

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

142

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de *Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JULHO - 2007)



André Carneiro
é o autor da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Fernando Netto Boiteux - As sociedades seguradoras e a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98

I - As recentes decisões do Supremo Tribunal Federal. II - A cobertura dos riscos e a atividade das seguradoras. III - A finalidade lucrativa das sociedades seguradoras. IV - As seguradoras e a atividade empresarial. V - O conceito jurídico de receita. VI - Conclusão. 7

Gabriel Lacerda Troianelli - ISS e serviços prestados por agentes da propriedade industrial

1. Introdução. 2. O subitem 10.03 da atual lista de serviços. 3. O subitem 17.01 da atual lista de serviços. 4. O item 17 e a questão dos "congêneres". 5. Conclusão. 17

Joel Gonçalves de Lima Junior - A Lei Complementar 118 e as demandas ajuizadas após 9 de junho de 2005: uma releitura da decisão do Superior Tribunal de Justiça

1. Introdução. 2. Equacionamento da questão. 3. A decisão de abril daquele ano. 4. Lei tributária no tempo e o Código Tributário. 5. Repensando a retroatividade e o direito adquirido. 6. A impossibilidade de adotar-se exegese que leve ao absurdo. 7. Última consideração. 8. Conclusão. 24

Luís Eduardo Schoueri - Transparência fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35

1. Introdução. 2. A ADIn 2.588-1 - situação atual. 3. A proporcionalidade: questão a ser enfrentada. 4. Conclusão. 39

Paulo Roberto Lyrio Pimenta - Controle jurisdicional sobre as receitas das contribuições especiais

1. Introdução. 2. O modelo normativo-constitucional das contribuições especiais. 3. A vinculação das receitas das contribuições. 4. Regramento constitucional da vinculação. 5. Possibilidade de descumprimento dos mandamentos constitucionais. 6. Possibilidade de controle jurisdicional da destinação das receitas das contribuições. 7. Remédios jurídicos idôneos à impugnação do desvio das receitas das contribuições. 8. Tipos de tutela cabíveis. 9. Questões processuais relativas ao tema. 10. Conclusões. 51

Rodrigo Caramori Petry - A contribuição previdenciária sobre a "folha de salários" e sua substituição por incidências adicionais sobre as receitas das atividades rurais

1. Introdução. 2. Aspectos críticos das incidências adicionais sobre as receitas das pessoas envolvidas com atividades rurais. 3. As inconstitucionalidades que maculam a maior parte das incidências tributárias adicionais sobre a receita das atividades rurais. 62

Sergio André Rocha - Duração razoável do processo administrativo fiscal

1. Introdução. 2. Duração razoável do processo: direito, princípio ou ambos? 3. Conteúdo do princípio da duração razoável do processo. 4. Duração razoável do processo e impossibilidade material de um processo sem dilações indevidas: os direitos e seu custo. 5. Duração razoável e processo administrativo fiscal. 6. Instrumentos para a garantia da duração razoável do processo administrativo fiscal. 7. Conclusão. 74

Pareceres

Ives Gandra da Silva Martins - Operadoras de turismo: fretamentos e serviços prestados a terceiros no exterior, reservas de hotéis - hipóteses não contempladas por via impositiva

Consulta. Resposta. 87

norma que reduz prazo de prescrição, cumpre observar, na sua aplicação, a regra clássica de direito intertemporal, afirmada na doutrina e na jurisprudência em situações dessa natureza: o termo inicial do novo prazo será o da data da vigência da lei que o estabelece”.

Portanto, se for para aplicar a Lei Complementar 118 aos fatos pretéritos, o prazo reduzido de 5 anos deverá ser contado a partir da vigência da lei novel. Não é, pelas razões expostas acima, a solução mais adequada ao caso em tela, mas como essa solução preserva a *ratio* dos artigos 105 e 106 do Código Tributário, atende ao postulado da segurança jurídica.

7. Última Consideração

No mais, não se pode perder de mira que o voto-vista do Ministro Teori Albino Zavascki nos indigitados embargos de divergência propunha a afetação da questão ao Plenário (artigo 97 da Constituição Federal) por entender que o artigo 4º da Lei Complementar viola, além do direito adquirido, o cânone constitucional da separação de Poderes (artigo 2º da Carta Política de 1988). Como a questão de ordem não foi acolhida, evidentemente que tais questões constitucionais não foram decididas no Superior Tribunal de Justiça, que se resumiu a deixar de aplicar a Lei Complementar por contrariedade ao artigo 106 do Código Tributário.

Certamente que tais debates de ordem constitucional deverão ser retomados perante o Pretório Excelso.

8. Conclusão

Por tais razões é que se pode concluir: (i) dizer que a Lei Complementar não se aplica às demandas aforadas antes de 9 de junho de 2005 não é o mesmo que dizer que se aplicará às causas distribuídas após esta data; (ii) ter-se-á que perquirir se a demanda ajuizada após 9 de junho de 2005 refere-se a *fato demandado* anterior ou posterior à vigência da Lei Complementar 118; (iii) se o *fato demandado* (pagamento indevido) tiver ocorrido antes da vigência da lei novel, ela não se aplica em razão dos artigos 105 e 106 do Código Tributário, além do artigo 6º, parágrafo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil e o artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal; (iv) não há amparo legal para dizer que o divisor de águas seria a data da distribuição da causa, ao invés da data do *fato demandado*; (v) a discussão não foi esgotada naquele precedente de abril de 2005 da Col. 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, porquanto o caso concreto sequer era de demanda aforada após a vigência da Lei Complementar; (vi) a referência de passagem à possibilidade da Lei Complementar 118 vir a ser aplicada às causas ajuizadas após 9 de junho de 2005 constituiu nítido *obiter dictum* e, ademais, quanto à questão de ordem, e não na solução do mérito dos embargos de divergência.

