

FATOS GERADORES DO IRPJ: – COMENTÁRIOS AO ART. 43 DO CTN, E AO ART. 74, DA MP Nº 2.158-35/2001

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho¹

RESUMO: O artigo discute o problema do conceito de renda como um problema constitucional, e suas consequências para o lançamento do Imposto de Renda. Para isto considera os problemas que decorrem do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), e da Medida provisória nº 2.158-35/2001, que tributa lucro não distribuídos por empresa estrangeira coligada ou controlada como renda (lucro) tributável da empresa acionista (controladora ou coligada) com domicílio no Brasil. O que é considerado aceitável somente quando a empresa que detém a participação apura o limpsto com base no sistema de equivalência patrimonial.

PALAVRAS-CHAVES: Imposto de Renda. Concieto de Renda. Direito Tributário. Direito Constitucional. Renda Mundial.

ABSTRACT: The paper discusses the problem of the concept of “income” as a constitutional issue, and its consequences to income tax assessment. It brings to the discussion the problems that arise from art 43 of National Tax Code (CTN), and the Provisory Measure nº 2.158-35/2001, when it considers undistributed gains (income) from a foreign controlled (or associated) company as taxable income (taxable gains and profits) of the Brazilian shareholder company, which is deemed as acceptable only when the Brazilian shareholder company applies the “equity equivalence method” to determine its income tax.

KEYWORDS: Income Tax. Concept of Income. Tax Law. Constitutional Law. Worldwide Income.

SUMÁRIO

1. Exposição do Problema

2. Análise das Opiniões Doutrinárias e Jurisprudencial Sobre o Assunto

3. Considerações Finais

¹ Consultor da União. Procurador da Fazenda acional de Categoria Especial. Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Universidade Católica de Brasília-UCB. Coordenador do Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário da UCB. Mestrando em Direito pela UCB.

1. Exposição do Problema

Começo dizendo que a Constituição Federal, de 1988, no seu artigo 153, inciso I, repetindo o que vinha sendo feito desde a Constituição brasileira de 1934, atribui competência à União para instituir, por lei ordinária, observadas as normas gerais de lei complementar (CF, art. 146), o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Nega, no entanto, a atual Carta Política, no seu artigo 150, inciso VI, alíneas *a*, *b* e *c*, §§ 2º, 3º, e 4º, competência à União, para instituir este imposto sobre patrimônio, renda e serviços dos entes da federação, suas autarquias e fundações, instituídas e mantidas pelo Poder Público (imunidade intergovernamental recíproca), sobre templos de qualquer culto (imunidade das instituições religiosas) e sobre partidos políticos, inclusive suas fundações, sobre as entidades sindicais dos trabalhadores, sobre as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Consoante determina o art. 153, § 2º, do Estatuto Político, de 1988, o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade (incidente sobre todos),² da universalidade (atingindo todas as formas de rendimento) e da progressividade (a alíquota deve aumentar à proporção que aumente a base de cálculo), na forma da lei.

² O critério da generalidade é intimamente relacionado com o princípio constitucional da igualdade do tratamento tributário do art. 150, II, já que esse critério é pressuposto deste princípio.

Obviamente, os princípios constitucionais tributários, previstos nos artigos 145, § 1º (da pessoalidade e da capacidade contributiva); 150, incisos I ao IV, e 151, incisos I e II (da legalidade, da igualdade, irretroatividade, da anterioridade, e do não confisco), aplicam-se a este imposto, ganhando relevo, além é claro do princípio da legalidade, o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Confere a Constituição da República, no seu artigo 146, competência à lei complementar para dispor sobre conflito de competência, em matéria tributaria, entre a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios (inciso I); regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II); e para estabelecer a título de norma geral, vale dizer, como diretrizes ou lineamentos básicos, a definição das hipóteses de incidência, bases de cálculo e dos contribuintes dos impostos nela discriminados, dentre eles o imposto sobre a renda (inciso III, alínea a); estabelecer normas gerais sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência (inciso III, alínea b); e sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (inciso III, alínea c).

Especificando quanto ao cumprimento do art. 146, III, a, da Constituição Federal, a competência da lei complementar está satisfeita quando essa lei estabelece, como norma geral, as hipóteses de incidência materiais dos impostos, suas possíveis bases de cálculo (elementos quantitativos das hipóteses de incidência) e seus contribuintes (elementos subjetivos), sendo que sempre se admitiu que compete à lei ordinária instituidora especificar os

elementos espacial e temporal dos fatos geradores, bem como precisar as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos.

A esse respeito, Roque Carrazza³ preleciona que *a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, a ocupar-se com peculiaridades da tributação.*

Isto foi dito, para afastar, peremptoriamente, eventual concepção no sentido de que o princípio da universalidade, como critério espacial para incidência do imposto sobre a renda, só teria sido, validamente, introduzido no Brasil com a Lei Complementar n° 104, de 10 de janeiro de 2001, que, como mera forma de explicitação do que já alcançavam os dispositivos já existentes dos artigos 43 a 45 do Código Tributário Nacional, acrescentou o § 1º ao artigo 43 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 (C.T.N.), com o seguinte teor: “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”.

Portanto, não merece acolhida, vem contra antiga tradição a esse respeito, a tese de que a ampliação do aspecto espacial do fato gerador do imposto de renda, ao incluir-se na base de cálculo do gravame os rendimentos obtidos no exterior por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com a adoção do princípio da universalidade, a par do princípio da territorialidade, só teria sido lícitamente introduzida com a Lei Complementar 104, que acrescentou o § 2º ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, e, que, por via de consequência, considera inconstitucional por suposta invasão da competência de lei

³ CARRAZZA, Roque Antônio – Curso de direito constitucional tributário, 18ª. Edição, São Paulo: Malheiros Editores, p. 794.

complementar dispositivos anteriores de leis ordinárias, que dispuseram no mesmo diapasão do novo preceptivo codificado.

Análise das Opiniões Doutrinárias e Jurisprudencial Sobre o Assunto

Expostas estas palavras propedêuticas, enfrento, passo a analisar o tema dos fatos geradores do IRPJ.

A Constituição Federal, como de fato não lhe competia, não definiu, explicitamente, a expressão *renda e proventos de qualquer natureza*, deixando expresso apenas o conceito implícito do âmbito de incidência deste imposto ou o elemento material do imposto de renda.⁴

O Código Tributário Nacional (Lei n° 5.172, de 25/10/1966), recebido, como sabido, como lei complementar, já que, quando de sua edição, não existia, no nosso Direito esta figura, e por tratar de normas gerais de Direito Tributária, matéria que a Carta, de 1988, atribui a competência de lei complementar (ADCT da CF/88, art. 34, §5º), explicita este elemento material do fato gerador do imposto, em baila, definindo *renda e proventos de qualquer*

⁴ A respeito do âmbito constitucional de incidência do IR, tragam-se à colação os seguintes trechos, colhidos do STF:

Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concorde que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é renda ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxação, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito.” (trecho do voto do Min. Oswaldo Trigueiro, proferido no RE 71.758-GB, 29/8/1973).

“Renda é conceito constitucional. Não pode lei infraconstitucional definir como renda o que insitivamente não seja” (trecho voto do Min. Moreira Alves, no RE 195.059-5-SP, a 1ª Turma do STF, 2/5/2000).

natureza, e extraindo destas definições a necessidade da existência de acréscimo patrimonial, para a ocorrência do fato gerador.

