



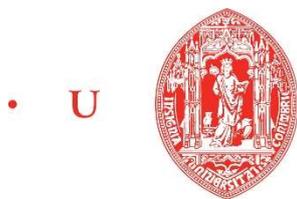
Carlos André Soares Nogueira

Planejamentos tributários abusivos e agressivos e os limites da liberdade

Dissertação em Ciências Jurídico Políticas - Menção em Direito
Constitucional

Abril/2018





• U • C •

FDUC FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Carlos André Soares Nogueira

Planejamentos tributários abusivos e agressivos e os limites da
liberdade

Abusive and aggressive tax planning and the limits of freedom

*Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do
2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização
em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Constitucional*

Orientadora: Professora Doutora Suzana Tavares da Silva

Coimbra, 2018

Agradeço à Professora Doutora Suzana Tavares da Silva pela generosa disponibilidade e pela orientação exigente e construtiva, sem as quais não teria sido possível realizar este trabalho.

Agradeço especialmente à Renata e ao Gustavo, cujas presenças amorosas iluminam minha vida, por me apoiarem sempre, até quando estive ausente a pesquisar.

Resumo

Trata este estudo de delinear conceitualmente as figuras dos planejamentos tributários abusivos e agressivos e de verificar, à luz da teoria jusfundamental, como as normas gerais e especiais antiabuso, bem como as normas de combate aos planejamentos agressivos, nos moldes sugeridos pela OCDE e adotados na Europa e no Brasil, restringem ou limitam a liberdade de gestão empresarial.

Abstract

This study seeks to conceptually outline the figures of abusive and aggressive tax planning and to verify, in the light of the theory of the fundamental rights, how the general and special anti-avoidance rules, as well as the norms to combat aggressive planning, as suggested by the OECD and adopted in Europe and Brazil, restrict or limit the freedom of business management.

Palavras-chave

Planejamento tributário abusivo. Planejamento tributário agressivo. Liberdade de iniciativa. Liberdade de gestão empresarial. Limites imanentes. Restrição.

Key words

Abusive tax planning. Aggressive tax planning. Freedom of initiative. Freedom of business management. Immanent boundaries. Restriction.

Lista de siglas e abreviaturas

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

CFC – Controlled Foreign Company

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CRFB/1988 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CRP/1976 – Constituição da República Portuguesa de 1976

CTN – Código Tributário Nacional

EBITDA – Earnings Before Interest, Tax, Depreciation, Amortization

GAAR – General Anti-Avoidance Rule

MP – Medida Provisória

OCDE – Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico

STF – Supremo Tribunal Federal

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

Índice

1. Introdução.....	6
2. A gestão fiscal das empresas, os planejamentos tributários e o delineamento das figuras dos planejamentos abusivos e agressivos	8
2.1 – Planejamentos legítimos e ilegítimos.....	11
2.2 – Planejamentos tributários abusivos e agressivos.....	15
2.2.1 – Planejamentos abusivos.....	15
2.2.2 – Planejamentos agressivos	22
2.3 – A questão do planejamento tributário abusivo no âmbito do direito tributário europeu	24
3. A abordagem constitucional da matéria de direitos fundamentais.....	29
3.1 – Prolegômenos.....	30
3.2 – A matéria de direitos fundamentais.....	36
3.3 – Vinculação do legislador, interpretação e aplicação dos direitos fundamentais.....	38
3.4 – Âmbito de proteção e limites imanescentes	43
3.5 – Núcleo essencial.....	50
3.6 – Camadas envolventes	52
3.7 – Restrição, harmonização, regulamentação, proteção dos direitos fundamentais	53
3.8 - Proporcionalidade	57
4. Liberdade de empresa, autonomia e livre iniciativa; núcleo essencial, camadas envolventes e limites imanescentes	60
4.1 – A liberdade de gestão empresarial como matéria de direitos fundamentais	61
4.2 – O núcleo essencial, camadas envolventes e limites imanescentes da liberdade e a liberdade de gestão empresarial	65
4.2.1 – Liberdade e planejamentos tributários legítimos.....	68
4.2.2 – Liberdade e planejamentos tributários agressivos.....	69

4.2.3 – Liberdade e planejamentos tributários abusivos.....	71
4.3 – A aplicação da proporcionalidade aos conflitos entre a liberdade e outros princípios, direitos e deveres fundamentais	75
4.4 – Interpretações para o signo capacidade contributiva	79
5. As normas tributárias antiabuso e de restrição dos planejamentos agressivos.....	81
5.1 – As cláusulas gerais antiabuso.....	83
5.2 – O conteúdo das normas especiais antiabuso e o controle de constitucionalidade...	86
5.3 – O conteúdo das normas que restringem os planejamentos agressivos e o controle de constitucionalidade.....	90
6. As normas antiabuso relativas às Controlled Foreign Companies (CFC).....	93
6.1 – Normas CFC, liberdade e princípio da neutralidade	94
6.2 – Normas CFC, liberdade, simulação e planejamento tributário abusivo.....	95
6.3 – Normas CFC, liberdade, ficções e presunções tributárias.....	100
6.4 – Recomendações da OCDE e as normas CFC na União Europeia e em Portugal	103
6.5 – O caso brasileiro.....	107
6.5.1 – A tributação em bases universais	107
6.5.2 – A Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e seu controle de constitucionalidade	109
6.5.3 – A Lei nº 12.973, normas CFC?.....	113
7. Conclusão	114
8. Referências	117
9. Anexo único.....	125

1. Introdução

A temática dos planejamentos tributários abusivos e agressivos representa, no atual ambiente de globalização econômica e de crise dos Estados fiscais, um dos maiores desafios em termos de reflexão justributária.

Com a globalização econômica, a livre circulação de capitais, a economia digital e o desenvolvimento de novos modelos de negócios¹ e com o deslocamento de relevante parcela da atividade econômica e da riqueza tributável para fora das fronteiras nacionais², além da proliferação de regimes fiscais de favor e do contexto de competição entre os Estados, têm-se os “*fiscal termites*”, que representam grave limite aos Estados para manutenção dos níveis de arrecadação tributária³.

Sinteticamente, as pessoas jurídicas – especialmente os grupos de sociedades transnacionais – utilizam-se de disparidades, brechas e lacunas dos sistemas tributários nacionais para desenvolver, de forma abusiva ou agressiva, atos e negócios jurídicos que resultem em relevante redução da carga tributária incidente sobre sua atividade econômica, afetando significativamente a capacidade dos Estados de financiar suas políticas públicas.

Diante de tal quadro, diversas são as iniciativas dos Estados – em termos de direito interno e internacional – para evitar a erosão de suas bases tributáveis.

No âmbito interno, impõe-se o combate aos planejamentos tributários abusivos e agressivos, junto com o combate à evasão fiscal, pois a crise fiscal leva os Estados, na tentativa de preservarem as receitas tributárias, a deslocarem as bases imponíveis para fatores menos sujeitos à mobilidade, sobrecarregando as pessoas que não possuem a mesma possibilidade de *fugir* dos impostos e criando um “*apartheid fiscal*”⁴.

No âmbito internacional, destacam-se iniciativas como a facilitação e a padronização das trocas de informações entre administrações tributárias e as ações do BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*, desenvolvidas no âmbito da OCDE – Organização para a Cooperação e

¹ CALDERÓN CARRERO e QUINTAS SEARA, 2015, p. 23.

² OLIVEIRA, 2012, p. 15.

³ TANZI, 2014, p. 14.

⁴ NABAIS, 2011, p. 36 – 37.

Desenvolvimento Econômico, segundo a qual⁵, “*A falta de ação nesta área provavelmente resultaria na perda de arrecadação dos impostos de pessoas jurídicas, por parte de alguns governos, no surgimento de padrões internacionais concorrentes e na substituição do atual quadro consensual por medidas unilaterais, o que poderia também levar a uma anarquia fiscal generalizada marcada pelo regresso massivo da dupla tributação*”.

Contudo, a atuação dos Estados, fundada pragmaticamente na pretensão de impedir ou reduzir a erosão das bases tributáveis, não deve se desenvolver indevidamente às custas das liberdades fundamentais, que, no caso deste trabalho, estão centradas na liberdade de iniciativa, nomeadamente a liberdade de gestão empresarial, e na propriedade privada, compreendidas como direitos positivos insertos no contexto constitucional.

Impende dizer que as liberdades fundamentais são estudadas a partir de sistemas jurídicos de Estados democráticos de direito, o que significa que serão interpretadas à luz do princípio da solidariedade, com vistas ao desenvolvimento social, conforme as disposições positivadas das respectivas constituições.

Em virtude da temática jusfundamental escolhida, o estudo, em que pese tratar de planejamentos tributários, não centra o foco na interpretação das normas tributárias de incidência, ou seja, nas regras matrizes de incidência tributária, mas no exame da proteção constitucional e dos limites da liberdade de gestão das empresas, em especial da liberdade de configurar a atividade empresarial em termos organizacionais, societários e operacionais com vistas à redução da carga tributária incidente sobre os fatos jurídicos realizados

Para tanto, adota-se neste estudo a teoria jusfundamental dos limites imanentes com fulcro nas ideias de José Carlos Vieira de ANDRADE⁶.

Neste percurso, inicia-se com a conceituação de planejamentos tributários, distinguindo os planejamentos legítimos dos ilegítimos e, em seguida, delineando as figuras dos planejamentos abusivos e agressivos.

⁵ OCDE (2104), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, p. 11.

⁶ Especialmente as ideias trabalhadas na obra *Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976*.

Passando à temática jusfundamental, é preciso, primeiro, lançar as bases da compreensão sintática e semântica de direitos fundamentais adotada no presente estudo para, na sequência, utilizar tal arsenal teórico para examinar mais detidamente a liberdade de gestão empresarial. A partir desse estudo de cunho mais teórico, faz-se a conexão da temática com a legitimidade e os limites para a atuação do Estado na limitação e restrição da liberdade por meio de normas – especiais e gerais – de combate aos planejamentos tributários abusivos e agressivos.

Por fim, passa-se ao exame das normas especiais antiabuso relativas às CFC - *Controlled Foreign Companies*, que compõem a Ação nº 3 do BEPS e que foram recentemente adotadas no âmbito da União Europeia. Como *hard case*, por suas características peculiares, faz-se, também, um estudo do controle de constitucionalidade da norma CFC brasileira por meio do acórdão exarado pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588/DF.

Por oportuno, impende apontar que o escopo deste trabalho, devido ao contexto cultural no qual está inserido, está limitado a tratar precipuamente de Estados fiscais com sistemas jurídicos baseados na *civil law*, nomeadamente de Estados democráticos de direito ocidentais com ordens jurídicas fundadas em constituições escritas e rígidas, como Portugal e Brasil, não se aplicando necessariamente estas reflexões aos regimes de *common law*, cujas doutrinas são citadas ao longo do texto apenas de forma exemplificativa ou comparativa.

2. A gestão fiscal das empresas, os planejamentos tributários e o delineamento das figuras dos planejamentos abusivos e agressivos

A temática dos planejamentos tributários está intimamente atada à liberdade de gestão empresarial e à autonomia que lhe é inerente para realizar atos de gestão com vistas ao melhor resultado econômico da sociedade ao longo do tempo. Afinal, em princípio, o administrador deve atuar de forma diligente e leal no interesse da sociedade e do desenvolvimento de sua atividade empresarial⁷.

⁷ Em relação aos deveres de cuidado e lealdade dos administradores, ver, a título de exemplo, no Brasil, os artigos 153 e ss. da Lei nº 6.404/1976, em Portugal, o art. 64º do Código das Sociedades Comerciais e, em Espanha, os artigos 225 e ss. da Ley de Sociedades de Capital.

