuposto a existência da intervenção estatal na ordem econômica.

O tema é relativamente novo na doutrina do direito tributário. O que se pretende aqui é apenas estimular o debate sobre uma questão extremamente importante, muitas vezes desprezada pelo legislador e pelos órgãos encarregados da fiscalização da validade da instituição do tributo em pauta.

### 2. Pressuposto Constitucional das Contribuições Interventivas

O pressuposto constitucional (CF, art. 149) das contribuições interventivas - atualmente conhecidas com a sigla Cide - é a existência de determinada atividade material, ou jurídica, desenvolvida pelo