Assim é que o CTN define, no *caput* e incisos I e II do art. 43, o elemento material desse fato gerador como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de **renda**, entendida como o **produto do capital** (rendimentos de aluguéis, ou de aplicações financeiras, etc.) **do trabalho** (salários, vencimentos, honorários, etc.) e da **combinação de ambos** (lucros de quotas ou dividendos de ações, etc.); e de **proventos de qualquer natureza**, assim entendidos os **demais acréscimos patrimoniais** não compreendidos no conceito de renda (de aposentadorias e pensões, prêmios de loterias, ganhos ilícitos, etc.).⁵

A doutrina pátria mais consolidada considera que ocorre **disponibilidade econômica**, quando **sucede a efetiva percepção ou em dinheiro ou outros valores**, ou seja, **algum benefício ou auferimento de alguma vantagem econômica**, por outro lado, verifica-se a **disponibilidade jurídica**, quando **este recebimento só dependa da manifestação de vontade única do próprio titular contribuinte**.^{6 - 7 - 8}

⁵ Cf. a respeito do fato gerador do IR esquema didático de Vittorio CASSONE in Direito tributário, 16ª edição, São Paulo: Atlas, 2004, p. 382.

⁶ Transcrevam-se os seguintes trechos do Acórdão do STF do RE 172.058-1/SC, em sessão plenária de 30/6/1995, quando se julgou a constitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713/88, que considerava como fato gerador do imposto de renda da pessoa física do sócio da empresa o levantamento do balanço contábil, com a apuração do lucro do exercício social da correspondente pessoa jurídica, para fim de recolhimento na fonte do IRPF:

RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal

elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização. (DJU de 13/10/1995).

⁷ Já tivemos oportunidade de avivar que, no XI Simpósio Nacional de Direito Tributário, coordenado pelo emérito tributarista Ives Gandra da Silva Martins, ocasião em que se discutiu esta controvérsia do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, o seu plenário chegou a seguinte conclusão: “aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção de direitos de créditos, não sujeitos à condição suspensiva” Destacamos, no mesmo artigo, a doutrina trazida no voto do Relator do RE 172.058-1/SC Ministro Marco Aurélio: “Consoante Bulhões Pedreira disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor. A disponibilidade é virtual quando já ocorreram todas as condições necessárias para se tornar efetiva.” “Chamou atenção, também, para o magistério de Rubens Gomes de Sousa, in Pareceres 3 – Imposto de Renda, São Paulo: Editora Resenha Tributária, p. 277, o qual transcrevo: “O elemento essencial do fato gerador é a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial... a disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição ser econômica ou jurídica (CTN, art. 43, caput). Aquisição de disponibilidade econômica corresponde ao que os economistas chamam separação de renda: é sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores (RIR, art. 498). A aquisição de disponibilidade jurídica corresponde ao que os economistas chamam de realização da renda: é o caso em que embora o rendimento ainda não esteja economicamente disponível (isto é efetivamente percebida), entretanto o beneficiário já tenha título hábil para percebê-la (RIR, art. 95, §1º).” (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. ILL e a Controvérsia Judicial, in “Imposto de renda: questões atuais e emergentes”, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1995, p.125).

⁸ Neste sentido o abalizado magistério de Hugo de Brito MACHADO: “Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa juridicamente dispor, embora este não esteja ainda nas mãos.” ... “Recorde-se que a disponibilidade econômica é adquirida com o efetivo recebimento da renda. É a disponibilidade de fato, efetiva. Já a disponibilidade jurídica ocorre com o crédito, à disposição do contribuinte, sem qualquer obstáculo.” (In Curso de direito tributário, 26ª, São Paulo: Malheiros Editores, 2005, pp. 315 e 316).

O Plenário do Supremo Tribunal Federal tem corroborado, unanimemente, essa doutrina, conforme ilustra trecho de voto do Excelentíssimo senhor Ministro Carlos Velloso, proferido por ocasião do julgamento do RE 117.887-6/SP, em 11/02/1993: *“Não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou proventos sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre **mediante ingresso ou auferimento de algo**, a título oneroso.”*

Portanto, em regra, o CTN previu como hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, considerando que essa aquisição de disponibilidade traga um acréscimo patrimonial, isto é, riqueza nova, ou seja, o valor excedente às despesas, legalmente dedutíveis, necessárias para auferir os rendimentos.^{9 10}

As despesas do IRPJ dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (RIR, art. 299).

⁹ Assim leciona Hugo de Brito MACHADO (in Curso de direito tributário, 26ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 315): “Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violação à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo”.

¹⁰ Em outra obra (Comentários ao código tributário nacional, volume 1, São Paulo: Atlas, 2003, p. 428), Hugo de Brito MACHADO volta a tratar deste assunto: “É admissível a liberdade do legislador para estabelecer normas da determinação do montante da renda, tendentes a evitar práticas fraudulentas. Não pode ele, porém, a esse pretexto, criar ficções legais absolutas. Nem pode, de qualquer outro modo, regular de tal forma a determinação da base de cálculo do imposto, que este termine por ser devido sem que tenha ocorrido o fato renda, vale dizer, acréscimo patrimonial.

Esse acréscimo patrimonial pode ser verificado dentro de um determinado período (trimestral ou anual, para as pessoas jurídicas) - caso de incidência periódica do imposto, ou no exato momento da percepção econômica ou jurídica da renda, quando a incidência, na espécie, é instantânea, caso do imposto de renda retido na fonte, e que, em algumas vezes, também é definitiva.

É relevante observar que a Constituição Federal admite a incidência instantânea e isolada do imposto sobre a renda, quando o acréscimo patrimonial é constatado logo com o recebimento da receita, sem que seja possível deduzir os custos para a obtenção da renda. Isto ocorre com os preceptivos constitucionais dos arts. 157, inciso I, e 158, I, que dispõem que pertencem aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações.

O art. 44 do Código Tributário Nacional define, como base de cálculo do imposto (normalmente, o elemento quantitativo do fato gerador juntamente com a alíquota), o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos.

Abra-se, aqui, um parêntese, para ressaltar que compete à lei ordinária federal estabelecer, observado o princípio da razoabilidade, aquilo que pode ser deduzido, abatido ou compensado, para se encontrar a renda tributável.

Por outro lado, o parágrafo único do art. 45 do Código Tributário Nacional dispõe que "a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos

proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam".

Destarte, tradicionalmente no País, em algumas hipóteses de tributação na fonte, como no caso do rendimento enviado para o exterior pelo responsável tributário, para o pagamento de serviços, recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente do local da execução dos serviços, em face da impossibilidade de uma tributação, pelo Fisco brasileiro, com base na verificação do real acréscimo patrimonial do contribuinte no modelo receita menos despesas legalmente dedutíveis, tem sido admitida a tributação da renda instantânea ou uma tributação isolada e definitiva da renda, que, no caso, apenas identifica-se economicamente com a receita, embora, geralmente, possa o contribuinte estrangeiro, ocorrido o fato gerador no exterior, deduzir do imposto sobre a renda no País de domicílio a parcela paga ao Fisco brasileiro, sendo tributado, no exterior, pela receita líquida ou pelo lucro.

Já tive oportunidade de discorrer, com mais detalhes, sobre esta questão.¹¹

¹¹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes - IRPJ - TRÁFEGOS ENTRANTE E SAÍDA DE TELECOMUNICAÇÕES - REGULAMENTO DE MELBOURNE, in "Direito tributário das telecomunicações" coordenador Heleno Taveira Tôres, São Paulo: Thomson-IOB, 2004, pp. 101 a 106. Transcrevam-se trechos desse estudo:

Quanto à tributação dos domiciliados no Brasil, sempre adotamos, para as pessoas físicas, o princípio da universalidade com base no domicílio. Em relação às pessoas jurídicas até 1995, o critério era o da territorialidade. A partir de 1996, passou a vigor o princípio da universalidade com supedâneo no domicílio.

Em relação aos não residentes, nunca houve discrepância, na doutrina e na jurisprudência pátria, quanto ao fato de incidir o Imposto de Renda na fonte sobre o rendimento decorrente de serviço prestado ou produzido no Brasil por parte de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, mas pago por pessoa física ou jurídica aqui domiciliada.