Contudo, há que se distinguir os atos normais de gestão das condutas ilícitas e abusivas, que violam a ordem jurídica, nomeadamente as normas tributárias às quais as sociedades e seus estabelecimentos estão submetidos⁸.

Na seara da gestão das empresas, é complexa e controvertida a distinção entre atos normais de gestão em matéria tributária e os planejamentos tributários abusivos e agressivos. Assim, a compreensão dos limites da autonomia que caracteriza a liberdade de empresa e a distinção entre planejamentos tributários legítimos e ilegítimos são construídas paulatinamente ao longo do trabalho, exigindo do estudioso a paciência e a precisão essenciais à pesquisa do tema.

De início, impende dizer que este estudo parte da ideia de Estado fiscal⁹, cujo suporte financeiro advém da tributação da atividade econômica privada, que se desenvolve sob o signo da liberdade. Mais especificamente, tem-se como referência Estados democráticos de direito, que, a par de se caracterizarem como Estados fiscais, têm, no fundamento de sua legitimidade, o princípio da solidariedade.

Leciona José Casalta NABAIS¹⁰ que a temática da gestão fiscal das empresas toma como pontos de partida o Estado fiscal e as liberdades de iniciativa econômica e de empresa. Resulta dessa concepção “*o reconhecimento da livre conformação fiscal por parte dos indivíduos ou empresas, que assim podem planificar a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da comunidade estadual e actuar de molde a obter o melhor planeamento fiscal (tax planning)*”.

Entretanto, no que diz respeito aos planejamentos tributários, destaca NABAIS que há limites à liberdade de gestão relativos às condutas danosas à sociedade, que estão relacionadas com a violação das leis fiscais e o abuso na configuração jurídica dos fatos tributários¹¹.

⁸ Predominantemente, a doutrina brasileira, forte na livre iniciativa, somente admite a ilicitude como limite para o ato de gestão, como se pode observar na seguinte passagem de Paulo Ayres Barreto (2016, p. 221): “*A consequência tributária só exsurge se da chamada anormalidade do ato de gestão resultar um ato ou negócio jurídico simulado ou dissimulado. Tratando-se de operação ou estruturação de negócios que não tenham tais vícios ou defeitos, é lícito afirmar que anormal seria a atuação do administrador que não buscasse a forma menos onerosa de se pagar tributos, com o propósito de aumentar os resultados da empresa*”.

⁹ Para uma compreensão do conceito de Estado fiscal, ver NABAIS, 2011, p. 12 – 23.

¹⁰ 2007, p. 63 – 64.

¹¹ NABAIS, 2007, p. 64.

Ademais¹², a liberdade também está limitada pelo princípio da neutralidade, com fulcro na defesa da ordem concorrencial, “*de modo a que as empresas, sejam quais forem as formas que escolham e as opções que tomem, conquanto que assentes numa base de racionalidade económica própria, paguem idêntico imposto*”¹³.

Destarte, utilizando as lições de NABAIS, pode-se afirmar preliminarmente que, mesmo em Estados fiscais que consagraram constitucionalmente a liberdade de iniciativa e de gestão empresarial, essa liberdade é limitada e não configura um direito absoluto.

A questão fulcral nesta primeira etapa do estudo é verificar se, ao conceituar planejamentos tributários¹⁴, segrega-los das condutas ilícitas e delinear as figuras dos planejamentos tributários abusivos e agressivos, exsurge distinção juridicamente relevante que permita dar autonomia a cada espécie, perquirir os efeitos jurídicos próprios e prognosticar formas legítimas por meio das quais o Estado possa reagir em face das condutas dos sujeitos passivos que conflitem com o sistema justributário.

A relevância do tema está intimamente ligada, de um lado, à propriedade e à liberdade fundamental dos particulares frente ao Estado e, de outro, à importância que os planejamentos tributários abusivos e agressivos têm na violação dos princípios da igualdade e solidariedade, bem como na (in)justa distribuição do ônus tributário e na erosão das bases tributáveis nos Estados fiscais.

O foco deste trabalho está dirigido para os planejamentos tributários das empresas e a problemática sob investigação neste capítulo pode ser subdividida nos seguintes pontos específicos: (i) qual a conceituação de planejamento fiscal e como o distinguir das condutas ilegítimas; (ii) quais são as principais notas que caracterizam os planejamentos tributários abusivos e agressivos.

Nos capítulos subsequentes, a partir de uma abordagem jusfundamental, será possível estudar (i) quais os limites da liberdade de planejar e qual o grau de proteção conferido pelo sistema jurídico ao particular e (ii) como pode o Estado, licitamente, por meio das funções

12 NABAIS, 2007, p. 68.

13 No Brasil, o dever de prevenir desequilíbrios na concorrência decorrentes da tributação está positivada no artigo 146-A da CRFB/1988.

14 Neste trabalho, opta-se por utilizar a expressão *planejamento tributário*, que é empregada com o mesmo sentido de *planeamento fiscal*, típica do direito português.

administrativa, legislativa e judicial, reagir aos planejamentos abusivos e agressivos, sem comprimir indevidamente os direitos fundamentais dos sujeitos passivos¹⁵.

2.1 – Planejamentos legítimos e ilegítimos

À partida, a primeira dificuldade com que se depara o estudioso do direito é a diversidade terminológica adotada pela doutrina e pela jurisprudência para classificar¹⁶ as condutas praticadas pelos sujeitos passivos com o fito de reduzir a carga tributária que lhes é imposta^{17/18}.

Classicamente, a doutrina brasileira designa como elisão fiscal¹⁹ a conduta do sujeito passivo de organizar sua atividade econômica com o fito de reduzir a carga tributária incidente, desde que por meios (formalmente) lícitos e não simulados, anteriores à ocorrência do fato jurídico tributário²⁰. Marco Aurélio GRECO²¹ identifica nesta posição, que abarca o respeito formal pela letra da lei, a *primeira fase do debate sobre planejamento tributário*.

As duas fases seguintes do debate jurídico sobre planejamento tributário no Brasil são identificadas pelo GRECO²² como (i) liberdade com limite em fraude à lei, abuso de direito e abuso de formas e (ii) liberdade com limitação pela capacidade contributiva²³.

¹⁵ O combate aos planejamentos tributários abusivos e agressivos é uma forma de reação dos Estados nacionais à erosão das bases tributáveis, com vistas à restauração da confiança no sistema tributário, de forma articulada internacionalmente, como é o caso dos tratados internacionais e das mudanças das legislações nacionais em linha com as recomendações (*soft law*) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com fundamento nas ações do *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). OECD (2015), foreword – 3.

¹⁶ Marco Aurélio GRECO (2011, p. 118 - 120) destaca que a questão central nos planejamentos tributários não se situa no campo da licitude/ilicitude, pois as condutas ilícitas estariam fora do campo do planejamento tributário. Segundo este autor, o ponto nevrálgico seria a eficácia perante o Fisco.

¹⁷ Para uma visão geral da *babel terminológica*, ver SANTOS, 2009, p. 62 – 64.

¹⁸ Sobre o debate quanto à nomenclatura utilizada, vale a advertência de Marco Aurélio GRECO (2011, p. 85), para quem “*o essencial é que, antes de utilizar qualquer uma delas [palavras], estejamos de acordo quanto ao objeto à qual se refere e que, para aquele objeto, sempre utilizemos a mesma palavra*”.

¹⁹ Para uma sucinta revisão das acepções da expressão *elisão tributária* na doutrina brasileira, ver Barreto, 2016, p. 156 e ss.

²⁰ Exemplos de posições doutrinárias neste sentido, ver QUEIROZ, M e QUEIROZ, A., 2016, p. 528 – 529 e MACHADO, 2016, p. 26.

²¹ 2011, p. 194 – 197

²² 2011, p. 133.

²³ Em posição oposta, Paulo Ayres BARRETO afirma que não há no direito tributário brasileiro menção “*a abuso de direito, de formas jurídicas, efeitos jurídicos relevantes além da economia fiscal (propósito negocial)*” (2016, p. 196) e argumenta, ademais, que o princípio da capacidade contributiva reveste-se da qualidade de garantia dos direitos individuais e coletivos dos contribuintes e limitação ao poder de tributar do Estado, não podendo ser interpretado como limite para a autonomia individual respaldada em lei (2016, p. 95 – 96).

Parte da doutrina brasileira mais recente propõe uma terceira categoria, a elusão fiscal, que se situaria entre a elisão (atos lícitos) e a evasão (atos ilícitos), cujo sentido é apontado por CAVALI²⁴ nos seguintes termos: “*Trata-se de conduta levada a efeito pelo particular, consubstanciada na prática de atos ou negócios jurídicos distintos daqueles previstos em hipóteses de incidência tributária, mas geradores de efeitos econômicos equivalentes, evitando, dessa forma, a tributação, ou enquadrando-se em norma de tributação mais favorável*”²⁵.

No que diz respeito à doutrina portuguesa, toma-se, inicialmente, a lição de José Casalta NABAIS²⁶, para quem os sujeitos passivos podem “*verter a sua acção económica em actos jurídicos e actos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, guiando-se mesmo por critérios de elisão ou evitação dos impostos (tax avoidance) ou de aforro fiscal, desde que, por uma tal via, não se violem as leis fiscais, nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica (tax evasion)*”.

Marta CALDAS²⁷ adota uma classificação tripartite e categoriza os atos dos sujeitos passivos em evasão fiscal (*contra legem*), elisão fiscal (*extra legem*) e planejamento fiscal (*intra e secundum legem*). Segundo a autora²⁸, o comportamento elisivo viola indiretamente a norma fiscal, desrespeitando seus objetivos ou espírito, mas sem afrontar a letra da lei. Neste caso, embora possa haver a manutenção de efeitos civis e comerciais dos atos praticados, estão sujeitos a um juízo de inadmissibilidade e podem ser afastados os efeitos fiscais “*dos actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos, à obtenção de uma vantagem fiscal*”, passando a ser devido o tributo que seria reduzido ou evitado. Distinguindo os planejamentos tributários agressivos dos comportamentos abusivos, CALDAS²⁹ afirma que os primeiros são comportamentos legais e admissíveis fiscalmente, baseados em lacunas ou incongruências das normas fiscais, que levam ao não pagamento da “*fair share*”. São condutas que conflitam especialmente com o princípio da

²⁴ 2006, p. 30.

²⁵ Para uma visão da evolução conceitual no Brasil até a consolidação das ideias de elisão e evasão, com a posterior introdução da elusão, ver PIMENTA, 2016, p. 602 – 605.

²⁶ 2007, p. 64.

²⁷ 2015, p. 23.

²⁸ CALDAS, 2015, p. 24.

²⁹ CALDAS, 2015, p. 29.

capacidade contributiva, afetando a equidade e a eficácia do sistema fiscal, bem como a confiança pública.

Ainda no seio da doutrina portuguesa, fundamental para fins deste estudo é a conceituação de planejamento tributário proposta por José Luís Saldanha SANCHES³⁰: “*O planeamento fiscal consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais. O planeamento fiscal ilegítimo consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo*”.

Segundo Saldanha SANCHES, o planejamento tributário legítimo alcança uma redução de carga tributária proporcionada pelo sistema jurídico, seja por omissão ou por ação intencional do legislador, que possibilita ao sujeito passivo escolher a operação ou forma de apuração que seja acompanhada do menor encargo tributário.