Transparência Fiscal Internacional, Proporcionalidade e Disponibilidade: Considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35

Luís Eduardo Schoueri

1. Introdução

O tema da transparência fiscal confunde-se, no Brasil, com a própria adoção do padrão de tributação do lucro auferido por pessoas jurídicas brasileiras no exterior (“word wide taxation”). Já a pioneira Lei nº 9.249/95 pretendeu tributar os lucros e rendimentos decorrentes de participações societárias no exterior (controladas e coligadas) na data do balanço em que fossem ali apurados, independentemente de sua disponibilização sob qualquer forma. A medida foi unisonamente criticada pela doutrina, em face da violação ao disposto no Código Tributário Nacional, o que levou à edição, dois anos depois, da Lei nº 9.532/97, que expressamente condicionou a tributação à sua efetiva disponibilização. Após mudança promovida no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001, o Governo Federal entendeu que o obstáculo à tributação de lucros não distribuídos teria sido afastado, editando o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 que, em síntese, retomava a tributação em bases globais nos moldes de sua pioneira introdução, *i.e.*, independentemente de qualquer disponibilização.

Já tive a oportunidade de examinar este assunto¹, do ponto de vista de sua contrariedade ao Código Tributário Nacional, quando sustentei que a alteração promovida no art. 43 do referido texto não implicou a possibilidade de o legislador tributar lucros ainda não disponibilizados; a liberdade do legislador federal cinge-se, a meu ver, à determinação do exato momento e das condições em que se consideram disponibilizados os lucros no exterior. Ou seja: não pode o legislador declarar disponibilizados lucros que não o foram; apenas lhe cabe apresentar critérios seguros para que se



Luís Eduardo Schoueri é Professor Titular de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Professor do Curso de Pós-graduação stricto sensu da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie e Advogado em São Paulo.

¹ Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - Volume 7º*, São Paulo, Dialética, 2003, pp. 303-330. Já apresentara entendimento semelhante quando da vigência da Lei nº 9.249/95, conforme expresso em parecer que proferi à época: “Acordos de Tributação e Lei Interna - Efeitos da Lei nº 9.249/95”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 17, 1997, pp. 91-127.

constate esta disponibilização. O mesmo entendimento tem sido adotado pelos diversos autores que se debruçaram sobre a matéria².

Ainda naquele estudo, citei precedente do Supremo Tribunal Federal (RE 172.058/SC, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ de 13.10.95), em que se firmava o entendimento acerca da inconstitucionalidade da tributação dos lucros não distribuídos. Finalmente, debrucei-me sobre a questão dos acordos de bitributação, mostrando que a tributação de lucros que não assumem a forma de dividendos (na aceção dos acordos: valores *pagos* a acionistas) contraria seu texto.

Após a publicação daqueles estudos, novas contribuições vêm sendo trazidas pela doutrina e, mais recentemente, com a divulgação dos primeiros votos proferidos no âmbito da ADIn 2.588-1, vejo ser importante apontar alguns problemas em alguns votos já proferidos, bem como aduzir argumentos que não haviam sido analisados em meus estudos anteriores.

2. A ADIn 2.588-1 - Situação Atual

Encontra-se em julgamento a ADIn supra-referida, promovida pela Confederação Nacional da Indústria, por meio da qual se pleiteia a declaração de inconstitucionalidade do referido art. 74. Até o momento, foram divulgados os votos dos Ministros Ellen Gracie, Nelson Jobim e Marco Aurélio. O julgamento foi suspenso por pedido de vista do Ministro Ricardo Lewandowski.

2.1. O voto da Ministra Ellen Gracie

Na qualidade de relatora, a Ministra Ellen Gracie posicionou-se pelo provimento parcial do pedido, entendendo ser inconstitucional a tributação de lucros auferidos por meio de meras coligadas, nada obstando, a seu ver, que lucros de controladas fossem tributados mesmo antes da formalização de sua distribuição.

Não é difícil, a partir desse ponto, acompanhar o raciocínio, já que segue de perto o já citado precedente do próprio Supremo Tribunal Federal, quando se pretendeu instituir um Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), incidente sobre lucros dos sócios e acionistas, ainda que não distribuídos. Naquela ocasião, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento - seguido no voto ora examinado - de que não é possível a tributação de lucros antes que seja adquirida a disponibilidade. Tratando-se, na época, de lucros auferidos por pessoas jurídicas brasileiras, o arresto em referência adotou como critério para a sua decisão a existência, ou não, de direito, por parte dos sócios ou acionistas, sobre os dividendos. Nesse sentido, houve por bem aquele primeiro acórdão entender que, no caso de sociedades anônimas, não haveria de se falar em disponibilidade da parte dos acionistas, antes que houvesse uma Assem-

bléia Geral, que aprovasse as contas do exercício e deliberasse sobre a destinação dos lucros. Nas demais sociedades, haveria que se examinar, caso a caso, se a mera constatação de lucros no balanço da sociedade geraria um direito de crédito por parte dos sócios, independentemente de qualquer ato formal. Nos termos da decisão, "o resultado de uma empresa ainda não distribuído a seus acionistas ou cotistas não constitui disponibilidade, não legitimando a cobrança de imposto de renda, salvo em casos como o da firma em nome individual, subsidiária integral ou sociedade de cotas em que haja, no contrato social, previsão de distribuição obrigatória de resultados". Vale notar que, no precedente citado, de nada valeram alegações de que os acionistas controladores poderiam, a qualquer tempo, realizar uma assembléia: sendo esta um requisito legal para a disponibilização, sua falta acarretaria impossibilidade da tributação.