Divergências ocorreram quanto aos serviços prestados ou produzidos totalmente no exterior, embora pagos por fonte nacional, diante da concepção equivocada de que teríamos acolhido o princípio da territorialidade segundo o critério da fonte produtora da renda e não da fonte pagadora da renda.

Essa hipótese não é o caso do serviço de complementação de ligações telefônicas iniciadas no Brasil e finalizadas no exterior, já que o serviço, em foco, não é totalmente prestado no exterior.

Na realidade, de há muito tempo o Fisco Federal tem entendido ter aplicação, em relação à incidência do Imposto sobre a Renda dos não residentes, o princípio da territorialidade com base na fonte de produção do serviço, quando este fosse executado no Brasil, ou na fonte de pagamento, quando o serviço, prestado no exterior, fosse pago por fonte brasileira.

Nossa legislação sempre estipulou, como regra geral, a incidência do imposto sobre a renda na fonte, quando da remessa de rendimentos a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior (R.I.R/94, art. 743, I; R.I.R./99, art. 682, I), sendo as isenções casos de exceções expressamente previstas em lei.

O artigo 97, alínea a, do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, que dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda (Decreto 1.041/94/ 94 -R.I.R./94 - art. 743, I; Decreto 3.000/99 - R.I.R./99, art. 682, I) estabelece:

"Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 10% os rendimentos percebidos:

- a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro".

"Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento."

O Decreto-lei 5.844/43 expressamente excluiu da tributação na fonte do imposto sobre a renda as comissões pagas pelos exportadores de café a seus agentes no exterior, o que demonstra que já estava sujeita ao tributo toda remuneração remetida em razão de qualquer outro serviço.

O Decreto-lei 7.885/45 veio tornar mais nítida essa orientação fiscal, pois, ao isentar também as comissões pagas pelos exportadores de quaisquer produtos nacionais a seus agentes no exterior e as comissões pagas pelas empresas de navegação a seus agentes no exterior, fê-lo pela forma de exceção, de sorte que os rendimentos auferidos por não residentes no Brasil, que não foram isentos, ficaram sujeitos à tributação.

O artigo 77 da Lei nº 3.470/58, que altera a legislação do imposto de renda, modifica a alíquota para 25% sobre "os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no estrangeiro, inclusive aqueles oriundos da exploração de películas cinematográficas."

Antes das mudanças de textos legislativos, havia um entendimento, sobretudo na jurisprudência, que a lei, ao aludir a "rendimentos percebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro" pressupunha que tais rendimentos só fossem resultantes de negócios ou serviços realizados ou executados no Brasil.

A tese contrária no sentido de que a incidência do imposto de renda na fonte, em relação às pessoas físicas ou jurídicas, residentes e domiciliadas no exterior, ocorre tanto quando o serviço ou o negócio é realizado no Brasil, como também, quando a fonte pagadora do rendimento situa-se no País, embora o negócio ou o serviço seja realizado no exterior, fortaleceu-se com a edição do Decreto-lei nº 401/68, que, no seu artigo 11, introduziu uma norma legal de caráter interpretativo destinada a afastar interpretação jurisprudencial equivocada, dando como sujeito ao desconto o imposto sobre a renda na fonte sobre "o valor dos juros remetidos ao exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda que o beneficiário do rendimento seja o próprio vendedor".

Posteriormente, foi editado o Decreto-lei nº 1.418/75, que, na mesma linha, no seu artigo 6º, preceituou: "O imposto de 25% de que trata o art. 77 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, incide sobre os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, independentemente da forma de pagamento e o local e data que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada".

A partir, de então, as jurisprudências do Supremo Tribunal Federal e do extinto Tribunal Federal de Recursos passaram a ser favoráveis à incidência do imposto sobre a renda na fonte a qualquer rendimento pago por fonte brasileira a beneficiário estrangeiro, mesmo que o serviço ou o negócio tenha sido realizado totalmente no exterior.

Após o advento do Decreto-lei nº 1.418, de 3/9/1975, a jurisprudência pátria admitiu, pois, pelo menos, a modificação do sistema, passando a tomar, como critério de tributação, nesses casos, também o lugar da origem dos fundos remuneratórios dos serviços prestados no exterior.

O T.F.R. editou a Súmula nº 174, e o S.T.F., em várias decisões, assentou que, em face da nova legislação, não tem mais aplicação a Súmula 585 (S.T.F., Pleno, RE 71.758-GB, Rel. Min. Thompson Flores. Ementa: 'Imposto de Renda. Remessa de juros para o exterior, após o advento do Dl. 401/68. Incidência.' (in RTJ 66/140); S.T.F., Pleno, RE 76.792-SP, Rel. Min. Xavier de Albuquerque. Ementa: 'Imposto de Renda. Juros sobre empréstimo em dinheiro, contraído no exterior para aplicação no Brasil. Remessa sujeita a incidência do imposto.' (in RTJ 71/479); S.T.F., Pleno, RE 101.066-5-SP, Rel. Min. Oscar Corrêa. Ementa: 'Imposto de Renda - Incidência nas remessas para o exterior, na forma do Dec.-lei 1.418/75. Inaplicabilidade da súmula 585 e não dissídio com decisões posteriores, diversa a hipótese. Recurso extraordinário não conhecido.' (in DJ 19.10.84); S.T.F., 2ª T., RE 100.275-SP, Rel. Min. Djaci Falcão. Ementa: 'Tributário. Imposto de Renda sobre remessa de numerário para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil. Não se aplica a súmula 585 do STF, ante a superveniência do Decreto-lei nº 1.418 de 2.9.75. Recurso extraordinário não conhecido.' (in RTJ 113/267); S.T.F., 2ª T., RE 103.566-SP, Rel. Min. Djaci Falcão. Ementa: 'Tributário. Imposto de renda sobre remessa de numerário para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil. Não se aplica ao caso a Súmula nº 585 do STF, ante a superveniência do Decreto-lei nº 1.418 de 2.9.75. Recurso extraordinário não conhecido.' (in RTJ 112/1380); S.T.F., 2ª T., RE 102.365-SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES. Ementa: 'Imposto de Renda. Remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior. Acórdão fundado no Decreto-lei 1.418/75. Falta de prequestionamento (súmulas 282 e 356) da questão relativa ao artigo 43, I e II, do C.T.N. Dissídio de jurisprudência não demonstrado, pois a súmula 585 e os acórdãos trazidos a confronto se baseiam em normas jurídicas anteriores ao Decreto-lei 1.418/75. Recurso extraordinário não conhecido.' (in DJ de 23.11.84); S.T.F., 2ª T., RE 102.641-SP, Rel. Min. Moreira Alves. Ementa: 'Imposto de renda. Serviços prestados no exterior. Decretos-leis nºs 1.418/75 e 1.446/76. - Já se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que a Súmula nº 585 não se aplica às hipóteses ocorridas depois do advento do Decreto-lei nº 1.418/75. Eventual dissídio de jurisprudência estaria superado (Súmula nº 286). - Aplicação da Súmula nº 400 quanto à alegação de negativa de vigência dos artigos 43, I e II, e 101, ambos do CTN, e do artigo 9º, § 2º, da Lei de Introdução ao Civil. Recurso extraordinário não conhecido.' Trago à colação trecho do voto do Exmo Sr. Min. Moreira Alves: 'Por outro lado, no tocante à alegação de negativa de vigência dos artigos 43, I e II, e 101, ambos do CTN, e do artigo 9º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, o aresto prolatado em embargos de declaração assim a repeliu: 'Detendo-me, no entanto, nas ressalvas oferecidas, estou em que o Decreto-lei nº 1.446/76 não conflita com