Ainda de acordo com o conceito do autor, o planejamento ilegítimo é contrário ao direito, uma vez que implica a violação de regras ou princípios do sistema justributário. Releva destacar que a fronteira não foi traçada por Saldanha SANCHES na observância formal da *letra da lei*.

Também é relevante para o tema deste estudo que o planejamento tributário consista precipuamente numa *técnica de redução da carga fiscal*. À evidência, o sujeito passivo pode eventualmente aproveitar-se da multiplicidade de sentidos do texto normativo para construir a norma de incidência conforme a interpretação que seja acompanhada da menor carga tributária³¹. Mas, para fins deste estudo, o planejamento tributário não consiste, fundamentalmente, na simples adoção de determinada interpretação da lei tributária, mas na conduta preordenada de organização da atividade empresarial, de maior ou menor

³⁰ 2006, p. 21.

³¹ Para uma compreensão da construção de sentido dos textos jurídicos, ver CARVALHO, A., 2010, p. 236 a 255.

sofisticação e complexidade, dentre as opções juridicamente legítimas, com impacto na redução do custo tributário inerente à atividade realizada.

Em síntese, o foco deste estudo não recai sobre a interpretação dos textos normativos que instituem tributos, em busca do sentido da norma tributária de incidência. Volta-se para a liberdade do sujeito passivo de organizar sua atividade econômica – no mundo fenomênico – que irá redundar (ou não) na realização do fato jurídico tributário e no nascimento da obrigação tributária.

Para tanto, adota-se, à luz da breve recapitulação doutrinária feita anteriormente e a partir da conceituação de Saldanha SANCHES, uma classificação dualista das condutas dos sujeitos passivos tendentes à redução da carga tributária, separando-as em legítimas e ilegítimas, *tertium non datur*³².

É oportuno destacar que os planejamentos ilegítimos podem estar sujeitos a juízos de ilicitude ou ineficácia e extrapolaria o escopo deste trabalho um exercício mais aprofundado de teoria do direito neste sentido³³.

De plano afirma-se, para fins deste estudo, que os planejamentos tributários *stricto sensu*, nos termos definidos acima, configuram condutas legítimas inerentes à autonomia privada que utilizam meios e alcançam resultados pretendidos ou não vedados pelo sistema jurídico. Neste sentido, conforme será visto à frente, não é suficiente para configurar a legitimidade do planejamento tributário a mera observância formal ou literal da lei. Em outras palavras, não basta para configurar a legitimidade de um determinado planejamento tributário a utilização de atos cujos conceitos – individualmente considerados – remetam formalmente a classes permitidas ou não vedadas por determinado sistema jurídico³⁴.

Diante de tal premissa, pode-se afastar da matéria de planejamento tributário as condutas que utilizam, como meio, atos cujos conceitos remetam a classes vedadas pelo direito e, portanto, violem frontalmente o sistema jurídico, em especial as condutas fraudulentas sujeitas a sanções penais. Não há como se considerar *planejamento tributário* a decisão do

³² Evita-se trabalhar com a terminologia evasão / elisão devido à polissemia apontada ao longo do texto.

³³ Exemplificativamente, Marco Aurélio GRECO (2011, p. 253) destaca que o ordenamento jurídico pode reagir à fraude à lei de diversos modos, incluindo-se a qualificação como conduta ilícita ou a decretação de nulidade ou ineficácia. Em relação ao direito brasileiro, conforme o autor, a fraude à lei é hipótese de nulidade.

³⁴ Para compreensão do conceito de classes de fatos, ver Carvalho, A., 2010, p. 327 e ss.

particular de transgredir dolosamente as normas tributárias ou mesmo as normas extratributárias³⁵.

Porém, como dito, a utilização de atos que, individualmente considerados, remetam a classes permitidas ou não vedadas pelo sistema jurídico não é suficiente para uma distinção mais precisa dos planejamentos legítimos e ilegítimos, bem como, para o delineamento das figuras dos planejamentos abusivos e agressivos.

2.2 – Planejamentos tributários abusivos e agressivos

Nesta seara, mostra-se particularmente útil a lição de Saldanha SANCHES, segundo o qual os planejamentos tributários ilegítimos seriam subdivididos em *fraude fiscal* e *fraude à lei fiscal*³⁶: “Falaremos de *fraude fiscal* sempre que encontrarmos um comportamento que viola um qualquer dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contraordenacional; e falaremos de *fraude à lei fiscal* para designar comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal sem expressamente infringir (*fraus legis*). Estes comportamentos não violam um qualquer dever de cooperação, mas ainda assim não são desejados pelo legislador, por visarem manifestamente ladear o ordenamento jurídico-tributário para conseguir um objetivo oposto aos valores que o estruturam”.

2.2.1 – Planejamentos abusivos

Utilizando-se as categorias propostas por Saldanha SANCHES, é de se ver que a matéria de planeamento tributário abusivo se encontra no campo da *fraude à lei*, que o autor também designa como evitação abusiva e elisão fiscal³⁷. Releva destacar que autor utiliza a expressão *abusivo* em sentido diverso do instituto do *abuso de direito* consagrado no direito civil³⁸. Saldanha SANCHES recorre aos ensinamentos de Jorge Reis NOVAIS³⁹, para quem, em matéria

³⁵ Em sentido semelhante, ver GRECO, 2011, p. 89 e ss.

³⁶ 2006, p. 21 e 22.

³⁷ O autor equipara o sentido de *fraude à lei* às expressões *tax avoidance* e *Steuerumgehung* das doutrinas norte-americana e germânica, respectivamente. Já o planeamento tributário legítimo é equivalente a *tax mitigation* e *Steuervermeidung* (SANCHES, 2006, p. 22 - 24).

³⁸ No Código Civil brasileiro, o abuso de direito está previsto no artigo 187: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

³⁹ 2010, p. 496 – 497.

de direitos fundamentais, o exercício abusivo de um direito consiste num “*exercício malicioso*”, de fraude à lei ou de aproveitamento mal intencionado da letra da lei para obter utilidades ou ganhos diversos dos que se contêm nos bens protegidos pelo respectivo direito fundamental”⁴⁰.

Revisando as diversas falas doutrinárias acima, apesar das diferenças apontadas, é possível identificar, para fins deste trabalho, quatro parâmetros mínimos essenciais à compreensão do fenômeno do planejamento tributário abusivo: (i) distingue-se, de um lado, do planejamento tributário legítimo por ser contrário ao direito, devido à inconformidade com o espírito e o propósito da norma jurídica ou com valores que estruturam o sistema justributário; (ii) integra a classe de planejamentos ilegítimos, junto com a fraude fiscal⁴¹, mas distingue-se desta porque a fraude fiscal implica a utilização de meios vedados, especialmente nas condutas sujeitas a sanções penais e contraordenacionais⁴²; (iii) utiliza meios artificiais ou maliciosos, embora estes, individualmente considerados, possam remeter a classes de atos permitidos ou não vedados pelo sistema jurídico; e (iv) tem como finalidade única ou precípua contornar ou evitar a norma de incidência positivada pelo legislador, propiciando indevidamente a redução do *quantum debeatur* ou o deslocamento espacial/temporal da ocorrência do fato jurídico tributário.

É oportuno destacar que, para além dos elementos acima identificados, há, nos diversos sistemas jurídicos, de acordo com a tradição de cada um, normas jurídicas próprias atinentes à configuração dos planejamentos abusivos, nomeadamente nas normas gerais antiabuso⁴³.

Em França, o artigo 64 do *Livre des Procédures Fiscales* fundamenta a atuação de ofício da administração no caso de abuso de direito, sendo este configurado a partir de condutas fictícias ou baseadas formalmente em interpretações literais da lei ou de decisões e que não possuam motivação extratributária.

Na Itália, a Corte Suprema, baseada na previsão do artigo 53 da Constituição Italiana de que todos devem contribuir para a despesa pública conforme a capacidade contributiva, ampliou

⁴⁰ No Código Civil brasileiro, o conceito utilizado por Saldanha Sanches aproxima-se do disposto no artigo 166, VI: “*É nulo o negócio jurídico quando [...] tiver por objetivo fraudar lei imperativa*”.

⁴¹ Ou evasão fiscal, a depender da nomenclatura adotada.

⁴² Neste sentido, ver também MARTINS, 2006, p. 15 – 16.

⁴³ General anti-avoidance rule (GAAR).

a aplicação do princípio da proibição do abuso do direito do Tribunal de Justiça da União Europeia e passou a considerar inoponíveis ao fisco os planejamentos tributários sem propósito negocial^{44/45}. Nesse contexto, o legislador introduziu o art. 10-bis da Legge 27 luglio 2000, nº 212, que disciplina o abuso de direito em matéria fiscal, determinando a inoponibilidade ao fisco das operações sem substância econômica e que obtenham vantagem indevida com respeito apenas formal à norma fiscal.

No Brasil, em matéria tributária, não há uma cláusula geral anti-abuso nos moldes acima mencionados, mas apenas um dispositivo anti-simulação^{46/47}. Assim, as construções doutrinárias e jurisprudenciais acerca dos planejamentos tributários abusivos dependem de interpretação sistemática das normas tributárias em conjunto com normas de outros subsistemas, especialmente constitucionais, civis e comerciais/empresariais⁴⁸.

No caso de Portugal, o artigo 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária sujeita à ineficácia tributária os planejamentos que recorram ao abuso de formas jurídicas e determina a incidência dos *“impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim econômico”*⁴⁹.

⁴⁴ Exemplificativamente, ver a interpretação de D’ANIELLO (2000, p. 166) acerca das normas *anti-avoidance* italianas, no que diz respeito à diretiva parente-subsiary: *“Well, it would seem justified to say that the objective function of the anti-avoidance clause is to hit all those cases in which European companies, controlled by non-EC subjects, have been structured (not just formed) with in mind the sole or principal aim of benefiting from the privileged taxation regime contained in the parent-subsiary directive[...].”*

⁴⁵ GREGGI, 2015, p. 6 – 7.

⁴⁶ Artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

⁴⁷ Segundo Paulo Ayres Barreto (2016, p. 195 e ss), no Brasil, o Código Tributário Nacional prevê a requalificação dos fatos jurídicos quando a administração tributária comprovar dolo, fraude ou simulação, inclusive de natureza relativa (dissimulação). Assevera o autor que não se pode interpretar o disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN no sentido de uma norma geral antiabuso, nos moldes das positivadas em Portugal e outros Estados.

⁴⁸ A título de exemplo da construção jurídica para fundamentar a ineficácia do planejamento tributário abusivo no Brasil, na falta de normas gerais antiabuso, traz-se à colação o Acórdão exarado em 20/08/2014 pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no AgRg no RE nº 1.447.008 - RS, de cuja fundamentação cita-se o seguinte trecho: *Fica assim evidenciada a indevida e concomitante utilização pelo autor da forma de organização como pessoa física [...] e da forma de organização como pessoa jurídica [...], da qual ele é sócio-gerente. Há aqui pois abuso das formas jurídicas, consistente em serem contratados os empregados todos, ou a maior parte deles, pela pessoa física [...], com o que pretende deixar de pagar ou pagar menos certos tributos, como ocorre com a contribuição do salário-educação. No caso dos autos, o planejamento fiscal abusivo é inegável, prescindindo-se de quaisquer outras provas. A consequência é que deve ser-lhe reconhecida a ineficácia, considerando-se a pessoa física [...] e a pessoa jurídica [...] uma só entidade para fins fiscais”*.