No caso presente, a Ministra Ellen Gracie não se afastou do precedente no que se refere à necessidade de disponibilização. Ao contrário, afirma em seu voto:

"... o parágrafo segundo do art. 43 não deu carta branca ao legislador ordinário para estabelecer um fato gerador diferente daquele estampado no *caput* do artigo. A lei ordinária, ao estabelecer as condições e o momento da disponibilidade da receita ou do rendimento oriundo do exterior, obviamente não pode fixar hipóteses em que não haja efetiva disponibilidade econômica ou jurídica, sob pena de ferir a regra geral disposta no *caput* do art. 43 do Código Tributário Nacional, que prevê como fato gerador do imposto de renda a aquisição dessa disponibilidade."

Assim, não discordou, em essência, o voto da Ministra Ellen Gracie do que já dizia a doutrina e a jurisprudência. A razão de sua divergência foi não ter dado a mesma ênfase aos aspectos formais (existência ou não de assembléia), concentrando seu critério de *discrimen* a partir do controle:

"A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil. Em consequência, a apuração de tais lucros caracteriza aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda."

Caso este entendimento venha a prevalecer, não se pode deixar de apontar as consequências para a própria disciplina do imposto de renda, já que o requisito da disponibilidade passaria a ser entendido como mera potencialidade, independentemente de efetivo ingresso de direito no patrimônio do contribuinte.

Esta questão merece ser melhor examinada. Embora muito se tenha discutido na doutrina acerca da diferenciação entre disponibilidade econômica e jurídica - expressões utilizadas no art. 43 do CTN para a definição do fato gerador do imposto de renda -, muito pouco se questionou acerca da necessidade de haver uma "aquisição de disponibilidade", a teor do mesmo art. 43. Nesse sentido, é necessário que a renda ou o provento de qualquer natureza tenham sua disponibilidade adquirida pelo contribuinte. "Adquirida", por sua vez, será a renda ou o provento de qualquer natureza, quando tenha ingressado em seu patrimônio, *i.e.*, quando já seja da titularidade do contribuinte.

Aí, então, reside o principal problema no critério adotado pela d. Ministra Ellen Gracie: como dizer que o contribuinte brasileiro adquiriu algum direito sobre os

² Cf. Ricardo Mariz de Oliveira, "O Conceito de Renda: Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a Questão da Disponibilidade sobre Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior)", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 73, 2001, pp. 105-115; do mesmo autor, "Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior e Aspectos de Elisão e Evasão Fiscal no Direito Brasileiro e no Internacional", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 102, 2004, pp. 95-122; João Francisco Bianco, *Transparência Fiscal Internacional no Direito Tributário Brasileiro: Controlled Foreign Companies*. Tese de Doutorado em Direito Econômico e Financeiro. São Paulo: USP, 2006; Sacha Calmon Navarro Coelho, "Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de Lucros Auferidos por Empresas Controladas ou Coligadas no Exterior - Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 130, 2006, pp. 135-149.

lucros de sua controlada, no exterior, antes de sua disponibilização? De imediato, poderíamos concluir que o direito não surge naquele momento (ou melhor: não surge necessariamente naquele momento, já que esse tema dependerá da legislação societária do país onde estiver a controlada). A tal conclusão, poder-se-ia obstar que, embora não tenha surgido um direito ao dividendo, propriamente dito, a existência do lucro trouxe, no mínimo, uma expectativa de que dividendos apontados no balanço venham a ser disponibilizados, na primeira oportunidade. Esta, por sua vez, ficará no exclusivo arbítrio do controlador, o qual, portanto, já tem um novo direito: o direito de deliberar, em assembleia futura, a distribuição de lucros.

Mas surge a questão: o direito de deliberar uma distribuição de lucros é uma disponibilidade de renda ou de proventos de qualquer natureza? Penso que não. Valho-me, aqui, da clássica divisão de Pontes de Miranda³, que distingue os direitos pessoais, reais, potestativos e de crédito. Enquanto direitos reais e de créditos são evidentemente patrimoniais, o mesmo não se pode dizer dos direitos pessoais e formativos ou potestativos. A última categoria compõe, na verdade, o patrimônio, mas não se confundindo com o direito que dali surgirá. Assim, o direito do controlador, antes da Assembleia, não é ao dividendo: ele não tem, propriamente, um direito de crédito sobre a empresa; tem, sim, o direito de, por meio de seu voto, criar o referido direito de crédito. Basta considerar que, se por qualquer razão não se fizer presente na data da Assembleia, sua posição de controlador não será motivo suficiente para que lhe surja o direito de crédito, se os acionistas presentes deliberarem de modo diverso. O direito formativo é, por sua essência, efêmero, decaindo se não exercido a tempo e de forma adequada. Tem, por certo, algum valor (e por isso compõe o patrimônio), mas de modo algum corresponde ao direito de crédito.

A natureza desse direito do controlador - direito potestativo - desmente, aliás, o argumento da ilustrada Ministra, já que, no mesmo voto, dava ela por pacificada a conceituação de "disponibilidade jurídica":

"... o Plenário desta Corte, abalizado pela opinião de diversos doutrinadores, sedimentou o entendimento de que a aquisição da disponibilidade econômica de renda consiste na percepção efetiva, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada), ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo".

Registro que não aceita tal diferenciação, já que, dentre outros motivos, acaba por confundir a "disponibilidade econômica" com a "disponibilidade financeira". Não é esta, entretanto, a ocasião para maior aprofundamento sobre o assunto.