o art. 43 do CTN, pois, no seu sistema, o remetente brasileiro não se identifica com o contribuinte, com o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica, mas aparece uma relação de sujeição passiva indireta, enquanto responsável tributário, retentor na fonte nos moldes do Decreto-lei nº 401/68, cuja constitucionalidade foi proclamada pelo Alto Pretório (RTJ 59/199). Em outras palavras: aqui, o legislador, pretendendo atingir o rendimento do contribuinte domiciliado no exterior, sem dependências no Brasil, não o podendo fazer diretamente, sob o ângulo prático, utilizava o expediente técnico-jurídico da retenção na fonte, fazendo-o por via indireta. De outro lado, o princípio emergente do art. 9º da Lei de Introdução ao Código Civil, tendente à regra de territorialidade da lei, nos contratos oponível no regime fiscal anterior, à falta de tratamento particular, não é invocável hoje, data venia, em face de norma tributária explícita: frise-se que o imposto de renda não incide sobre contratos das obrigações pactuadas e que os valores perseguidos pelo legislador tributário não se identificam com os que informam a lei introdutória. Nesse contexto, não vejo afronta do Decreto-lei nº 1.446/76 ao artigo 101 do CTN'. Essa interpretação é, pelo menos razoável, motivo por que é de aplicar-se a Súmula nº 400.' (in RTJ 114/778 e 783-784); S.T.F., 2ª T., RE 103.567-SP, Rel. Min. Francisco Rezek. Ementa: 'Imposto de renda. Remessa de divisas para o exterior. Decreto-lei nº 1.418/75. Súmula 585 (inaplicabilidade). A partir do Decreto-lei nº 1.418/75 é lícita a retenção do imposto de renda na remessa de divisas para o exterior, pagando serviços prestados por empresa ali sediada. Interpretação do artigo 9º da Lei de Introdução ao Código Civil. Recurso extraordinário não conhecido.' Nesse julgamento, assim se expressou o Exmo Sr. Min. Rezek: 'A norma em exame tampouco tem a ver com a assertiva - de resto, rotundamente equívoca - de que o fato gerador da obrigação tributária deva necessariamente produzir-se no território na nação tributante.' (in RTJ 112/933-934); S.T.F., 1. T., RE 104.214-1-BA, Rel. Min. Oscar Corrêa. Ementa: 'Imposto de Renda sobre remessa de divisas para pagamento de custas, no exterior, posteriormente à nova legislação que regulou a hipótese (Decretos-leis 1418/75 e 1446/76). Inaplicabilidade da Súmula 585, editada no regime anterior. Recurso extraordinário não conhecido.' (in DJ 19.12.84); S.T.F., 1ª T., RE 103.370-3-SP, Rel. Min. Oscar Corrêa. Ementa: 'Imposto de renda sobre remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil, posteriormente à nova legislação que regulou a hipótese (Decreto-lei 1418/75 e 1446/76). Inaplicabilidade da súmula 585, editada no regime anterior. Recurso extraordinário não conhecido.' (in DJ de 17.5.85); S.T.F., 2ª T., RE 104.225-7/BA, Rel. Min. Aldir Passarinho. Ementa: 'Tributário. Imposto de Renda. Remessa de numerário para o exterior. Operação posterior ao Dec.-lei 1.418, de 3.9.75. Súmula 585: inaplicação. Já decidiu o Supremo Tribunal Federal que após a vigência do Dec.-lei nº 1.418, de 3.9.75 já não subsiste a jurisprudência consubstanciada na Súmula 585. E que, após aquele diploma legal, é exigível o imposto sobre a remessa de divisas para o exterior embora para pagamento de serviços ali prestados por empresa que não opera no Brasil.' - in DJ de 22.11.85).

O artigo 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, não visou, como alguns tributaristas insinuaram, a instituir o imposto de renda na fonte sobre os rendimentos provenientes de serviços gerais executados no exterior, mas pagos por fonte situada no Brasil, pois essa incidência, conforme o entendimento da Administração Tributária da República Federativa do Brasil, já existe desde 1943.

O art. 7º da Lei nº 9.779, de 19/1/1999, reza que o mero crédito relativo à prestação de serviço, feito pela empresa domiciliada no país à beneficiária do exterior, ainda que não integralmente remetido, perfaz o fato gerador do imposto de renda na modalidade fonte.

O que pretendeu o dispositivo do artigo 7º da Lei 9.779/99, conforme explicita a Exposição de Motivos nº 834-A/MF, de 29.12.98, foi aumentar de 15% para 25% as

Sobre a tributação em separado e definitiva do rendimento de capital e do lucro operacional, retido na fonte, de que tratavam os arts. 29 e 36 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, é conferir em favor da constitucionalidade, por entender que o princípio da universalidade não compreende o chamado princípio que seria implícito da unidade ou da reunião de todos os rendimentos numa mesma base de cálculo, para efeito de se verificar o acréscimo patrimonial ou o prejuízo, justificando e legitimando todos os tipos de tributação do imposto sobre a renda na fonte de forma autônoma ou exclusiva: Ives Gandra Martins¹² e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho.¹³

alíquotas do imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e da prestação de serviços, atribuídos a residentes e domiciliados no exterior, uniformizando o tratamento dos não-residentes ao aplicável aos residentes no Brasil.

Assim, rendimentos de serviços gerais, inclusive royalties permaneceram com alíquota de 25%. Rendimentos oriundos de exploração de película cinematográficas, que, em 1998, incidia uma alíquota de 15% (Lei 9.430/96, art. 72) passou com o artigo 7º da Lei 9.779 para a alíquota de 25%. Remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes que, com base no artigo 28 da Lei 9.249/95, incidia alíquota de 15%, passou a incidir, com base no artigo 7º da Lei 9.779, alíquota de 25%.

Em conformidade à essa orientação legal mencionada, cite-se também o disposto no “caput” do art. 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999- Regulamento do Imposto de Renda- que se ateve à questão, nos seguintes termos:

“Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º): (grifo nosso)

II. à alíquota de vinte e cinco por cento: (grifo nosso)

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;” (grifo nosso)”

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva - "A hipótese de imposição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A convivência de regimes jurídicos distintos para a apuração do 'quantum debeatur' concernente ao referido tributo - opinião legal", in LTr - Suplemento Tributário 28/1993.

Sobre o fato de as Constituições brasileiras e o nosso Direito Tributário admitirem, em casos especiais, na impossibilidade de se obter a constatação do real acréscimo patrimonial, a tributação, na prática, a título do imposto de renda, com base nas receitas, em trabalho de autoria coletiva sobre o tema "Fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza", Gilberto de Ulhôa Canto; Antônio Carlos Garcia de Souza; e Ian de Porto Alegre Muniz assim opinaram:

Em tese, parece-nos que alguns casos de tributação na fonte comportam a cobrança de uma alíquota prevista em lei sobre um rendimento tomado como base de cálculo representativa de um acréscimo patrimonial, pois o arbitramento é facultado pelo art. 148 do CTN quando não for possível a apuração da base real. Ora, essa é a situação quando, por exemplo, se trate de rendimento auferido por beneficiado residente e domiciliado no exterior, pois a autoridade tributária brasileira não pode compelido a exteriorizar todos os elementos que segundo a nossa lei conduzem à apuração do seu acréscimo patrimonial efetivo"¹⁴

Corroborar Bernardo Ribeiro de Moraes: *"o conceito de receita acha-se ligado ao patrimônio da pessoa. Quem auferir receita tem o seu patrimônio ou a sua riqueza alterada. (...) O dinheiro recebido pela venda de um serviço é receita, produz enriquecimento do patrimônio da pessoa prestadora do serviço."*¹⁵

¹³ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes - "IR - Rendimentos auferidos em aplicações financeiras (em regime distinto e segregado da tributação dos lucros operacionais) - Lei nº 8.541, de 23.12.92", in: Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros Editores, n. 61, p. 115 a 121.