⁴⁹ Verifica-se na jurisprudência portuguesa que o exame da substância econômica e da artificialidade dos atos jurídicos do sujeito passivo não está limitado à aplicação do citado artigo 38º, nº 2 da LGT. À guisa de exemplo, cita-se excerto do Acórdão exarado em 27/11/2013 pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no processo nº 01159/09, que tratava da transmissibilidade de prejuízos fiscais no

Sobre o assunto, expõem CAMPOS, RODRIGUES e SOUZA⁵⁰, ao tratarem da cláusula geral antiabuso do direito português⁵¹, que os meios artificiosos devem ser entendidos como atos inúteis ou desnecessários para a prossecução da atividade econômica, tendo como objetivo somente a elisão fiscal, ou associados ao abuso de formas jurídicas, para o qual são exigidos cumulativamente os seguintes requisitos, a serem comprovados pela administração: “*identificação da estrutura inadequada, no sentido de não usual, para atingir o negócio pretendido; ausência de razões negociais; intencionalidade do abuso; redução da carga tributária decorrente da estrutura criada*”.

Caso interessante é o do Reino Unido – que é trazido aqui em termos ilustrativos, dado o fato de sua ordem jurídica ser baseada na *common law* – que positivou em 2013 uma norma geral antiabuso⁵². Segundo Martín López⁵³, esta norma vem na esteira de uma jurisprudência que não teve um desenvolvimento linear, que se inicia com uma postura que permitia toda a minimização da tributação que estivesse de acordo com a interpretação literal da norma tributária (caso “*Duke of Westminster*”), passando por decisões da *House of Lords* nas quais se passou a verificar as operações em seu conjunto (e não de forma individual) para verificar estruturas artificiais e determinar a norma aplicável (caso “*Ramsay*”) e por outras nas quais a interpretação da norma seguiu o enfoque teleológico (caso “*Barclays*”). Ainda segundo Martín López⁵⁴, nesse contexto, o Reino Unido editou o ato de 2013, no qual buscou conciliar, de um lado, o combate ao planejamento tributário abusivo e, de outro, a manutenção de um sistema tributário atrativo para investimentos. O resultado foi a edição de norma que busca dissuadir a utilização de planejamentos abusivos, mas, ao mesmo tempo,

caso de fusão, nos termos do artigo 69º do CIRC (vigente na época, conforme redação do Decreto-lei n.º 221/2001, de 7 de Agosto): “*Esses requisitos constituem, antes, exigências de uma verdadeira norma (sectorial) anti-abuso, que visam assegurar que a operação de fusão – e o conseqüente transporte de prejuízos que, em princípio, proporciona – não tenha o propósito preponderante de colher vantagens fiscais. Ou seja, a operação não pode ter tido uma mera motivação fiscal, visando obter uma vantagem predominantemente fiscal (como a compensação horizontal das perdas), sendo necessário que tenha tido uma motivação eminentemente económica, ainda que tal acarrete, de forma associada, a obtenção de uma vantagem fiscal. E porque cabe ao legislador fiscal impedir a evasão ou elisão fiscal ilícita e a fraude fiscal, incumbe-lhe adoptar mecanismos de controlo (como é a via da autorização administrativa) para assegurar que a operação se fundou efectivamente em razões económicas e não traduz um mero planeamento fiscal ilícito tendente à eliminação ou à redução da carga fiscal*”. Acórdão disponível em

<

⁵⁰ 2012, p. 309 – 310.

⁵¹ Artigo 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária de Portugal.

⁵² Parte 5 da *Finance Act 2013*, de 17 de julho de 2013.

⁵³ 2104, p. 84 – 89.

⁵⁴ 2014, p. 95 – 96.

deixa fora de seu raio de ação os planejamentos coerentes e justos, tendo como elementos basilares a vantagem fiscal (“*tax advantage*”) e as estruturas ou esquemas tributários abusivos (“*abusive tax arrangements*”).

Observando os dispositivos antiabuso mencionados acima, que positivam *standards*, ou seja, normas flexíveis, com ampla abertura semântica, persistem as dificuldades de se conceituar o que seriam atos inúteis ou desnecessários e estruturas não usuais.

É necessário lembrar que, ao examinar a eventual abusividade de um planejamento tributário, já foram afastadas as classes de atos vedadas pelo direito. Está-se tratando de classes de atos que, em tese, são permitidas ou não vedadas pelo sistema.

Neste prisma, portanto, não há como, *a priori*, estabelecer-se uma norma geral e abstrata que determine exhaustivamente quais planejamentos são legítimos ou ilegítimos. Não obstante haver normas legais especiais que vedam certos planejamentos considerados abusivos, na generalidade dos casos, o exame deverá ser feito, necessariamente, a partir do fato jurídico vertido em linguagem jurídica competente.

Neste contexto, o risco é cair no subjetivismo, que gera insegurança jurídica e conflita com o princípio da igualdade. É preciso construir conceitos que possam orientar o sujeito passivo na organização de sua atividade econômica e que deem sentido, eficácia e limites para a atuação do Estado no combate às condutas ilegítimas. É o desafio para o qual este estudo pretende contribuir a partir de uma visão jusfundamental, como será visto nos próximos capítulos.

A avaliação da artificialidade dos meios – necessária para configurar os planejamentos abusivos – parece remeter para a observação das condutas efetivamente realizadas pelo sujeito passivo, em comparação com as formas jurídicas apresentadas. Entra em cena a linguagem das provas, que é a linguagem jurídica por meio da qual o direito toma conhecimento dos eventos ocorridos no mundo fenomênico⁵⁵.

⁵⁵ Segundo Paulo Ayres Barreto (2016, p. 231): “*Os fatos adquirem foros de juridicidade mediante a produção de linguagem competente das provas, que ingressam no mundo jurídico pela porta de entrada da hipótese normativa*”.

Para elucidar o tema, traz-se a lume a lição de Marco Aurélio GRECO⁵⁶, que afirma que “a falta de inerência, de relevância (entre motivo e operação) ou a falta de pertinência (entre operação e finalidade) bem como a falta de congruência entre os três elementos é um indicador de a operação apresentada pelo contribuinte não ser aquela que resulta dos textos e das condutas, mas o que realmente existiu foi outra operação, esta sim que atende a outra estrutura de inerência, relevância, pertinência e congruência”.

Em resumo, os planejamentos tributários abusivos não resultam da efetiva organização da atividade empresarial que vá ao encontro de uma opção juridicamente válida. Ao revés, caracterizam-se como exercício abusivo do direito⁵⁷ porque lhes falta razão extratributária e/ou utilizam formas artificiais ou indiretas, sem congruência entre motivos, operações e finalidades, visando contornar ilegitimamente a norma jurídica de incidência, deslocando, postergando, reduzindo ou evitando indevidamente a ocorrência do fato jurídico tributário e o nascimento do crédito tributário.

⁵⁶ Vale citar a lição de Marco Aurélio Greco (2010, p. 199 – 201): “Na medida em que o foco da análise abrange o que está escrito, mas também as condutas realizadas, assume relevância o denominado ‘comportamento concludente’, que corresponde à ação que denota certa manifestação de vontade ainda que não expressa em palavras. [...]”

Vale dizer, para bem explicar qual o sentido do contrato, cumpre verificar como as partes se comportaram, que ação realizaram, pois esta deve estar em sintonia com o negócio jurídico celebrado e, se houver discrepância entre o texto escrito e o comportamento, ‘a melhor explicação’ é a que resulta deste comportamento e não do que foi escrito pelas partes. [...]”

Examinar o contexto da operação realizada implica examinar seus antecedentes e consequentes, onde se encontram, respectivamente o motivo e a finalidade do ato ou negócio. Motivo da operação deve ser uma razão prévia e real, enquanto finalidade da operação deve ser predominantemente não tributária. Sublinhe-se que esta finalidade (ou a intenção acima referida) é a objetiva, que resulta dos fatos e das condutas; não se trata de uma finalidade ou intenção subjetiva que estaria na mente das pessoas. [...]”

Assim, o motivo ao ser visto em relação à operação deve atender aos requisitos de inerência e relevância. Vale dizer, não basta existir um motivo (ainda que real e prévio) para autorizar qualquer tipo de operação. O motivo deve apresentar, em relação à alternativa específica adotada pelo contribuinte (e às entidades eventualmente envolvidas), certo grau de inerência e de relevância. Ou seja, deve vincular-se significativamente à alternativa escolhida.

De sua parte, a operação em relação à finalidade não predominantemente tributária deve atender a um requisito de pertinência. Ou seja, a operação deve apontar - no modo de compor as relações jurídicas e nos efeitos que deflagra - na direção da busca daquela finalidade.

Por fim, além destas qualidades e requisitos, entre os três elementos (motivo + operação + finalidade) deve haver congruência; ou seja, o todo deve fazer sentido. [...]”

Além dos meios de prova clássicos, um elemento relevante no debate sobre planejamento é a demonstração da falta de uma das quatro qualidades mencionadas acima que resultam da relação que se instaura entre os elementos relevantes (motivo, operação e finalidade).”

⁵⁷ No sentido adotado por Saldanha Sanches, forte em Jorge Reis Novais, conforme mencionado anteriormente.

Destarte, os planejamentos abusivos estão sujeitos a juízos de ilicitude ou ineficácia, à luz de normas gerais do sistema jurídico ou, mais especificamente, de cláusulas tributárias gerais e especiais antiabuso.

Contudo, vale destacar que a caracterização da legitimidade ou ilegitimidade da conduta, no caso concreto, exige um esforço probatório: (i) do lado do sujeito passivo, quando o sistema jurídico exigir a comprovação de propósito negocial, substância econômica ou usualidade dos atos sob exame e, (ii) do lado do Estado, para demonstrar as condutas artificiais ou maliciosas, bem como a ocorrência do fato jurídico tributário⁵⁸, e, a depender das exigências do sistema jurídico, os requisitos que caracterizem a fraude à lei, o abuso de direito ou de formas jurídicas.

Para caracterizar o planejamento abusivo, incumbe também ao Estado o ônus de indicar a correta norma de incidência que teria sido contornada indevidamente pelo sujeito passivo.

Para verificar se as operações apresentadas pelo sujeito passivo são artificiais, é preciso olhar, conforme a lição de Marco Aurélio GRECO anteriormente citada, para as condutas efetivamente adotadas, com base na congruência entre motivos, operações e finalidades, de forma a cotejá-las com os contratos e demais atos vertidos em linguagem. Evidentemente, só se pode conhecer as condutas por meio da linguagem das provas, linguagem jurídica que possibilita ao direito tomar conhecimento dos fatos juridicamente relevantes. Nesse cotejamento, as condutas verificadas por meio das provas trazem a *melhor compreensão* para os fatos, permitindo, então, a correta subsunção à norma tributária.

A busca da *melhor compreensão* dos fatos está intimamente ligada à aplicação da doutrina da prevalência da substância sobre a forma. Neste sentido, técnicas de resolução de lides com base em doutrinas como *step transactions*, *economic substance*, *sham transaction* e *business purpose*⁵⁹ podem contribuir para essa *melhor compreensão* e assim saber se as operações são artificiais e visam exclusiva ou essencialmente os efeitos tributários.

⁵⁸ Extrapolaria o escopo deste trabalho debater as hipóteses em que a ocorrência do fato jurídico tributário é legalmente presumida.

⁵⁹ MARTINS, 2016, p. 81.