O que importa é notar que a própria Ministra Ellen Gracie condicionou a "disponibilidade jurídica" à existência de um direito de crédito, consubstanciado em título hábil para recebê-lo.

Ora, é exatamente esse direito de crédito que não existe, mesmo para a controladora, no caso de sociedades constituídas em jurisdições que, a exemplo do Brasil, confirmam à Assembleia Geral o poder de deliberar sobre os lucros do exercício. Como já afirmei, nem mesmo o controlador tem direito sobre os lucros da empresa, antes daquele ato formal.

Apenas para que se evidencie a inexistência de crédito, basta considerar a hipótese de a controlada se situar em jurisdição que - como a nossa - imponha, por força de lei, a destinação de parte dos lucros à formação de reservas (a reserva legal). No Brasil, o mandamento se extrai do art. 193 da Lei nº 6.404/76:

"Art. 193. Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social."

Está aí o exemplo, a revelar que nem mesmo o legislador societário brasileiro desconhece a diferença entre os lucros apurados numa empresa e aqueles efetivamente à disposição dos sócios. Que dizer, ademais, dos casos de reservas estatutárias e das participações de empregados e administradores? Ou, ainda mais gritante, como ficará a situação da empresa que apurar um lucro num balanço (pretensamente tributável à luz do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35), mas tal lucro seja absorvido por prejuízos apurados pela própria empresa em exercícios anteriores? Não se tem notícia de qualquer sistema legal que coloque à disposição dos sócios/acionistas os lucros do exercício, quando a sociedade acumule prejuízos contábeis. No Brasil, o mandamento vem no art. 189 da Lei nº 6.404/76:

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

É a própria Ministra Ellen Gracie que, tratando das coligadas, reconhece a necessidade de disponibilização dos lucros, para que haja a incidência tributária:

"Não havendo posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior, não se pode falar em disponibilidade, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros para a coligada aqui localizada ou, pelo menos, antes da deliberação que se faça no âmbito dos órgãos diretores sobre a destinação dos lucros do exercício."

Ora, se a disponibilização é reconhecida como mandatária, não há que se falar em tributação pelo imposto de renda na ausência daquela.

Em síntese, verifica-se que a Ministra Ellen Gracie acerta, quando reconhece que o Código Tributário Nacional impõe efetiva disponibilização dos recursos para que haja a tributação, mesmo se provenientes do exterior. Neste sentido, o parágrafo 2º não constitui exceção ao *caput* do art. 43 daquele Código. Entretanto, ao equiparar à disponibilização a mera existência de lucros evidenciados em fechamento de resultado de exercício, o voto acaba por entender existente um direito de crédito em que, na verdade, há apenas direito ao exercício de voto.

2.2. O voto do Ministro Nelson Jobim

O voto do Ministro Nelson Jobim, decidindo pela constitucionalidade do referido dispositivo, não acatou a diferenciação acima entre as controladas e as coligadas: num e noutro caso pareceu ao julgador existir disponibilidade para a investidora.

Para chegar a tal conclusão, o Ministro tomou em conta a legislação societária, que impõe, no caso de investimentos relevantes, o emprego do método da equivalência patrimonial, por meio do qual se reconhecem, anualmente, os resultados positivos e negativos obtidos por controladas e coligadas, independentemente de qualquer distribuição. Ocorrendo resultado positivo, a investidora deve imediatamente

³ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado - Parte Geral*, volume 5, Rio de Janeiro: Borsari, 1955.

reconhecer, na sua conta contábil de investimento, aquele montante, apontando como contrapartida um resultado em suas próprias demonstrações financeiras. Do fato de que a investidora reconhece aquele resultado imediatamente, pareceu ao Ministro Jobim decorrer que já não haveria como se negar que esta apontava um acréscimo patrimonial seu, ou seja, uma renda sua, disponível inclusive para distribuição a seus acionistas.

Embora o Ministro Jobim acerte ao indicar a obrigatoriedade, para efeitos societários, de a investidora reconhecer em suas demonstrações financeiras o resultado da equivalência patrimonial em investimentos relevantes, tal assertiva não pode justificar que se reconheçam lucros tributáveis para a investidora, independentemente de qualquer disponibilização.

Para que se compreenda este ponto, é necessária uma breve digressão sobre a função da equivalência patrimonial nas demonstrações financeiras, quando se evidenciará que aquela não corresponde a qualquer forma de disponibilidade.

Com efeito, por meio das demonstrações financeiras, procura-se obter um levantamento da situação patrimonial da empresa em um certo momento. O balanço é, por sua própria natureza, estático, visto que datado. A realidade da empresa, por sua vez, é dinâmica. Assim como a fotografia exige certos cuidados para captar com exatidão a imagem de um corpo em movimento, do mesmo modo a contabilidade se vale de alguns recursos para reproduzir, num aspecto estático, uma realidade em constante mutação.

É neste contexto que surge a equivalência patrimonial: dado que recursos investidos em coligadas e controladas produzem recursos que só serão disponibilizados em momento futuro, a técnica contábil vale-se da equivalência patrimonial para tentar alocar, no tempo de sua gestação, um resultado que apenas será disponível no futuro.

É justamente nesse ponto que falha o raciocínio do Ministro Jobim: do ponto de vista da técnica contábil, é importante que se revele um rendimento no momento em que foi gerado, mesmo que não seja disponibilizado sob qualquer forma; o imposto de renda, por outro lado, não pode prescindir da disponibilidade, à luz do mandamento do art. 43 do Código Tributário Nacional.