¹⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa. e SOUZA, Antônio Carlos Garcia de. O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In Pesquisas Tributárias n. 11 - Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: CEU/Resenha Tributária, 1986. pp. 11 e 12.

¹⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de - Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços, São Paulo: editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 520.

O art. 110 do Código Tributário Nacional estatui que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

Pode ser dito, como regra geral, a Constituição Federal utiliza o conceito de renda e proventos como acréscimo patrimonial, variando esse conceito nos dois pólos: um deles como renda líquida ou lucro líquido, nos termos da lei comercial, mas admite, também no outro pólo, a incidência do imposto de renda sobre a receita, nas hipóteses em que, sucedida a disponibilidade da renda, ocorrendo aí o rendimento ou acréscimo patrimonial no exterior, há a impossibilidade de o Fisco brasileiro quantificar em termos reais esse acréscimo.

Neste ponto, cumpre ser analisado o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tendo em vista as novas disposições dos §§ 1º e 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, acrescentados pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, e do art. 74 *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.¹⁶

¹⁶ Cabe mencionar que o preceito do art. 74 da MP nº 2.158 foi incluído nessa medida provisória em julho de 2001, na 34ª edição do aludido diploma legal, antes, portanto, da edição da EC nº 32, de 11/9/ 2001, que, entre outras providências, altera os preceptivos do art. 62 da CF/1988. Não tendo sido apreciada, pelo Congresso Nacional, a MP nº 2.158 foi reeditada, por mais duas vezes, no prazo de trinta dias, em consonância com a até então vigente disciplina das medidas provisórias, estabelecidas pelo originário teor do art. 62 da CF, sendo que a última reedição a de número 35 é datada de 24/8/2001. Ressalta-se que o art. 2º da EC nº 32 dispõe que as medidas

Parte da doutrina tem afirmado que a lei só pode considerar ocorrido o fato gerador, nas hipóteses de receita ou rendimento auferidos no exterior, após a efetiva distribuição da empresa investida no exterior para a empresa investidora no Brasil, sobre o argumento que só assim sucederia a aquisição efetiva de disponibilidade de renda ou proventos de qualquer natureza, conforme consagrado no *caput* do art. 43 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 e não apenas com a constatação do lucro no balanço.¹⁷

Por essa razão, emergiram críticas contra o § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela Lei Complementar n° 104, sob o argumento de que ou teria havido indevida delegação de competência para que lei ordinária definisse um outro tipo de fato gerador do IR, com violação ao art. 146, inciso III, alínea a, da Constituição Federal, de 1988, ou o preceptivo do art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, seria inconstitucional por ter invadido o âmbito da competência de lei complementar, violando, ainda, os arts. 153 inciso III, e 195 inciso I alínea c, da Lei Maior, ante a alegação de exigência do IR e da CSLL sobre situação que não configuraria renda ou lucro.

Já tive oportunidade de me posicionar contra esta tese, logo quando começou a controvérsia.¹⁸

provisórias editadas em data anterior à data de publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional.

¹⁷ Cf., neste sentido, o abalizado artigo de Ricardo Mariz de OLIVEIRA, intitulado “A disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e proventos auferidos no exterior”, publicado na “Revista Fórum de Direito Tributário” n° 04, direção científica Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003, pp. 9 a 33.

¹⁸ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes – “Fatos geradores do IRPJ: lucros no exterior” in “Revista Fórum de Direito Tributário” n° 01, Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003, pp. 28 a 45.

Pois bem, a Lei Complementar n° 104, de 10 de janeiro de 2001, introduziu dois parágrafos no art. 43 do CTN. O primeiro deles (§ 1º do art. 43), corroborando a reforma da legislação, inaugurada em 1995, dispõe que *a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.*

Cumprе explicitar que, relativamente à delimitação da validade e eficácia de suas normas sobre tributação relacionada com a renda no contexto internacional, sem tocar nas convenções para evitar bitributação, os Estados soberanos se inspiram no princípio da territorialidade ou no da universalidade. Inspirando-se no princípio da territorialidade, adotam o critério da fonte produtora da renda, onde se dá a prestação do serviço correspondente, ou da fonte pagadora da renda; e, incutidos no princípio da universalidade, eles podem adotar o critério da residência ou o da nacionalidade.

Assim, pelo princípio da territorialidade da tributação, a lei impositiva de determinado Estado alcança, na descrição de suas hipóteses de incidência, apenas as rendas decorrentes de serviços prestados em seu território (critério da fonte produtora da renda, onde a renda foi gerada) e/ou as rendas pagas a partir do seu território (critério da fonte pagadora da renda, lugar de origem dos fundos remuneratórios dos serviços).

Já pela tributação com base na renda mundial do contribuinte (*world-wide income taxation*) do princípio da universalidade, a lei do imposto sobre a renda do Estado atinge a totalidade dos rendimentos auferidos por seus nacionais, qualquer que seja o local de domicílio (critério da nacionalidade) ou

o total dos rendimentos auferidos pelos contribuintes deve ser tributado no país de seu domicílio (critério da residência).

Em relação às pessoas físicas e à incidência do imposto sobre a renda dos domiciliados no Brasil, o Direito Tributário Brasileiro, de há muito, adota o princípio da universalidade, segundo o critério do domicílio. Já quanto aos estrangeiros não domiciliados no Brasil, vem adotando o princípio da territorialidade, segundo os critérios da fonte produtora do serviço, se este se der no País, ou da fonte pagadora da renda.

No que tange às pessoas jurídicas, o nosso Direito Tributário acolhia, em relação aos domiciliados em seu território, o princípio da territorialidade, segundo os critérios da fonte produtora da renda (fosse esta situada no Brasil), até o início da vigência da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e, no que concerne aos estrangeiros não domiciliados no Brasil, ainda adota os critérios da fonte produtora da renda ou da fonte pagadora do rendimento (quando da remessa de receita do Brasil para o estrangeiro domiciliado no exterior, tendo, por exemplo, o serviço lá sido prestado, mas sendo a fonte pagadora situada no Brasil).

O art. 63 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, dispunha que no caso das empresas cujos resultados proviessem de atividades exercidas parte no País e parte no exterior, somente integravam o lucro operacional os resultados produzidos no País.

A partir de 1º de janeiro de 1996, com o início da eficácia da Lei nº 9.249, de 1995, com a conseqüente adoção da sistemática de tributação em bases universais, segundo o critério do domicílio ou da residência, a norma do

art. 63 da Lei nº 4.506, de 1964, tornou-se incompatível com o novo sistema, daí a sua revogação, já que o rendimento independe de ser produzido no todo ou em parte no exterior, passando, assim, todo o rendimento do contribuinte domiciliado no Brasil a ser submetido à tributação do imposto sobre a renda, quer tenha sido produzido no exterior ou no País, ou parte no exterior e parte no Brasil.

Enfatize-se que a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, parcialmente modificada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não traz novas normas gerais ou específicas a par das já existentes em lei anterior, mas exaure e consolida a matéria, regulando inteiramente a matéria tratada na legislação anterior, tornando a regra do artigo 63 da Lei nº 4.506/64 incompatível para com ela, daí a revogação do artigo 63 da Lei 4.506, nos termos do § 1º do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Lei nº 4.657, de 4.9.42).^{19 20}

¹⁹ Vejamos as transcrições dos artigos 25 a 28 da Lei 9.249/95:

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

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

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;
II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Art. 27. As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

Art. 28. A alíquota do imposto de renda de que tratam o art. 77 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 e o art. 100 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações posteriormente introduzidas, passa, a partir de 1º de janeiro de 1996, a ser de quinze por cento.