Convém destacar as observações de Paulo Ayres BARRETO⁶⁰ que, ao analisar essas doutrinas típicas da *common law* norte-americana, conclui que “[...] avaliações como o efetivo resultado de transações separadas quando analisadas conjuntamente (*step transaction rule*), conjugada com a chamada prevalência da substância sobre a forma e a existência de substância econômica da transação, mostraram-se capazes de, ainda que implicitamente, auxiliarem a análise da intenção da conduta do contribuinte e sua licitude do ponto de vista jurídico”. Ressalva, entretanto, o autor que, no sistema da *common law* norte-americana, a consolidação da doutrina do *business purpose test* ocorre em consonância com os precedentes jurisprudenciais, o que difere de sistemas de *civil law*, como o brasileiro, adstritos ao princípio da legalidade.

Não se ignora as críticas à aplicação da doutrina da substância sobre a forma⁶¹, mas, como se vê na experiência internacional, é neste sentido que tem evoluído o direito tributário.

A questão fundamental em relação aos planejamentos abusivos não é a existência ou não, em determinado sistema jurídico, de exigência constitucional de propósito negocial ou substância econômica para a aferição da legitimidade dos planejamentos tributários⁶², mas se o direito acolhe o exercício abusivo – no sentido aqui adotado – da liberdade de gestão empresarial com fins precipua ou exclusivamente tributários.

2.2.2 – Planejamentos agressivos

A partir da identificação das notas que caracterizam os planejamentos tributários abusivos, pode-se, por contraste, estudar a configuração dos planejamentos tributários agressivos.

No caso dos planejamentos agressivos, embora haja uma ruptura do princípio da capacidade contributiva e da justa distribuição da carga tributária, não há o recurso às figuras artificiais ou maliciosas para contornar a incidência da norma tributária imperativa.

Para que o planejamento tributário não seja considerado abusivo, no sentido aqui esposado, é preciso, destarte, não haver recurso a meios artificiais para contornar a norma tributária imperativa. Todavia, a depender do sistema tributário a que estiver submetida a sociedade

⁶⁰ 2016, p. 210.

⁶¹ Neste sentido, ver CARVALHO, P., 2016, p. 582 – 590.

⁶² Crítica posta por PIMENTA, 2016, p. 618. Para uma visão crítica acerca dos limites da aplicação das doutrinas de propósito negocial (*business purpose*) e substância sobre forma, ver BARRETO, 2016, p. 207 e ss.

ou estabelecimento, para a caracterização da não abusividade do planejamento, pode ser necessário também que o particular demonstre haver razão extratributária a motivar os atos realizados e que o contorno da norma tributária imperativa não decorra do uso de operações indiretas ou não usuais com o mesmo fim econômico das condutas típicas da atividade empresarial desenvolvida.

Ou seja, em sentido mais restrito, o planejamento tributário agressivo diferencia-se do abusivo por constituir-se na efetiva organização da atividade empresarial, com lastro em razões extratributárias operacionais ou organizacional-societárias, por meio de atos não artificiais e usuais da atividade econômica desenvolvida, que resulte também no aproveitamento das lacunas e disparidades internas e internacionais das ordens tributárias, tendo como consequência a significativa redução da carga tributária⁶³.

Essa primeira diferenciação entre planejamentos tributários abusivos e agressivos permite distinguir – ainda de forma precária, sujeita a aprimoramentos e detalhamentos posteriores – efeitos jurídicos próprios e, como consequência, formas distintas de atuação estatal.

No caso dos planejamentos agressivos, não há abuso. Contudo, como estes planejamentos ferem o princípio da capacidade contributiva e podem promover a erosão e o deslocamento espacial e temporal das bases tributáveis, estão sujeitos a terem a *porta fechada* pelo Estado, na sua função legislativa, por meio da colmatação das lacunas e saneamento das disparidades internas e externas do sistema justributário.

Convém lembrar, todavia, que o direito é uma construção cultural cujo objetivo é orientar as condutas dos sujeitos⁶⁴. Assim, para analisar a licitude de um planejamento, impende olhar para a conduta efetivamente adotada pelo sujeito passivo, no seu conjunto (como uma pintura), e não apenas debater, em tese, formalmente, se os conceitos dos atos individuais (as pinceladas) correspondem a classes permitidas ou não vedadas pelo sistema jurídico. Não é, por exemplo, porque um determinado sistema jurídico preveja ampla liberdade de

⁶³ Em que pese as ponderações de Marco Aurélio GRECO (2011, p. 175 e ss) acerca das lacunas, com base na diferenciação de tipos estruturais e funcionais e na possibilidade de interpretação extensiva no direito tributário, o exercício das competências tributárias sempre alcançará parcelas da realidade, o que permite que haja lacunas no sistema. Ademais, há disparidades nos subsistemas tributários de Estados federais (como é o caso do Brasil) e, considerando-se a internacionalização da atividade econômica típica da globalização, entre os sistemas dos diversos Estados com os quais as empresas multi e transnacionais se relacionam.

⁶⁴ Neste sentido, ver CARVALHO, P. 2011, p. 34

contratação que uma série de contratos artificiais (*step transactions*) – sem uma razão extratributária ou substância econômica – possa ser usada para fraudar a norma tributária imperativa.

2.3 – A questão do planejamento tributário abusivo no âmbito do direito tributário europeu

A controvérsia atinente aos planejamentos tributários abusivos, no âmbito do direito tributário europeu, sempre esteve imersa no contexto da relação entre o mercado interno comunitário – e as respectivas liberdades fundamentais que o caracterizam – e as possíveis restrições dessas liberdades decorrentes do exercício de soberania dos Estados-Membros na seara fiscal⁶⁵.

Como será visto em seguida, a matéria da restrição das liberdades comunitárias foi reiteradamente objeto de controvérsias jurisdicionais de competência do Tribunal de Justiça da União Europeia⁶⁶.

Entretanto, mais recentemente, houve substancial alteração do contexto dos planejamentos tributários das sociedades e dos estabelecimentos estáveis sujeitos ao imposto sobre sociedades, com a positivação de regras europeias contra as práticas de elisão fiscal⁶⁷, por meio da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016.

À partida, para compreender os limites dos planejamentos abusivos diante das liberdades inerentes ao mercado comum europeu, importa referir a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia⁶⁸. Nesta perspectiva, releva destacar dois momentos, quais sejam, a proibição de abuso do direito comunitário e a proibição comunitária de abuso do direito.

Assim, traz-se a lume, como exemplo da aplicação do princípio da proibição do abuso do direito comunitário no âmbito do direito fiscal europeu, o julgamento do caso Halifax pelo Tribunal de Justiça em fevereiro de 2006^{69/70}.

⁶⁵ Utiliza-se aqui o signo *restrições* no sentido que engloba discriminações e restrições não discriminatórias (SILVA, R., 2016, p. 17)

⁶⁶ Anteriormente ao Tratado de Lisboa, Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

⁶⁷ Aqui, no sentido de planejamentos tributários abusivos ou agressivos.

⁶⁸ DOURADO, 2010, p. 15.

⁶⁹ Acórdão no processo C-255/02.

⁷⁰ Para uma visão da evolução da jurisprudência do TJUE até a aplicação do princípio da proibição do abuso do direito comunitário (no âmbito tributário), no caso Halifax, ver DE LA FERIA, 2008, p. 206 – 209.

A controvérsia do processo estava na determinação da abusividade (ou não) de procedimentos adotados pelo sujeito passivo para ampliar a recuperação de créditos de Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA). Este imposto é harmonizado por normas comunitárias e, assim, o que esteve em debate foi o eventual abuso do direito comunitário. Na fundamentação do acórdão, a questão do abuso do direito comunitário foi enunciada da seguinte forma: *“Com efeito, a aplicação da regulamentação comunitária não pode ser alargada até abranger as práticas abusivas de operadores económicos, isto é, as operações que não são realizadas no âmbito de transacções comerciais normais, mas antes com o único objectivo de beneficiar abusivamente das vantagens previstas pelo direito comunitário”*⁷¹.

Na decisão⁷², embora tenha reconhecido que os sujeitos passivos têm o direito de estruturar suas atividades de forma a optar pela via com o menor encargo fiscal, o tribunal considerou que ocorre a prática abusiva quando *“[...] as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da Sexta Directiva e da legislação nacional que transpõe essa directiva, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições [e] resultar de um conjunto de elementos objectivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal”*. Destacou o acórdão, contudo, que *“a proibição de práticas abusivas não é relevante nos casos em que as operações em causa possam ter alguma explicação para além da mera obtenção de vantagens fiscais”*.

Assim, determinou que *“as operações implicadas numa prática abusiva devem ser redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como ela existiria se não se tivessem verificado operações constitutivas da referida prática abusiva”*⁷³.

Pode-se observar que estão presentes na decisão alguns elementos que foram tratados no estudo teórico supra acerca dos planejamentos abusivos, ou seja, planejamentos que visam essencialmente a vantagem fiscal, com recurso a operações que observem apenas formalmente as normas, mas que resultem em vantagem fiscal contrária ao objetivo do

⁷¹ Acórdão no processo C-255/02, nº 69.

⁷² Acórdão no processo C-255/02, nº 74 – 75.

⁷³ Acórdão no processo C-255/02, nº 94.

sistema justributário. A solução encontrada pelo Tribunal de Justiça foi a ineficácia jurídico-tributária das operações abusivas.

Passando-se da tributação do IVA para a seara da tributação da renda, o contexto altera-se profundamente, pois a tributação direta da renda não está harmonizada na União Europeia. Assim, somente em casos excepcionais se examinaria o abuso do direito comunitário. O que passa a estar em causa é o abuso do direito tributário estatal que justifique a restrição (das liberdades) do direito comunitário, por parte do Estado-Membro.

De acordo com o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, são necessárias razões imperiosas de interesse público para que o Tribunal de Justiça acolha eventuais restrições por parte dos Estados-Membros às liberdades ínsitas ao mercado interno europeu, como a de estabelecimento, livre circulação de trabalhadores e livre prestação de serviços⁷⁴.

É de se destacar que, em matéria de tributação direta da renda, no quadro das relações entre Estados-Membros, o tribunal tem reiteradamente negado que a preservação das receitas tributárias estatais seja uma “razão imperiosa de interesse público” que dê azo a restrições e discriminações das liberdades do mercado comunitário⁷⁵. Dito em outras palavras, o Tribunal de Justiça da União Europeia reconhece aos cidadãos, empresas e estabelecimentos o direito de organizar suas atividades econômicas livremente entre os Estados-Membros, de forma a aproveitarem-se das diferenças entre os sistemas justributários estaduais e obter, com isso, a redução da carga tributária.

Entretanto, o tribunal é sensível quando o Estado-Membro alega a necessidade de combate às práticas tributárias abusivas e evasivas como fundamento de legitimidade para normas estatais que tragam restrições às liberdades inerentes ao mercado interno.

Cita-se como exemplo o caso *Cadbury Schweppes*⁷⁶. Neste, o que esteve em causa foi a validade de norma tributária do Reino Unido atinente às Sociedades Estrangeiras Controladas (SEC), em face de eventual restrição da liberdade de estabelecimento.

⁷⁴ Somente razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública poderiam restringir a livre circulação de trabalhadores (art. 45º, nº 3), a liberdade de estabelecimento (art. 52º, nº 1) e a liberdade de movimentação do capital (art. 65º, nº 1, b)).

⁷⁵ Conforme DOURADO, 2010, p. 127 - 131.

⁷⁶ Acórdão no processo C-196/04.

Merece destaque a premissa adotada pelo tribunal de que “*a circunstância de a sociedade ter sido constituída num Estado-Membro com o objectivo de beneficiar de uma legislação mais vantajosa não é, por si só, suficiente para concluir pela existência de uma utilização abusiva dessa liberdade*”⁷⁷. Em outras palavras, no direito da União Europeia, em princípio, está dentro dos limites da liberdade de estabelecimento escolher domiciliá-lo no Estado-Membro que oferecer a legislação tributária mais vantajosa.