A tal constatação, poder-se-ia argumentar que, embora não exista a chamada "disponibilidade econômica", antes da distribuição, a equivalência patrimonial revelaria a "disponibilidade jurídica", que se confundiria com o "regime de competência" contábil. Veja-se no voto:

"Não há espera de eventual distribuição desses lucros, uma vez que tal providência se torna irrelevante para se verificar o real crescimento do lucro líquido da brasileira.

O regime contábil é o de competência e não de caixa."

Esta confusão entre "disponibilidade jurídica" e "regime de competência", entretanto, não pode prosperar: o regime de competência não implica qualquer disponibilidade, econômica ou jurídica, em si mesma. Por exemplo, se um título não endossável vence juros semestrais, deve o credor, pelo regime de competência, reconhecer, a cada um dos 180 dias, uma parcela proporcional dos juros, como receita do respectivo período. É isso o que determina o princípio da competência; entretanto, até que vença o título, não tem o credor qualquer disponibilidade, econômica

ou jurídica, sobre os referidos juros. Apenas no vencimento é que ele poderá fazer valer sua pretensão; apenas a partir daí é que ele terá adquirido disponibilidade sobre os juros (ainda que não os receba imediatamente).

Na verdade, ao se pretender tributar o resultado de equivalência patrimonial, deixa-se de lado o fato de que o referido método é técnica de que se vale a contabilidade para retratar o resultado econômico do grupo empresarial, independentemente das diversas personalidades jurídicas que o compõem.

Este ponto não deve ser deixado de lado: embora a legislação societária disponha de técnicas próprias para consolidar os resultados de um grupo econômico - e a equivalência patrimonial é uma dessas técnicas, ao lado da própria consolidação dos resultados contábeis -, o Direito não pode deixar de lado o princípio da independência das pessoas jurídicas.

Tributar o resultado da equivalência patrimonial, independentemente de qualquer distribuição de resultados, implica não dar qualquer relevância jurídica à personalidade jurídica da sociedade por meio da qual os resultados foram auferidos. Ora, se tal personalidade jurídica é conferida por ordenamento estrangeiro, que a protege e garante a integralidade de seu patrimônio, inclusive lucros não distribuídos, não há como o legislador nacional pretender tributar tais lucros. Entender de outro modo é admitir que o legislador nacional não precisa respeitar o direito de outro país, quando regula sociedades ali constituídas. Seria uma interferência indevida no sistema jurídico alheio.

A tal argumento poder-se-ia contrapor que cada país é soberano para definir a base de sua tributação, não precisando o Brasil, daí, reconhecer a personalidade jurídica da empresa estrangeira.

O raciocínio cai por terra, entretanto, quando se vê que o legislador complementar brasileiro, justamente na delimitação do exercício do direito de tributar, houve por bem limitar a exigência do imposto de renda aos casos em que houvesse disponibilidade da renda ou dos proventos. Ora, se o legislador ordinário pudesse considerar disponibilizados, para efeito do imposto de renda, o que o direito privado não considerasse disponível, então tornar-se-ia fácil a burla aos limites impostos pela lei complementar. Já não mais teria sentido o Código Tributário Nacional definir o fato gerador do imposto de renda, se o legislador ordinário pudesse chamar de renda o que bem entendesse ou, o que dá no mesmo, se o legislador ordinário pudesse chamar de disponível o que quisesse. Num e noutro caso, teríamos clara burla, ao arripio do art. 110 do Código Tributário Nacional. Assim é que cabe ao legislador tributário respeitar o direito privado, quando este trata da disponibilidade de recursos. Se o direito privado reconhece personalidades jurídicas e apresenta requisitos para que uma pessoa jurídica torne seus lucros disponíveis a seus sócios e acionistas, tais requisitos se apresentam igualmente válidos para a apuração do imposto de renda.

Como, então, explicar que o próprio direito societário permita a distribuição de lucros reconhecidos pelo método da equivalência patrimonial?

Ora, a resposta se extrai do art. 197 da Lei nº 6.404/76, que, justamente, reconhece que o resultado da equivalência patrimonial *não constitui lucro realizado*, admitindo que tal valor seja destinado à conta de reserva de lucro a realizar, reduzindo, enquanto tal, até mesmo a parcela do dividendo obrigatório:

“Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembléia-geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder a soma dos seguintes valores:

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (art. 248); e

II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após término do exercício social seguinte.”

Eis, pois, na própria legislação societária, o reconhecimento da natureza dos resultados de equivalência patrimonial: trata-se de meros *ganhos não realizados*. Se não há realização, não há como dizer tenha a companhia obtido qualquer disponibilidade. Sequer os dividendos obrigatórios hão de ser calculados com base em tais valores.

Insista-se: nem mesmo os acionistas, detentores do direito ao dividendo obrigatório, podem fazer valer pretensão sobre o resultado da equivalência patrimonial, enquanto não realizado. Ora, não há razão para que o Fisco receba sua parte sobre o lucro, enquanto não disponibilizado.

2.3. O voto do Ministro Marco Aurélio

Finalmente, conhece-se o voto do Ministro Marco Aurélio, o qual, coerente com o entendimento que já havia proferido quando do RE 172.058-1/SC, reconheceu que já ali a Corte assentara

“De forma bem clara, a necessidade, para ter-se o fato gerador do imposto de renda, de se contar com a disponibilidade econômica ou jurídica.”

Notou o referido Ministro que a única diferença entre o precedente e o caso presente é de que

“Se teria empresa sediada no exterior. Entrementes, esse aspecto apenas reforça a conclusão sobre a inconstitucionalidade da medida provisória, ante os tratados subscritos pelo Brasil e que afastam a bitributação e requerem a disponibilidade com o ingresso da renda no território brasileiro, para, então, já aqui vir a incidir o imposto.”