²⁰ Transcreva-se o artigo 1º da Lei nº 9.532, de 10.12.97:

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 a empresa no Brasil:

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

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

a) creditado o lucro, quando ocorrer à 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 controladora ou coligada no Brasil;
2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

Cabe enfatizar que os preceitos dos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com o declarado escopo da Exposição de Motivos que acompanhou o respectivo projeto de lei ao Congresso Nacional de estabelecer o tratamento isonômico entre as pessoas físicas e jurídicas, bem como as normas posteriores dos arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 9.430, de 27 de novembro de 1996, do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, do art. 3º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, inclusive o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, mudam o critério de apuração do imposto sobre a renda das empresas domiciliadas no País: abandona-se o princípio da territorialidade com base no critério da fonte de produção da renda (no qual a tributação compete ao país em que o rendimento é produzido) para ingressar no princípio *world-wide taxation*, com base no critério do domicílio (no qual a tributação compete ao país onde a empresa tem sede, independentemente do lugar onde os rendimentos são produzidos).

O *caput* do art. 25 da Lei nº 9.249/95 estatui: "Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. A seu turno o § 1º do mesmo artigo reza que os

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

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

rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas."

Insta ressaltar que os rendimentos e ganhos de capital, referidos no § 1º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

A palavra rendimento, do ponto de vista tributário, significa a receita obtida pela exploração de alguma atividade, significa o resultado positivo do capital transformado em ativos da empresa, empregados em seus fins constitucionais. Em se tratando de pessoas jurídicas, é o produto do capital investido em alguma atividade econômica. O termo *ganhos de capital* significa valores operacionais oriundos de alienação por preço acima do valor contábil, de bens do ativo permanente, ou resultados positivos apurados na venda de títulos e valores mobiliários negociados no mercado de capitais, sendo que, em relação aos ganhos na venda de bens do ativo permanente, são resultados que não fazem parte da operacionalidade habitual das empresas, aliás, muito pelo contrário, significam acréscimos pela venda de bens ou direitos que estavam afetos à sua atividade produtiva ou aos seus investimentos, tais como imóveis, veículos, móveis, etc.

Portanto, esses dois termos rendimentos e ganhos de capital aplicam-se aos casos em que a empresa domiciliada no Brasil presta diretamente atividade no exterior, mesmo que parcialmente, e lá obtém rendimentos, sem, no entanto, possuir base física no estrangeiro.

As pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil podem compensar do imposto de renda devido no Brasil o imposto de renda pago no exterior (Lei nº

9.249/95, art. 26; Lei nº 9.430/95, art. 15; Lei nº 9.532/97, art. 1º, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.959/00).

Por sua vez, o § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, dentro da mesma inspiração de combater a elisão fiscal, que possibilitou a edição do parágrafo único do art. 116 do mesmo Código, inovação, também, trazida pela aludida Lei Complementar nº 104, autorizou à lei ordinária especificar um 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.

Dispõe o § 2º do art. 43 do CTN que, *na hipótese de receita ou rendimento oriundo do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.*

No que tange ao preceito do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, impende realçar que, no caso vertente, o conceito de rendimento inclui o de lucro. Reza, por sua vez, o *caput* do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que, *para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*

A palavra lucros, obtidos no exterior e vinculados a prestação indireta de serviços no exterior, significa o resultado algébrico entre as receitas obtidas e os custos e despesas incorridas. O termo dirige-se aos casos de filiais, controladas e coligadas instaladas no exterior, vale repisar, estruturas econômicas, com ou sem personalidade própria, que, de qualquer forma, recebem renda e incorrem em gastos, a fim de manter suas atividades. Neste caso, caberá à matriz controladora ou coligada brasileira apenas o resultado algébrico disponibilizado, já deduzidos os gastos necessários à manutenção do *manus* no exterior.

Não obstante a clareza do citado dispositivo legal, é de se entender que os lucros a que o mesmo se refere, relativamente às coligadas, por questão de técnica contábil, são aqueles apurados por empresas em que a investidora no Brasil tenha a obrigação de fazer a avaliação pelo método de equivalência patrimonial, tendo em vista que, nesses casos, os aumentos deles (lucros) decorrentes são, de imediato, reconhecidos na avaliação do patrimônio da investidora no Brasil, passando a compor sua massa patrimonial, independentemente de terem ou não sido distribuídos, postos à sua disposição, ou aplicados em seu nome a qualquer título.

A reforçar o entendimento acima, de que é legítima a tributação pretendida no art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35/01, colime-se que a legislação que trata da determinação das bases de incidência do IRPJ e da CSLL autoriza sejam excluídas da tributação referidos efeitos de equivalência patrimonial, relativamente aos investimentos havidos no País. Autoriza-se a exclusão porque, referidos valores, majoram os lucros apurados pelas pessoas

jurídicas investidoras no País, e sua exclusão justifica-se, simplesmente, porque decorrem do produto de resultados positivos de participações societárias em empresas controladas ou coligadas domiciliadas no Brasil, os quais já foram nelas tributados, pelo IRPJ e CSLL, evitando-se a dupla incidência tributária sobre um mesmo resultado.

Diferentemente dessa situação, os lucros apurados no exterior, pelas empresas submetidas à avaliação pelo método de equivalência patrimonial, não estão por elas (controladas ou coligadas) tributados no Brasil, razão pela qual é de pleno direito que a tributação interna do País determine a sua adição na apuração do IRPJ e da CSLL tomando por base o acréscimo patrimonial deles decorrentes, que repercute no valor do investimento.

Por sua vez, assim dispõe o art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35/01:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único: O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Os objetivos básicos do princípio *world-wide income taxation*, que o preceptivo do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, veio a atender, não são, predominantemente, arrecadatórios, mas sim, são os de simplificar a legislação tributária e combater a evasão ou a elisão fiscal internacional abusiva ou com fraude a lei, geradas, sobretudo, pelas chamadas empresas de papel e pelos estímulos fiscais oferecidos pelos chamados paraísos fiscais.

Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, em respeitada obra sobre o imposto de rendas das empresas, acerca da teleologia da legislação brasileira do imposto sobre a renda, a partir do advento do preceptivo do art. 25 da Lei nº 9.249/95, destacam:

A tributação dos lucros auferidos no exterior, instituída pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, tem o mérito de diminuir as fraudes mediante a criação de controladas em paraísos fiscais. Dizemos fraudes porque os lucros nos paraísos fiscais eram gerados só no papel, mas que, na maioria das vezes, eram decorrentes de subfaturamento na exportação e superfaturamento na importação de bens ou serviços ou intermediações financeiras em que os lucros ficavam em paraísos fiscais”²¹

E não é de hoje que tributaristas, cômicos de suas responsabilidades sociais, aconselham o Governo a alterar o Código Tributário Nacional, alargando a definição do fato gerador do imposto de renda, para alcançar o caso das chamadas empresas de papel. Vejamos a sugestão de Eivany Antônio da Silva, ao comentar preceptivos das Leis nºs 9.249, de 26 de dezembro de 1995; 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

A fim de evitar os transtornos..., e serem plenamente atingidos os objetivos da tributação pelo princípio da universalidade da renda, o Governo deveria propor alteração no Código Tributário Nacional, 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*)...²²

²¹ HIGUCHI, Hiromi. Imposto de renda das empresas: interpretação e prática, na sua 27a edição, São Paulo: Atlas, 2002. p. 92.

²² SILVA, Eivany Antônio da - "Imposto sobre a renda: teoria e prática _ despesas de juros sobre o capital próprio, tributação de lucros e dividendos auferidos do exterior" Justiça tributária _ 1o Congresso internacional de direito tributário _ IBET. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998. p. 114.

A realidade é que inviabilizaria ou pelo menos dificultaria muito o alcance da meta originalmente perseguida pelo nosso País, caso se considere que o fato gerador da parcela dos lucros das empresas controladoras ou coligadas domiciliadas no Brasil só ocorreria com a efetiva distribuição dos lucros, auferidos no exterior pelas empresas controladas ou coligadas, para as empresas brasileiras (caracterizada essa distribuição pelo pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa ou determinação da empresa nesse sentido); e não no momento da apuração desse lucro. Daí o preceptivo do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35.