De fato, o tribunal considerou que a norma do Reino Unido trazia uma restrição à liberdade de estabelecimento nos seguintes termos: “*o diferente tratamento fiscal que decorre da legislação relativa às SEC e a desvantagem que daí resulta para as sociedades residentes que dispõem de uma filial sujeita, noutro Estado-Membro, a um nível de tributação inferior são susceptíveis de criar um obstáculo ao exercício da liberdade de estabelecimento por essas sociedades*”⁷⁸.

Em seguida, passou a examinar se haveria razões que fundamentassem a legitimidade da restrição.

Na decisão, o tribunal explicitou que “*para que uma restrição à liberdade de estabelecimento possa ser justificada por motivos de luta contra práticas abusivas, o objectivo específico de tal restrição deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objectivo de eludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por actividades realizadas no território nacional*”⁷⁹ e concluiu ser necessário “*apreciar se a restrição à liberdade de estabelecimento que decorre da legislação relativa às SEC pode ser justificada por motivos de luta contra expedientes puramente artificiais e, sendo caso disso, se se revela proporcionada à luz desse objetivo*”⁸⁰.

Como se ilustra com o caso Cadbury Schweppes, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia acolhe a restrição de liberdades fundamentais inerentes ao mercado interno comunitário quando houver o combate à elisão fiscal⁸¹, desde que a restrição observe a

⁷⁷ Acórdão no processo C-196/04, nº 37.

⁷⁸ Acórdão no processo C-196/04, nº 46.

⁷⁹ Acórdão no processo C-196/04, nº 55.

⁸⁰ Acórdão no processo C-196/04, nº 57.

⁸¹ Aqui, no sentido de conduta abusiva.

proporcionalidade. Exige, ademais, a comprovação do esquema artificial no caso concreto⁸². No cerne de sua argumentação estão as normas comunitárias de cooperação entre as administrações tributárias, a exemplo da Diretiva 77/799/CEE^{83/84}, que possibilitam ao Estado-Membro obter os elementos de prova relativos às condutas abusivas.

A decisão no caso Cadbury Schweppes demonstra a construção jurisprudencial do princípio geral comunitário de proibição do abuso de direito⁸⁵.

Recentemente, na esteira da iniciativa *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE), o Conselho da União Europeia adotou a Diretiva (UE) 2016/1164, que versa sobre *regras contra as práticas de elisão fiscal*⁸⁶ que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno.

As normas veiculadas pela Diretiva dirigem-se tão somente às sociedades e estabelecimentos estáveis sujeitos ao imposto sobre as sociedades e tratam especificamente de *limitações à dedutibilidade dos juros, tributação à saída, regra geral antiabuso, regras relativas às sociedades estrangeiras controladas e regras para combater as assimetrias híbridas*.

Interessam, sobremaneira, para fins deste estudo, as normas do artigo 6º, relativas à regra geral antiabuso.

A regra geral antiabuso da Diretiva dispõe que são inoponíveis ao fisco do Estado-Membro as montagens não genuínas, ou seja, aquelas que (i) não tenham razão comercial válida que reflita a realidade econômica, (ii) que tenham como finalidade precípua a obtenção de vantagem fiscal e (iii) frustrem a finalidade do direito fiscal aplicável.

A adoção, por parte da União Europeia de tal *standard* antiabuso significa profunda alteração do contexto no qual se insere o debate acerca dos planejamentos tributários abusivos. Se antes, como dito no princípio deste item, a questão central dizia respeito à tensão entre o mercado comum e o exercício da soberania dos Estados-Membros em matéria tributária,

⁸² Acórdão no processo C-196/04, nº 67 – 70.

⁸³ Posteriormente substituída pela Diretiva 2011/16/UE. Conforme Dourado, 2010, p. 134.

⁸⁴ Acórdão no processo C-196/04, nº 71.

⁸⁵ Conforme DE LA FERIA, 2008, p. 217.

⁸⁶ No sentido de planejamento ilegítimo.

nomeadamente em relação às possibilidades de restrições das liberdades europeias, agora, é a própria União que positiva limites ao exercício dessas liberdades.

A positivação de limites ao exercício das liberdades europeias possibilita o tratamento dessas normas dentro do escopo deste trabalho.

3. A abordagem constitucional da matéria de direitos fundamentais

No capítulo anterior, viu-se que os limites dos planejamentos tributários se encontram na utilização de classes de atos comissivos e omissivos vedadas pelo sistema jurídico – os chamados ilícitos típicos – e na conduta abusiva que resulta em vantagem tributária indevida, nomeadamente aquela que implica a utilização de classes de atos permitidas ou não vedadas, mas sem razão extratributária (falta de propósito negocial ou substância econômica) e/ou de forma artificial ou maliciosa, com abuso de direito ou de forma ou com fraude à lei tributária.

Não é sem razão que o âmbito de proteção do sistema jurídico aos planejamentos tributários seja delineado por exclusão das condutas ilegítimas. Contudo, o foco deste trabalho não se dirige para os pressupostos das normas tributárias ordinárias, mas para o debate de cunho constitucional acerca da liberdade de realizar planejamentos tributários.

Conforme será visto nesta parte do estudo, o planejamento tributário é apoiado na liberdade de gestão empresarial, inerente à livre de iniciativa, e no direito à propriedade privada, que integram os catálogos mais longínquos de liberdades fundamentais dos particulares perante o Estado⁸⁷, embora seu sentido, âmbito de proteção e limites tenham sido objeto de fortes debates ao longo do tempo, até que se chegou aos modernos Estados democráticos de direito e, mais especificamente, aos “*welfare states*”⁸⁸.

Neste capítulo, constrói-se a fundamentação para a interpretação constitucional das liberdades fundamentais objeto deste estudo. Releva destacar que não se trata aqui do desenvolvimento de uma teoria sobre direitos fundamentais, mas apenas de explicitar a abordagem adotada para refletir acerca da liberdade fundamental – de um lado, sua extensão, eficácia e garantias e, de outro lado, seus limites e possibilidades de harmonização e restrição

⁸⁷ Veja-se, por exemplo a previsão de liberdade e propriedade na *Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão*, de 1789.

⁸⁸ TANZI, 2014, p. 9 - 12.

– em face dos planejamentos tributários abusivos e agressivos do sujeito passivo, que visa reduzir a carga tributária incidente sobre a atividade econômica.

Sem embargo, mesmo vetusta, a matéria da liberdade do cidadão perante a atuação do Estado se coloca hodiernamente com novos contornos e renovada força, provocando relevantes controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais.

Comumente, a doutrina jusfundamental, quando aborda as liberdades fundamentais e o direito de propriedade direcionados à matéria tributária, fá-lo com ênfase na proteção do particular diante do dever fundamental de pagar tributos⁸⁹.

Entretanto, busca-se neste trabalho, com fulcro na teoria dos direitos fundamentais, especialmente nas considerações acerca do núcleo essencial e dos limites imanentes, enfrentar a difícil tarefa de encontrar um “caminho do meio” entre, de um lado, as normas jurídicas que objetivam conferir eficácia à atuação estatal em face dos ilícitos típicos e dos planejamentos tributários abusivos e, de outro, a proteção dos direitos fundamentais dos sujeitos passivos, tendo sempre em mente o alerta formulado por José Casalta NABAIS⁹⁰ acerca da importância do combate eficaz à evasão fiscal e ao planejamento fiscal abusivo, que requer evitar um “*hipergarantismo formal*”, inútil à generalidade dos contribuintes e tendente a beneficiar preponderantemente os “*fugitivos fiscais*”.

3.1 – *Prolegômenos*

A controvérsia e a revisão dos sentidos e âmbitos de proteção são típicas da história dos direitos fundamentais, que são sensíveis às alterações históricas, políticas, sociais e econômicas que afetam a condição humana^{91/92}. Destarte, quando há substancial mudança no contexto jurídico e material em que estão inseridos os direitos fundamentais, mesmo as questões clássicas são novamente postas sob exame da doutrina e da jurisprudência,

⁸⁹ Neste sentido, ver CASTILHO, 2012, 20 e ss.; MAYER-PFLUG e NEVES, 2012, p. 44 e ss.

⁹⁰ NABAIS, 2011, p. 39 – 40.

⁹¹ ANDRADE, 2006, p. 122 – 123.

⁹² Sobre a evolução histórica dos direitos fundamentais, sentidos, e âmbitos de proteção, ver ANDRADE, 2016, p. 52 – 70; MIRANDA, 2016, p. 231 – 238; SILVA, J., 2005, p. 149 – 172.

especialmente quando estão em causa conflitos com outros bens jurídicos constitucionalmente protegidos⁹³.

Impõe-se, portanto, para melhor compreensão do contexto da liberdade de iniciativa, traçar alguns balizamentos teóricos a respeito do quadro dos direitos fundamentais na atualidade⁹⁴.

De pronto, devem ser afastadas as considerações de cunho jusnaturalista. Os direitos fundamentais surgiram originalmente como produtos culturais de cunho filosófico e religioso, tendo como ideia legitimadora uma certa ordem de *direitos naturais* que assistiriam ao homem em decorrência de sua condição humana racional⁹⁵. Sob esta perspectiva, caracterizavam-se como “*direitos absolutos, imutáveis e intemporais, inerentes à qualidade de homem dos seus titulares*”⁹⁶.

O recorte atende a lição de Vieira de ANDRADE⁹⁷ sobre a tendência de se buscar em categorias pertencentes à ordem moral e cultural uma dimensão *fundamentante* para legitimar e iluminar os preceitos constitucionais, “*sempre que há deficiências ou dificuldades na aplicação das normas positivas referentes a direitos fundamentais*”.

No contexto histórico, as revoluções liberais marcaram o triunfo dos direitos fundamentais, que, desde o nascedouro, apareceram como direitos dos indivíduos frente ao poder do Estado, que devia se abster de interferir na esfera de autonomia da vida pessoal, social e econômica⁹⁸.

Todavia, com a evolução histórica da organização socioeconômica e da concepção de Estado, houve significativa mudança na relação Estado-sociedade, bem como na interpretação dos direitos fundamentais.

⁹³ Para uma visão sintética geral das várias teorias dos direitos fundamentais, com ênfase na teoria liberal, ver Martins, 2012, p. 8 – 43.

⁹⁴ Desbordaria do estrito escopo deste estudo fazer uma ampla abordagem dos direitos fundamentais. Assim, as notas trazidas nesta fundamentação são aquelas adequadas ao objeto escolhido e à metodologia aplicada.

⁹⁵ SILVA, 2005, p. 173 – 174.

⁹⁶ ANDRADE, 2016, p. 19.

⁹⁷ ANDRADE, 2016, p. 19.

⁹⁸ ANDRADE, 2016, p 51.

Se, na visão liberal clássica dos direitos fundamentais, sua essência podia ser expressa na trílogia liberdade, segurança e propriedade⁹⁹, baseada numa visão individualista¹⁰⁰, o surgimento do proletariado¹⁰¹ no contexto da industrialização alterou a estrutura e a dinâmica da sociedade burguesa, provocou o surgimento de novos direitos de participação no processo político e fez sobressair as garantias de igualdade na relação indivíduo – Estado¹⁰².

Na esteira das reivindicações, especialmente dos mais desfavorecidos, surgiu uma nova categoria de direitos, direitos sociais veiculados por prestações positivas [jurídicas e materiais] do Estado, como direitos de trabalhadores, direitos à habitação, à saúde, segurança social, ensino^{103/104}.