Finalmente, com interessantes considerações sobre o desestímulo a investimentos no exterior que a norma em exame traria, conclui o Ministro pela sua inconstitucionalidade.

3. A Proporcionalidade: Questão a ser Enfrentada

Como se vê, o debate centrou-se, até agora, na existência, ou não, de disponibilidade sobre o rendimento, enquanto não distribuído. Já procurei apontar, acima, as razões por que entendo que não cabe falar em disponibilidade, seja no caso de controladas, seja no caso de coligadas no exterior.

Em trabalho anterior⁴, acima referido, propus que num único caso a disponibilidade poderia ser reconhecida, independentemente de qualquer deliberação nos órgãos da companhia. Trata-se do caso de investimentos em certos países de legislação tributária favorecida e normas societárias flexíveis (os chamados “paraísos fiscais”), que oferecem ao investidor imediata disponibilidade sobre os valores no-

minalmente pertencentes às empresas “off-shore”. Nesses casos, é senso comum que basta ao investidor um telefonema, ou um fax, para que os recursos da empresa sejam depositados na conta bancária que indicar. Via de regra, somente mais tarde, *i.e.*, depois da disponibilização dos recursos, far-se-ão, se assim o investidor quiser, documentos societários para formalizar a disponibilização já ocorrida. Em tais casos, é evidente que não há como se negar a disponibilidade imediata dos recursos.

Mas aí é que está a questão: o legislador não diferenciou entre os casos dos paraísos fiscais, acima apontados, e os investimentos ativos.

Poder-se-ia argumentar que tal diferenciação não seria necessária, já que, se o investimento não for feito em paraíso fiscal, a subsidiária no exterior pagará imposto no país onde estiver situada, compensando tal imposto com o devido no Brasil, sem sofrer, daí, qualquer prejuízo.

Não é esta, entretanto, a realidade, tendo em vista que cada país tem critérios próprios para a apuração da base de cálculo do imposto. Do mesmo modo, a atual alíquota aplicável às pessoas jurídicas (34%, considerando o imposto de renda, seu adicional e a contribuição social) ultrapassa a alíquota de diversos países, nomeadamente aquelas aplicadas em países com nível de desenvolvimento equivalente ao brasileiro. O caso do Chile é gritante, já que, naquele país, as pessoas jurídicas são tributadas à alíquota de 17%.

Assim, se uma empresa brasileira decidir efetuar um investimento produtivo no Chile, pagará, localmente o imposto à alíquota acima apontada. Até este ponto, não estará em situação diferente de todas as demais empresas que ali investirem, dando-se, pois, igualdade de concorrência.

Entretanto, a teor do art. 74 da MP nº 2.158/35, adicionalmente ao imposto local, a investidora brasileira complementará o imposto, até alcançar o nível de 34%, independentemente de qualquer distribuição.

Ou seja: enquanto o investidor local pagará imposto apenas à alíquota de 17%, o investidor brasileiro pagará imposto brasileiro. Mais ainda: considerando-se que a legislação brasileira é o único exemplo no mundo onde se tem tal tributação, o investidor brasileiro será colocado em desvantagem concorrencial em relação a investidores de terceiros países, se uns e outros decidirem reter os lucros localmente. Por exemplo, se um investidor norte-americano decidir reinvestir os lucros auferidos, não estará sujeito ao imposto norte-americano, até que ocorra a distribuição; já o investidor brasileiro terá tal ônus.

Vem à mente, neste ponto, a análise da legislação brasileira a partir da perspectiva da proporcionalidade.

Em levantamento efetuado em estudo anterior, já mostrei que vários são os países que tributam lucros não distribuídos, no chamado regime de “transparência fiscal”. Apontei, entretanto, haver unanimidade quanto à *excepcionalidade* de tal regime. A regra, no direito comparado, é o respeito à personalidade jurídica e a tributação apenas quando da efetiva disponibilização; a transparência apenas aplica-se a situações excepcionais, concorrendo, de regra, os seguintes fatores:

- localização do investimento em país de baixa tributação;
- rendimentos auferidos pela sociedade investida são predominantemente de natureza patrimonial (*passive income*) ou de partes relacionadas;
- controle societário;

⁴ *Op. cit.* (nota 1).

- sociedade investida sem existência efetiva, constatada a partir de índices como número de empregados, volume de transações etc.⁵

A mesma conclusão se extrai, aliás, a partir da resenha no direito comparado feita no voto do Ministro Nelson Jobim (pp. 19 e ss.), onde o Ministro examinou os casos de:

1. Estados Unidos da América (2.1), onde encontrou a chamada Legislação de Controle de Sociedades Estrangeiras (*Controlled Foreign Corporations - CFC Legislation*), assim descrevendo-as, com base em Xavier:

“As Foreign Personal Holding Companies, ou seja, sociedades constituídas no exterior cuja renda seja integrada, ao menos em 90%, por ‘renda passiva’ - juros, aluguéis, *royalties* - e em que mais de 50% das ações sejam possuídas, direta ou indirectamente, por cinco pessoas físicas sujeitas o imposto de renda norte-americano; e

As Controlled Foreign Corporations, sociedades cujas receitas sejam constituídas por lucros de comercialização ou de serviços e em que mais de 50% das ações pertençam a cidadãos norte-americanos, possuindo cada um pelo menos 10% do direito a voto.”⁶

2. Portugal (2.2), onde se encontrou o art. 57-B do Decreto-Lei nº 37, de 14 de fevereiro de 1995, que versa sobre o tema nos seguintes termos:

“Art. 57-B (Imputação de lucros de sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado)

1 - São imputados aos sócios residentes em território português, na proporção de sua participação social e independentemente de distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, desde que o sócio detenha, directa ou indirectamente, uma participação social de, pelo menos, 25%, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%.”