Interpretação em sentido contrário é que seria gravosa para o nosso País, além de submeter, repita-se, o exercício do seu direito de receber o tributo e, portanto, o interesse público, a uma condição potestativa dos contribuintes: a manifestação da vontade da sociedade e de seus integrantes, no sentido de liberar os rendimentos.

A respeito da constitucionalidade da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, no ponto em que acrescentou o § 2º ao art. 43 do CTN, e da legalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, trago à colação a opinião científica, elaborada por Hiromi e Celso Higuchi:

Entendemos que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 é perfeitamente aplicável para tributar, no Brasil, no mesmo ano-calendário da apuração dos lucros pela controlada ou coligada no exterior, por vários motivos.

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que alterou a Lei nº 5.172/66 (CTN), acrescentou o § 2º no art. 43 com a seguinte redação:

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

A redação é infeliz, porque lucro é diferente de receita ou rendimento. O dividendo é rendimento, mas o lucro, não. A redação seria melhor se tivesse dito receitas, rendimentos ou lucros gerados no exterior. Vamos considerar que os lucros de controlada ou coligada estejam compreendidos no rendimento.

O art. 43 do CTN dispõe que o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, mas o seu § 2º criou uma exceção para as receitas ou rendimentos do exterior. Com isso, tratando-se de receita ou rendimentos do exterior, a lei pode fixar outro momento para a ocorrência do fato gerador, diferente da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, na forma do *caput* do art. 43 do CTN.

A tributação, no Brasil, de lucros apurados pela controlada ou coligada no exterior, no próprio ano-calendário da apuração, equivale a tributação em conjunto das empresas, como ocorre em outros países, com o acréscimo do § 2º no art. 43 do CTN, entendemos que o STF não vai declarar inconstitucional o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, como ocorreu com o art. 35 da Lei nº 7.713/88, em relação às sociedades por ações. A Receita Federal, com base na DIPJ, deveria criar um cadastro de pessoas jurídicas no Brasil que têm filial ou controlada em paraísos fiscais para fiscalização anual. Isto porque a criação de filial ou controlada em paraísos fiscais já é demonstração de falta de boa-fé.²³

Em excelente artigo, Alberto Pinto²⁴ corrobora a tese de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não fere a definição de renda do art. 43 do Código Tributário Nacional, ao determinar a tributação no Brasil de lucros auferidos por investidas no exterior antes mesmo de serem distribuídos, com supedâneo no método de equivalência patrimonial – MEP e a tributação com base na renda mundial do contribuinte. Trago à colação as seguintes conclusões deste estudo:

I - o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não fere o conceito de renda ao estatuir que os lucros auferidos por investidas no exterior avaliadas pela equivalência patrimonial serão considerados disponibilizados

²³ HIGUCHI, Hirome. Obra já citada, páginas 94 e 95.

²⁴ SOUSA JÚNIOR, Alberto Pinto – “A disponibilidade de lucros oriundos do exterior”, in “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 2, direção científica Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003, pp. 72 a 74.

para a investidora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, pois:

- a) com a introdução do instituto da equivalência patrimonial no nosso ordenamento jurídico, houve uma mitigação do princípio da entidade, já que, para as hipóteses em que o MEP é obrigatório, ressalta-se a figura da entidade econômica, em que investida e investidora estão sob um mesmo plexo de vontades;
- b) é a legislação comercial (art. 248 da Lei nº 6.404/76)²⁵ que obriga as investidoras no Brasil a reconhecerem, pelo regime de competência, os lucros auferidos por investida avaliada pela equivalência patrimonial, ou seja, reconhecer como receitas da investidora os lucros apurados em balanço pela investida, independentemente de terem sido pagos ou creditados;
- c) por força da legislação comercial, os lucros auferidos por investida avaliada pela equivalência patrimonial representam um acréscimo patrimonial na investidora, antes mesmo de serem efetivamente distribuídos ou pagos;
- d) pela legislação comercial (art. 197 Lei nº 6.404/76),²⁶ a empresa não está obrigada a destinar à reserva de lucros a realizar a parcela do resultado

²⁵ Assim dispõe o art. 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (art. 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas: I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas; II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada; III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício: a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada; b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos; c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários...

²⁶ O art. 197 Lei nº 6.404/76 estatui:

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

positivo da equivalência patrimonial referente aos lucros auferidos por investida e ainda não distribuídos, por se tratar de mera faculdade;

e) caso a investidora não constitua reserva de lucros a realizar, o percentual de dividendos distribuídos poderá incidir sobre a parcela do seu resultado gerada por lucros ainda não distribuídos de investida avaliada pela equivalência patrimonial;

f) o exposto na alínea "d" acima, é a prova de que os lucros de investida avaliada pela equivalência patrimonial, já se constituem para a investidora em disponibilidades econômicas, ainda que não tenham sido financeiramente realizados (pagos pela investidas);

g) em vista das conclusões exaradas nas alíneas "a" a "e", infere-se que sendo disponibilidades econômicas, os lucros auferidos por investida avaliada pela equivalência patrimonial, ainda que não distribuídos, são receitas tributáveis da investidora, logicamente, desde que já não tenham sido tributados na origem, ou seja, desde que a investida não esteja no Brasil;

h) se a investida estiver sediada no exterior, os seus lucros não são tributados no Brasil, razão pela qual a parcela a eles relativa do resultado positivo da equivalência patrimonial deverá compor, além do resultado contábil (como determina a lei comercial), o resultado fiscal da investidora, ou seja, passam a ser receitas tributáveis da investidora no Brasil;

i) se passaram a ser tributados os lucros auferidos por investidas no exterior, por outro lado, a legislação fiscal autorizou que os impostos pagos pelas investidas no exterior sobre tais lucros pudessem deduzir o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil sobre tais receitas;

j) em vista do exposto na alínea "i" acima, conclui-se que só haverá IRPJ e CSLL a pagar no Brasil sobre os lucros auferidos por investidas no exterior se as alíquotas alienígenas forem menores que as brasileiras (para o IRPJ, 15%, mais 10% em caso de adicional, para a CSLL, 9%) ou, então, se não houver tributação, como sói acontecer nos denominados "paraísos fiscais";

k) o art. 25 da Lei nº 9.249/95, o art. 1º da Lei nº 9.532/97 e o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não disciplinam matérias que sejam reservadas à lei complementar, já que dispõem sobre aspectos da hipótese de incidência tributária do imposto de renda;

l) a melhor exegese do inciso III do art. 146 da Carta Magna leva a entender que cabe ao CTN, primordialmente, a definição do aspecto material da hipótese de incidência (e mesmo assim de forma ampla), deixando para a lei ordinária o disciplinamento dos demais aspectos e das especificidades

Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores: I- o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (artigo 248); II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

envolvendo o aspecto material, mesmo porque, quem institui tributo é a lei ordinária, quando define os aspectos da sua hipótese de incidência (subjetivo, material, temporal e espacial).

II - O § 5º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, ao vedar a compensação de prejuízos apurados no exterior com lucros auferidos no Brasil, criou um regime especial de compensação de prejuízos apurados no exterior, o qual não fere o conceito de renda, pois:

- a) "o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação";
- b) "os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária";
- c) os prejuízos apurados no exterior podem compensar os lucros auferidos no exterior, até de forma mais ampla do que ocorre no regime de compensação dos prejuízos apurados no Brasil com os lucros aqui também apurados; e
- d) o direito de compensar os prejuízos apurados no exterior não prescreve, o que faz com que, cedo ou tarde, tais prejuízos venham compensar lucros auferidos no exterior.