Mas, esse movimento socializante não trouxe apenas uma ampliação do catálogo de direitos. Além disso¹⁰⁵, trouxe a possibilidade de objetivação dos direitos fundamentais, baseados numa ideia de homem socialmente inserido, responsável e condicionado, cujos direitos passaram a ser talhados num plano social, e não mais um portador isolado e abstrato. Abandonou-se a ideia de liberdades abstratas em favor de liberdades concretas e foram impostas tarefas ao Estado para criar condições objetivas para a efetivação desses direitos¹⁰⁶. Estenderam-se os direitos fundamentais para relações de poder entre privados, contando com a proteção do Estado.

Afastado, então, o jusnaturalismo¹⁰⁷, trabalha-se com uma perspectiva positiva dos direitos fundamentais constitucionalmente erigidos.

⁹⁹ ANDRADE, 2016 p. 53.

¹⁰⁰ SILVA, 2005, p. 174.

¹⁰¹ SILVA, 2005, p. 174 – 175.

¹⁰² ANDRADE, 2016, p. 54 – 55.

¹⁰³ ANDRADE, 2016, p. 58.

¹⁰⁴ Segundo Vieira de ANDRADE (2015, p. 27 – 28), os direitos sociais têm força jurídica específica: imposição (i) legislativa concreta das medidas necessárias; (ii) padrão jurídico de controlo de normas, com conteúdo mínimo imperativo; (iii) fundamento constitucional de restrição ou limitação de outros direitos fundamentais; (iv) força irradiante, que confere capacidade de resistência à diminuição do grau de realização dos direitos.

¹⁰⁵ ANDRADE, 2016, p. 60 - 61.

¹⁰⁶ Segundo Leonardo MARTINS (2012, p. 10 – 12), essa visão dos direitos fundamentais caracteriza a teoria social-democrática dos direitos fundamentais.

¹⁰⁷ Segundo José Afonso da SILVA (2005, p. 180 – 181), afastada a concepção jusnaturalista, de onde promana a ideia de que os direitos fundamentais seriam *inatos, absolutos, invioláveis (intransferíveis) e imprescritíveis*, surgiriam as seguintes características: (1) *Historicidade*: rechaça toda fundamentação baseada no direito natural, na essência do homem ou na natureza das coisas; (2) *Inalienabilidade*: não têm conteúdo econômico-patrimonial; (3) *Imprescritibilidade*; (4) *Irrenunciabilidade*. O caráter histórico afastaria o caráter absoluto.

O direito é um sistema aberto semanticamente às formulações das linguagens social, política, econômica, filosófica, antropológica, psicológica, ecológica, etc. Como dito, a disciplina dos direitos fundamentais é sensível às mudanças do mundo *do ser* que afetam a condição humana. Contudo, o direito é fechado sintaticamente. Em sua função deôntica, o direito não trabalha com absolutos e imutáveis. Trabalha com relações de coordenação e hierarquia das normas, com fontes do direito, com interpretação e aplicação das normas válidas e vigentes em determinado momento histórico. Tem como elemento essencial a norma jurídica¹⁰⁸, construída a partir de categorias próprias, que não se confundem com as das outras linguagens.

Assim, à evidência, princípios e direitos fundamentais – como o princípio da dignidade da pessoa humana, essencial para a compreensão do sistema jusfundamental em países como Brasil e Portugal – que têm forte carga axiológica, têm relevante repercussão em matérias como sociologia e política. Entretanto, a dimensão que interessa ao presente estudo é a que decorre da Carta Constitucional¹⁰⁹, fundante e fonte de validade de uma ordem jurídica positiva^{110/111/112}.

Os direitos fundamentais, como direitos positivados de índole constitucional, têm força cogente e estão sujeitos à interpretação jurídica típica das normas constitucionais¹¹³. Neste sentido – e não como direitos naturais do ser humano – estão garantidos pelos mecanismos de justiça constitucional¹¹⁴.

Na lição de Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA¹¹⁵, os direitos fundamentais integram o conjunto da ordem constitucional, organicamente ligados aos restantes domínios

Vale destacar que o próprio autor reconhece que não é posição pacífica na doutrina brasileira, mencionando a posição de Pontes de Miranda, para quem haveria direitos fundamentais absolutos e relativos.

¹⁰⁸ CARVALHO, 2011, p. 34 – 35.

¹⁰⁹ Este trabalho limitar-se-á ao estudo de fundo constitucional, mas sem olvidar a tendência internacionalizante dos direitos fundamentais e, especialmente, das normas comunitárias e insertas em tratados internacionais, que são cogentes para os Estados participantes, como é o caso da *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia* e da *Convenção Americana sobre Direitos Humanos*. Nestes casos, os estudos dos direitos em espécie levam à dimensão da internormatividade, como ensina Suzana Tavares da SILVA (2014, p. 80 e ss.)

¹¹⁰ Sobre a constitucionalização dos direitos fundamentais, ver CANOTILHO, 2003, p. 377 e ss.

¹¹¹ Sobre a qualidade da CRP/1976 como lei constitucional, ver CANOTILHO e VITAL MOREIRA, 2014, p. 57.

¹¹² Ver ANDRADE, 2016, p. 105 – 106.

¹¹³ Ver SILVA, 2005, p. 179 – 180.

¹¹⁴ Neste sentido, ver ANDRADE, 2016, p. 38.

¹¹⁵ 2014, p. 306.

constitucionais e formam um todo coerente com as outras componentes da *decisão constituinte*, particularmente a componente democrática e social.

O estudo dos direitos fundamentais a partir de uma perspectiva constitucional¹¹⁶ se justifica não apenas pela razão formal de estarem previstos em enunciados constitucionais, mas, sobretudo, porque (i) as disposições de direitos fundamentais devem ser interpretadas no quadro global da constituição, sofrendo a influência das fórmulas de organização do poder político, dos princípios gerais e dos diversos direitos, sistema que condiciona o próprio alcance normativo; e (ii) os direitos fundamentais têm uma juridicidade específica por integrarem a constituição escrita [e rígida] e, por força do princípio da constitucionalidade, impõem-se à própria função legislativa¹¹⁷.

No contexto atual, leciona Vieira de ANDRADE¹¹⁸ que o homem “*tem também deveres fundamentais de solidariedade para com os outros homens e para com a sociedade, obrigando-se a suportar as restrições e compressões indispensáveis à acomodação dos direitos dos outros e à realização dos valores comunitários, ordenados à felicidade de todos. E não só: a liberdade real de cada indivíduo, incluindo a liberdade de participação e a liberdade perante a necessidade e o medo, só pode ser conseguida nos tempos de hoje através de uma ordenação política democrática e pluralista e da garantia pública de um nível mínimo de justiça social*”.

Noutro giro, a fim de não se permitir que as liberdades fundamentais sucumbam à socialidade, é oportuno destacar a ponderação de Leonardo MARTINS¹¹⁹, segundo o qual “*o Estado Constitucional configura-se como contraponto lógico, dialético, da liberdade, mais precisamente das liberdades juridicamente ordenadas. Ele a constitui na mesma medida em que representa uma constante ameaça de violação, seja precipuamente por medidas comissivas, seja por omissões de medidas, devidamente ordenadas pelo poder constituinte*”.

¹¹⁶ ANDRADE, 2016, p. 37 – 38. Vê-se que apenas duas das três razões apontadas por Vieira de Andrade são adotadas nesta argumentação. Em relação ao argumento de que os conteúdos dos preceitos fundamentais são mais concretos e específicos, credita-se justamente à dimensão prescritiva da linguagem do direito positivo.

¹¹⁷ No mesmo sentido, v. CARRAZZA, 2003, p. 28.

¹¹⁸ ANDRADE, 2016, p. 80 – 81.

¹¹⁹ 2012, p. 02.

Sobre os fundamentos dos limites entre os planejamentos tributários lícitos e ilícitos, objeto do presente estudo, assevera António Carlos dos SANTOS¹²⁰ que estes são profundamente influenciados por visões jusfilosóficas e ideológicas. Numa visão liberal, o planejamento fiscal, mesmo *extra legem*, estaria inserido no âmbito da gestão da vida econômica privada, sendo possível apenas a restrição por parte do legislador, conforme o princípio da tipicidade fechada. Na visão liberal mais moderada, a liberdade de gestão tributária encontra limites em formas tidas por anômalas ou abusivas pelo ordenamento jurídico. Na visão mais social-comunitária, haveria uma tendência à restrição dos planejamentos tributários *extra legem*, aproximando-os da gestão fiscal (*intra legem*)¹²¹.

Assim, se se quiser estudar os limites que um determinado sistema jurídico impõe à liberdade de gestão empresarial e aos planejamentos tributários, é preciso olhar para os comandos constitucionais¹²². Entretanto, a ponderação de SANTOS acima referida implica o estudo das teorias acerca dos direitos fundamentais que subjazem à forma como se interpreta as normas jurídicas em um determinado sistema, pois impende reconhecer que a teoria adotada pelo intérprete orienta o processo interpretativo.

Há que se proceder, no entanto, com o necessário cuidado para não se aplicar de forma acrítica as teorias forjadas em realidades jurídicas distintas, numa espécie de importação mecânica de doutrinas jurídicas.

Diante dessa breve exposição acerca do sentido dos direitos fundamentais, voltando-se o olhar para a liberdade de gestão empresarial e, mais especificamente, para a liberdade da pessoa de planejar a atividade empresarial com vistas à redução da carga tributária, uma conclusão é patente: não se está diante de uma liberdade natural, absoluta ou ilimitada. Está-se diante de uma liberdade que deve ser compreendida em seu sentido constitucional, em relação com a organização social, política e econômica do Estado e com os princípios e normas jusfundamentais consagradas no sistema em que esteja inserida.

¹²⁰ 2009, p. 76 – 77.

¹²¹ O autor classifica como mera gestão fiscal os planejamentos isentos de risco, uma vez que baseados em normas jurídicas positivas impeditivas ou redutoras de tributação, postas pelo legislador à disposição dos sujeitos passivos. (SANTOS, 2009, p. 72).

¹²² Sem olvidar a internormatividade trazida pela internacionalização do sistema jusfundamental.

É de se reconhecer, entretanto, que tal constatação, embora forneça um contexto para a interpretação dos direitos fundamentais, pouco oferece de ferramentas para a compreensão mais detalhada dos âmbitos de proteção, do grau de proteção ofertado por cada ordem jurídica e, sobretudo, das possibilidades e limites de restrição, limitação e regulação das normas jusfundamentais.

Para fazer face ao desafio, propõe-se neste trabalho que a construção das ideias que fundamentam a interpretação dos âmbitos de proteção, dos limites imanentes, dos núcleos essenciais dos direitos fundamentais, bem como da intensidade de proteção provida pelo sistema jurídico, seja feita com fulcro nas ideias de José Carlos Vieira de ANDRADE.

Vale repisar que os conceitos aqui estudados e desenvolvidos não são passíveis de aplicação acrítica aos diversos sistemas jurídicos. Não é por outra razão que já se contextualizou este estudo na realidade jurídica de Estados democráticos de direito sujeitos à *civil law*, como Brasil e Portugal.

3.2 – *A matéria de direitos fundamentais*

Robert ALEXY¹²³ destaca que podem-se utilizar critérios materiais, formais ou estruturais para determinar se um dado enunciado constitucional deve ser considerado uma disposição de direito fundamental¹²⁴.