3. Espanha (2.3), que adotou o regime de combate à concorrência dos “paraísos fiscais” com base no instituto da “transparência fiscal internacional” (Lei 43, de 27 de dezembro de 1995 - Lei do Imposto sobre Sociedades.

4. França (2.4), que assim inseriu o art. 209-B do Code General des Impôts:

“I. Quando uma empresa responsável pelo imposto de sociedades detém directa ou indirectamente 25% pelo menos de ações ou participações de empresa domiciliada em país estrangeiro ou em território localizado fora da França, do qual o sistema tributário seja privilegiado no sentido mencionado no art. 238 A, essa empresa fica obrigada ao imposto de sociedades sobre os lucros resultantes da empresa estrangeira, na proporção dos direitos sociais que detém naquela.”

5. Alemanha (2.5), onde se encontra a Lei de Tributação no Exterior, de 8 de setembro de 1972, cujo parágrafo 14 dispõe:

“Se uma sociedade estrangeira é, sozinha ou junto com um contribuinte irrestrito de acordo com o § 7º, uma sociedade estrangeira (*Untergesellschaft*) controlada (‘participada’), então, para a aplicação dos §§ 7º até 12, a renda da *Untergesellschaft*, que

⁵ Cf. João Francisco Bianco, *op. cit.* (nota 2), p. 37.

⁶ Há, todavia, previsões na legislação norte-americana que restringem a aplicação da legislação CFC. Assim, há a chamada isenção *de minimis*, que prevê que o regime anti-abuso não deve ser aplicado caso a sociedade estrangeira esteja sujeita a uma tributação sobre a renda equivalente a pelo menos 90% da que incidiria nos Estados Unidos. Ademais, se menos de 5% do total das receitas da sociedade estrangeira corresponder à categoria companhia-base, ou se a receita total da sociedade for inferior a um milhão de dólares norte-americanos, a nenhum rendimento serão aplicadas as regras CFC. Menção a essas e outras restrições da aplicação do regime CFC previstas na legislação norte-americana encontra-se em Taísa Oliveira Maciel, *Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras*, Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 74-75.

seria submetida a baixa tributação e distribuída de acordo com a participação nominal da *Untergesellschaft*, é adicionada, desde que não se prove que essa renda da *Untergesellschaft* está fora das atividades indicadas no § 8º, inciso I até 7, ou advenham de produtos obtidos pela própria empresa ou se trata de renda no sentido do § 8, incisos 8 e 9, ou ainda que essa renda de atividades venha daquelas atividades próprias da empresa estrangeira previstas no § 8, inciso I, número 1 a 6.”

Em primorosa pesquisa sobre o tema, Taísa Oliveira Maciel apresenta um quadro atualizado sobre o mesmo assunto⁷, de onde se extrai que, via de regra, os Estados europeus instituíram suas regras CFC principalmente nas décadas de 1960 a 1980, enquanto grande parte dos países latino-americanos somente instituiu sua legislação CFC muito recentemente, como é o caso da Venezuela (2002), da Argentina (2000) e do Brasil. Constata-se que há divergência quanto ao tipo de renda abrangido pelas diferentes legislações CFC. Assim, os Estados Unidos, por exemplo, aplicam suas regras sobre rendas passivas e do tipo companhia-base, enquanto a Alemanha e o México as aplicam sobre rendas passivas e países como a França, o Reino Unido e a Nova Zelândia, que a princípio parecem submeter todo o tipo de renda à legislação CFC, acabam por restringi-la aos casos em que se encontram presentes os pré-requisitos de sua aplicação. A França, por exemplo, afasta o regime quando a empresa tiver como atividade principal a industrial ou comercial no mercado local. Vale observar, ainda, que muitos países apresentam “testes” que afastam o regime de transparência fiscal, ou prevêm isenções, como por exemplo as isenções *de minimis* e de motivação, restringindo o âmbito de aplicação de sua legislação CFC, sendo regra a concessão de créditos para impostos pagos no exterior. Ademais, costuma-se conceder algum tipo de compensação (*carry back* ou *carry forward*) dos prejuízos fiscais da sociedade controlada.

Vê-se, do quadro elaborado pela referida autora e do relatório do próprio Ministro Jobim que o fenômeno da transparência fiscal não constitui propriamente uma inovação brasileira, sendo largamente difundida sua prática.

A novidade brasileira - e nesse ponto o único país de que tenho notícia de ter chegado perto é a Nova Zelândia - foi estender a transparência fiscal a todo e qualquer investimento, relevante ou não, produtivo ou não, em paraísos fiscais ou não.

A questão jurídica que se põe, agora, é se o princípio da proporcionalidade admite regra tão abrangente quanto a brasileira, tendo em vista que o objetivo de conter a evasão fiscal poderia ser igualmente atendido por meio de uma legislação que seguisse os padrões internacionais.

Torna-se relevante, para tanto, compreender a extensão do princípio da proporcionalidade no Direito Tributário brasileiro. Não é esta, entretanto, a ocasião para um estudo mais aprofundado sobre o tema⁸.

No que interessa para o presente caso, o princípio da proporcionalidade impõe considerações sobre necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. Dado ser aceitável a necessidade de que se adotassem medidas para impedir que contribuintes mantivessem, indefinidamente, seus recursos no exterior, livres da

⁷ Taísa Oliveira Maciel, *op. cit.* (nota 6), pp. 74-75.