Considerações Finais

Esta tormentosa questão tem sido alvo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588, estando, no momento, ao aguardo do voto de vista de Sua Excelência o senhor Ministro Marco Aurélio. Até o momento, foram proferidos dois votos. No primeiro deles da Relatora do feito a senhora Ministra Ellen Gracie, Sua Excelência fez a distinção entre empresas controladas e empresas coligadas, já que nestas há posição de controle da empresa investidora domiciliado no Brasil em relação à investida controlada situada no exterior, fato que não sucede com a empresa coligada situado no exterior, e entendeu no sentido de que não se poderia falar nem sequer em disponibilidade jurídica, pela investidora brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros, ou pelo menos, antes de deliberação dos órgãos diretores da sobre a destinação dos lucros do

exercício. Em decorrência desta exegese, proferiu voto no sentido de julgar, no mérito, procedente, em parte, o pedido formulado na inicial pela Confederação Nacional da Indústria - CNI, para declarar a inconstitucionalidade apenas da expressão “ou coligada”, duplamente contida no *caput* do analisado art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por ofensa ao disposto no art. 146, III, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar a definição dos fatos geradores dos impostos. O segundo voto do Excelentíssimo senhor Ministro Nélson Jobim foi muito bem resumido pelo *Informativo do STF* nº 327, nos seguintes termos:

O Min. Nelson Jobim, em voto-vista, inicialmente, entendeu ser necessário ao deslinde da questão discorrer sobre o Método de Equivalência Patrimonial - MEP. Disse que o MEP, introduzido pela Lei 6.404/76 para fins de controle da situação societária, consiste em um método de avaliação dos investimentos relevantes (na forma da lei) de uma empresa (investidora) em suas coligadas e controladas (investidas), cujo valor é determinado mediante a aplicação, sobre o valor do patrimônio líquido da investida, da porcentagem de participação da investidora no capital social daquela. Por meio dele, o lucro auferido por uma investida é automaticamente registrado no balanço societário da investidora como lucro líquido, independente de sua efetiva distribuição, pois o regime contábil é o de competência e não o de caixa, o que gera consequências comerciais para a investidora: reflete no valor de suas ações comerciáveis em bolsa e é considerado na apuração de seu próprio valor no caso de venda de seus ativos. Em seguida, demonstrou a evolução da legislação tributária brasileira, que passou a coincidir com a legislação societária, com a utilização do MEP também para fins tributários. Afirmou que a partir de 1995, em face da abertura da economia brasileira ao comércio internacional, a lei tributária sofreu diversas alterações, visando ao combate da elisão fiscal - verificada, principalmente, por parte de empresas com companhias no exterior - dentre as quais a substituição da regra de cobrança de imposto de renda das pessoas jurídicas (territorialidade) pelo sistema de tributação em bases universais - TBU (pelo qual se tributam as rendas auferidas no Brasil e no exterior). Esse sistema foi objeto de aperfeiçoamento da LC 104/2001, que permitiu que a MP 2.158-34/2001 estendesse às controladas e coligadas estrangeiras o tratamento que já vinha sendo dispensado às filiais e sucursais desde 1997 (MP 1.602/97, convertida na Lei 9.532/97), por meio do qual os lucros auferidos consideram-se disponibilizados pela investidora brasileira, para fins de tributação, na data do balanço da investida em que são apurados, independente de sua distribuição. Dessa forma, abandonou-se, também, em relação às

controladas e coligadas, a chamada disponibilização financeira (regime de caixa) e adotou-se a disponibilização econômica (regime de competência). Ressaltou, ainda, quanto ao TBU, a utilização no Brasil da regra de compensação do IR pago pela investida estrangeira. Por fim, salientou que a incorporação de resultados, no balanço da investidora brasileira, por meio do MEP, independe de eventual controle que esta exerça sobre a investida estrangeira, pois, de acordo com a Lei das S/A, basta a existência de investimentos relevantes em sociedade coligada, e, antes da distribuição dos lucros, a investidora brasileira já experimenta benefícios reais decorrentes da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso em seu balanço, por via daquele método. Com base nisso, afastou as alegações da requerente nestes termos: 1) quanto à violação ao art. 153, III, da CF e a existência de um conceito constitucional "ontológico" de renda: a) a idéia de disponibilidade econômica decorre do MEP e do regime de competência das pessoas jurídicas. Para estas, a disponibilidade de renda prescinde do efetivo recebimento de moeda. Dá-se com o acréscimo patrimonial que, no caso das investidoras submetidas ao MEP, ocorre com a incorporação dos lucros apurados nas suas investidas, na proporção de sua participação no capital social destas, independente da distribuição (fluxo de riqueza). Esse acréscimo é considerado para efeitos da apuração do lucro líquido da investidora, que é base de cálculo do imposto de renda. A CF atribuiu à União a instituição de imposto sobre a renda (art. 153, III). O art. 43 do CTN definiu o fato gerador (disponibilidade econômica ou jurídica). Seu §2º, introduzido pela LC 104/2001, apenas deixou para a lei ordinária a fixação das condições e do momento em que a disponibilidade se daria, a qual, sem fazer às vezes de lei complementar, optou por um momento (o balanço comercial da controlada ou coligada). A legislação não fez qualquer ingerência no conceito próprio da renda ou da disponibilidade, apenas ligou as necessidades modernas do direito tributário internacional com os instrumentos da legislação comercial, em especial, o MEP. Não houve ofensa ao art. 153, III, da CF; b) o conceito de renda na CF é polissêmico e não ontológico. Para efeitos tributários, o conceito de renda é o legal. No CTN, corresponde à disponibilidade econômica ou jurídica do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, o que, ao fim, representa o acréscimo de valor patrimonial; 2) quanto à aplicação do entendimento adotado no RE 172058/SC (DJU de 13.10.95): não incide na espécie por duas razões: a) tratava-se, naquele caso, de alteração da legislação complementar com afronta ao art. 146, III, a, da CF. Neste, o novo texto atribui à lei ordinária a fixação das condições e do momento da disponibilidade, sem invadir os limites de suas atribuições constitucionais; b) a tese lá fixada foi no sentido de que não se poderia considerar que a apuração do lucro da pessoa jurídica implicasse disponibilidade de renda para sócios, cotistas, acionistas e titulares de empresa individual (disponibilidade financeira). Aqui, cuida-se de pessoas jurídicas sujeitas ao MEP (disponibilidade econômica); 3) quanto à violação ao art. 150, III, a e b, da CF: a regra do parágrafo único do art. 74 resolveu a situação de dois tipos de lucros - os apurados em balanços anteriores à edição da primeira MP (7/2001), mas não creditados ou pagos à investidora brasileira, e os

lucros a serem apurados no balanço do ano dessa edição (2001) - e determinou que ambos estariam disponibilizados no final do ano subsequente (31.12.2002). Dessa forma, tais lucros passaram a integrar o patrimônio líquido da investidora brasileira, para fins tributários, pelo menos um ano após terem sido apurados nos balanços da investida estrangeira, ou seja, vieram a ser objeto de eventual tributação apenas no exercício de 2003, ano base 2002, não se configurando ofensa ao princípio da anterioridade. Em relação aos lucros anteriores, entendeu que não se poderia falar em ofensa ao princípio da irretroatividade, a qual se caracterizaria somente se tivesse ocorrido disponibilidade (distribuição) e a lei tributária viesse a dizer que àquele acontecimento incidiria a nova lei. Por fim, o Min. Nelson Jobim julgou improcedente o pedido e deu interpretação conforme a Constituição, no sentido de que o regime adotado pela MP impugnada só se aplica às empresas brasileiras sujeitas ao Método de Equivalência Patrimonial.²⁷

Estes os escólios coligidos sobre esta controvertida matéria dos fatos geradores do IRPJ, que levo à discussão dos senhores estudiosos e profissionais do Direito Tributário.

²⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo do STF nº 373, site: www.stf.gov.br.