⁸ Cf. Ricardo Krakowiak, *Capacidade Contributiva: Trabalho Semestral de Pesquisa: Princípios da Tributação*, 1997; Helenilson da Cunha Pontes, “Direito Tributário Sancionador e Princípio da Proporcionalidade”, *Revista de Direito Tributário da Apet* vol. 2, 2005, pp. 65 ss.; Ricardo Aziz Cretton, *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Dissertação. 2000; Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional Tributário - Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

tributação brasileira, passa por este critério qualquer medida que se enquadre no regime de transparência fiscal. Mais ainda, a transparência fiscal é uma medida adequada para impedir tal diferimento *sine die* da tributação dos lucros brasileiros.

O problema que surge, entretanto, é quando se tem em conta a proporcionalidade em sentido estrito: tendo em vista ser possível - à luz dos vários exemplos do direito comparado - adotar medidas que alcancem exclusivamente os casos de tributação diferida em paraísos fiscais, evidencia-se a desproporcionalidade da medida que, juntamente com os casos de diferimento em paraísos fiscais, acaba por tributar igualmente os lucros de empreendimentos produtivos no exterior.

Noutras palavras: havendo medida igualmente adequada para atingir a finalidade almejada, nada justifica se adote medida que, conquanto atingindo tal finalidade, tenha uma atuação ainda mais abrangente, atingindo liberdades que não precisariam ser atingidas numa medida igualmente eficaz.

No caso concreto, vê-se que o regime de transparência fiscal desconsidera a personalidade jurídica das empresas localizadas no exterior. Ademais, atinge a liberdade de organização dos empreendedores. Tais liberdades, quando postas em confronto com a proteção ao Erário, acabam, no caso, cedendo espaço para a aplicação da transparência fiscal. Ou seja: para se evitar que os contribuintes, valendo-se de artifícios típicos de investimentos em paraísos fiscais, aloquem seus recursos por tempo indefinido naqueles países, o ordenamento convive com a desconsideração da pessoa jurídica e a tributação automática de lucros, mesmo que não distribuídos.

Mas a pergunta, quando se tem em conta a proporcionalidade, toma outro viés: considerando que toda medida de transparência fiscal afeta a liberdade de negócios do contribuinte, haverá fundamento para uma ampla transparência fiscal, quando um regime mais restrito, aplicável apenas a países de tributação favorecida, atingiria igual objetivo?

A resposta imediata é pela negativa, ou seja: não atende o princípio da proporcionalidade a regra do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, tendo em vista que a norma atinge, juntamente com os casos de diferimento de tributação por meio de paraísos fiscais, outros investimentos, estes produtivos e em países com tributação normal⁹.

Se a prática observada no direito comparado mostra ser plenamente viável a extensão do regime de transparência fiscal exclusivamente aos casos de paraísos fiscais, revela-se inconstitucional, por desproporcionalidade, a medida brasileira.

4. Conclusão

Dada a conclusão pela inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, seja por tributar renda não disponibilizada, seja por mostrar-se desproporcional, resta examinar qual a consequência de tal declaração.

A meu ver, continuará em vigor o regime instituído pela Lei nº 9.532/97, cujo art. 1º prevê que os lucros auferidos no exterior, por meio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas sejam tributados no ano "em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil". Caberá ao Fisco o ônus de evidenciar, a cada caso, a efetiva disponibilização dos recursos, para, aí sim, tributá-los, em consonância com o regime constitucional brasileiro.

⁹ Em idêntico sentido, cf. João Francisco Bianco, *op. cit.* (nota 2), p. 133.

Controle Jurisdicional sobre as Receitas das Contribuições Especiais

Paulo Roberto Lyrio Pimenta

1. Introdução

Com base no modelo normativo gizado pela Constituição Federal para as contribuições especiais, o presente estudo destina-se ao exame da possibilidade de controle jurisdicional sobre a receita destas exações.

Buscar-se-á analisar os diferentes modos de vinculação do legislador ao Texto Magno, as formas de descumprimento das prescrições constitucionais, os remédios jurídicos de possível utilização nos mecanismos de fiscalização e, por fim, as questões processuais mais importantes, relacionadas ao tema do exame.

2. O Modelo Normativo-constitucional das Contribuições Especiais

O art. 149 da Constituição Federal veicula regra de outorga de competência à União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, "como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas". Qual o significado desta expressão? Esta é a grande questão que se deve examinar para desvendar o modelo normativo previsto no Texto Magno para esta figura tributária.

Nesse enunciado constitucional, o constituinte previu a possibilidade de criação de três tipos de contribuições - que qualificamos de especiais -, as quais se relacionam respectivamente às áreas sociais, ao domínio econômico, aos interesses de categoria profissional ou econômica.

Dizer que a contribuição funciona como *instrumento* de atuação significa, em primeiro lugar, que esta serve como fonte de custeio da atividade material ou normativa desenvolvida pela União nos campos ali especificados. Com efeito, a Carta Maior impõe ao Estado brasileiro a realização de uma série de prestações materiais no campo social e econômico, visando à realização de objetivos constitucionalmente qualificados.¹ Assim, por exemplo, o art. 194 determina a

¹ Para sustentar esta afirmação é necessário partir de uma premissa teórica, que é admitir a eficácia das normas constitucionais programáticas. De fato, os deveres constitucionais do Estado são estabelecidos, via de regra, por este tipo de norma, à qual não se pode negar a produção de efeitos jurídicos, dentre os quais a criação de



Paulo Roberto Lyrio Pimenta
é Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP e Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia, onde leciona, como Professor Adjunto, nos Cursos de Doutorado, Mestrado e de Graduação, e Juiz Federal na Bahia.