Dentre essas possibilidades, ALEXY¹²⁵ adota um critério formal para conceituar normas de direito fundamental. Partindo da distinção entre enunciado e norma, o autor, num primeiro nível, baseia o conceito de norma de direito fundamental em enunciados estatuídos por determinada autoridade (o constituinte). No segundo nível, o das *normas fundamentais atribuídas*, estas devem ter uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais. No terceiro nível, generaliza-se o conceito para normas estabelecidas diretamente pela constituição e para normas atribuídas, com a seguinte formulação: “*normas de direitos*

¹²³ 2017, p. 66.

¹²⁴ No Brasil, a doutrina tem utilizado comumente um conceito formal de direitos fundamentais, vinculando-os à sua enunciação explícita ou implícita no texto constitucional. Ver, por todos, SILVA, 2005, p. 180: “*São direitos constitucionais na medida em que se inserem no texto de uma constituição ou mesmo de simples declaração solenemente estabelecida pelo poder constituinte*”.

¹²⁵ 2017, p. 76 – 77.

fundamentais são todas as normas para as quais existe a possibilidade de uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais”.

Entretanto, a adoção de conceito formal de direito fundamental traz grave limitação, uma vez que os textos constitucionais não trazem, via de regra, listas exaustivas de preceitos jusfundamentais. Assim, por exemplo, há preceitos constitucionais que reconhecem a possibilidade de direitos fundamentais veiculados por meio de leis ordinárias e de instrumentos de direito internacional¹²⁶. A abertura dos sistemas constitucionais à introdução de novos direitos demonstra a necessidade de se forjar um conceito material de direito fundamental, cabendo ao intérprete sua identificação. Na falta de um conceito material, corre-se o risco de hipertrofia do sistema jusfundamentalista, por conta do processo de diversificação e acumulação característico dos direitos fundamentais¹²⁷.

Para lançar bases para a compreensão do conceito material de direito fundamental adotado neste trabalho, recorre-se aos ensinamentos de Vieira de ANDRADE¹²⁸: *“Em primeiro lugar, pela importância do seu radical subjetivo. O núcleo estrutural da matéria dos direitos fundamentais é constituído por posições jurídicas subjetivas consideradas fundamentais e atribuídas a todos os indivíduos ou a categorias abertas de indivíduos. [...] Em segundo lugar, a função de todos os preceitos relativos aos direitos fundamentais há de ser a proteção e a garantia de determinados bens jurídicos das pessoas ou de certo conteúdo das suas posições ou relações na sociedade que sejam considerados essenciais ou primários. Os preceitos que não atribuam posições jurídicas subjetivas só pertencem à matéria dos direitos fundamentais se contiverem normas que se destinem diretamente e por via principal a garantir essas posições jurídicas. Em terceiro lugar, a consagração de um conjunto de direitos fundamentais tem uma intenção específica, que justifica a sua primariedade: explicitar uma ideia de Homem [...] que, no âmbito da nossa cultura, se manifesta juridicamente num princípio de valor, que é o primeiro da Constituição portuguesa: o princípio da dignidade da pessoa humana”.*

¹²⁶ Em Portugal, ver o artigo 16, nº 1, da Constituição da República Portuguesa (CP/1976). No Brasil, o § 2º do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/1988).

¹²⁷ ANDRADE, 2016, p. 67 – 68.

¹²⁸ ANDRADE, 2016, p. 79 – 80.

Os direitos fundamentais são estruturalmente complexos e podem compreender poderes de exigir prestações negativas, no sentido de dever de abstenção ou não intromissão, prestações positivas, que podem ser materiais ou jurídicas, e deveres de tolerância ou sujeição, na medida em que o exercício de um direito fundamental pode produzir efeitos na esfera de interesse de outrem¹²⁹.

3.3 – Vinculação do legislador, interpretação e aplicação dos direitos fundamentais

Os direitos fundamentais, seu âmbito de proteção, bem como, em especial, as noções de núcleo essencial e limites imanentes, destinam-se, em primeira mão, ao legislador ordinário¹³⁰, em sua tarefa de concretizador dos direitos fundamentais¹³¹.

A concretização de que se trata aqui pode ser no sentido de respeito ao dever estatal de abster-se de intervir indevidamente no espaço da liberdade pública, mas também no sentido de realizar as prestações positivas – materiais ou jurídicas – às quais o Estado esteja obrigado pelo comando constitucional.

Vale ressaltar, no entanto, que, no exercício de tal mister, as normas constitucionais não devem estar “à mercê da vontade do legislador”¹³², ou seja, que o legislador ordinário não pode dispor livremente dos direitos fundamentais que o constituinte consagrou no texto constitucional ou abriu o texto constitucional para agasalhar.

É oportuno reconhecer que há certa discricionariedade do legislador ordinário para conformar, especialmente, *como* deve o sistema jurídico proteger os direitos fundamentais. Contudo, como dito, a discricionariedade não deve resvalar para o arbítrio, que possibilite a compressão indevida ou mesmo a supressão da eficácia de preceitos jusfundamentais. Neste sentido, é valiosa a lição de Klaus-Wilhelm CANARIS¹³³, ao dissertar acerca das funções dos direitos fundamentais como *proibição de intervenção e imperativo de tutela*. A primeira preponderantemente ligada à *proibição de excesso* e a segunda, à *proibição de insuficiência*.

¹²⁹ ANDRADE, 2016, p. 162 – 163.

¹³⁰ Trata-se da legislação infraconstitucional, não distinguindo, para fins desta fundamentação, entre leis ordinárias, decretos-lei (artigo 112º, nº 1, da CRP/1976), medidas-provisórias (artigos 59 e 62 da CRFB/1988), leis de valor reforçado (artigo 112º, nº 2, da CRP/1976) e leis complementares (artigos 59 e 69 da CRFB/1988).

¹³¹ SILVA, V, 2017, p. 24.

¹³² MENDES, 1998, p. 29.

¹³³ 2016, p. 122 – 123.

Dentro desses parâmetros, a proteção outorgada pela legislação infraconstitucional aos direitos fundamentais deve ser eficaz e apropriada.

Veja-se que não se está a dizer que o único destinatário das normas jusfundamentais seja o legislador, pois a proteção jurídica também é assegurada em face das intervenções ilegítimas do Estado nas suas funções administrativas e jurisdicionais¹³⁴. Contudo, impende reconhecer que, no processo de positivação do direito¹³⁵, incumbe ao legislador, num primeiro momento, promover, limitar, restringir, regular as posições jurídicas e garantias jusfundamentais.

Como foi dito acima, este estudo parte de uma visão de direitos fundamentais como direitos positivos e interpretados à luz do todo constitucional e não como direitos naturais ou absolutos. Assim, uma vez que o escopo deste trabalho está limitado a sistemas de *civil law*, o exame da matéria dos direitos fundamentais de um determinado sistema jurídico deve partir dos textos normativos.

Essencialmente, trabalha-se com a interpretação constitucional. Não se olvida, contudo, que há normas de direitos fundamentais provenientes de tratados internacionais e, no caso da União Europeia, de normas comunitárias aplicáveis aos Estados-Membros, elevando a complexidade do estudo da matéria pela necessidade de examinar aspectos internormativos dos sistemas em rede.

Em termos de construção de sentidos¹³⁶, parte-se dos textos normativos, sejam internos ao sistema ou oriundos de tratados/acordos internacionais. Nestes, o intérprete encontrará tão somente enunciados prescritivos, que, embora integrem o sistema como normas jurídicas em

¹³⁴ Destaca CANOTILHO (2008, p. 198) que “a noção de restrição mais operacional para o tratamento combinado de ingerências jurídico-constitucionais e jurídico-civis é a que a doutrina constitucional qualifica como intervenções restritivas, ou seja, as cargas coactivas impostas concreta e individualmente ao titular de um direito fundamental através de um acto dos poderes públicos”.

¹³⁵ O processo ou ciclo de positivação do direito faz referência à aplicação de normas jurídicas por pessoas autorizadas pelo próprio sistema jurídico (legislador, autoridade administrativa, juiz ou mesmo o particular) para a introdução de novas normas jurídicas no sistema. Assim, incumbe ao legislador, com respeito pelas normas de estrutura e os comandos materiais da constituição, introduzir no sistema as normas ordinárias que irão limitar, restringir, promover, regular – de forma geral e abstrata – os direitos fundamentais. Na sequência, incumbe à autoridade administrativa ou ao juiz (ou mesmo ao particular, se o sistema assim o prever), com fulcro nas normas constitucionais e legais, introduzir normas jurídicas individuais e concretas. Sobre o tema, ver CARVALHO, A., 2010, p. 444 e ss.

¹³⁶ A construção de sentido implica a distinção entre textos normativos e normas jurídicas, sendo estas produtos da interpretação. Neste sentido, ver CARVALHO, A., 2010, p. 236 e ss.

sentido amplo, não se confundem com as normas jurídicas em sentido estrito, que são fruto da interpretação e trazem ideias completas de *dever ser* estruturadas sintaticamente na forma de antecedente e consequente.

A partir dos enunciados prescritivos grafados nos textos normativos, o intérprete está apto a construir proposições. Estas são fruto da primeira etapa de interpretação, na qual o intérprete identifica unidades de sentido, mas que também ainda não estão estruturadas na forma de norma jurídica em sentido estrito, pois ainda não têm um sentido deôntico completo. Somente a norma jurídica em sentido estrito, cujas proposições tragam, no antecedente, todas as notas necessárias para a identificação da hipótese de incidência e, no consequente, a determinação da relação jurídica, pode ser aplicada por subsunção ao caso concreto¹³⁷.

Sintaticamente, pode-se estruturar as proposições de direitos fundamentais em prescrições conforme a estrutura típica das normas jurídicas, ou seja, *se A* (situação hipotética, abstrata), então *deve ser B* (relação jurídica a se estabelecer). *Se* determinada conduta está no âmbito de proteção da liberdade pública, então *deve ser* a abstenção do Estado de intervir de forma livre, sem fundamentação constitucional¹³⁸.

Vê-se que essa formulação, com a amplitude semântica peculiar das proposições de direitos fundamentais, ainda não traz as notas necessárias na sua hipótese para configurar uma norma jurídica em sentido estrito e ser aplicada na forma de subsunção. É preciso percorrer o processo de produção de sentido para que se chegue à construção da norma jurídica em sentido estrito, que poderá ser aplicada por subsunção ao fato, de forma a desencadear a relação jurídica estabelecida em seu consequente. Da aplicação da norma jurídica geral e abstrata, resulta o surgimento do fato jurídico, que tem no seu antecedente a descrição em linguagem jurídica competente da efetiva ocorrência de um evento no mundo fenomênico cujas características correspondam ao conceito de fato da hipótese normativa e, no

¹³⁷ Embora não se adote neste trabalho a teoria principiológica dos direitos fundamentais, é de se destacar que Virgílio Afonso da Silva (2017, p. 45 e ss) e Robert Alexy (2017, p. 104) ao distinguirem *regras* e *princípios* em matéria jusfundamental, informam que também nessa teoria as *regras* são aplicadas aos fatos por subsunção.

¹³⁸ Este é um exemplo de estruturação típica das liberdades fundamentais, nas quais se exige do Estado uma prestação negativa, ou seja, abster-se de intervir de forma ilegítima. Contudo, pode-se estruturar também normas jurídicas no sentido de prestações positivas. Por exemplo: *Se* o exercício dos direitos políticos depende da promoção de eleições, *deve ser* o dever do Estado (legislador/administração) de legislar/realizar as eleições na forma constitucional.

consequente, tem a determinação da relação jurídica individual e concreta que se deve estabelecer.

É preciso, portanto, interpretar os textos normativos para estabelecer se determinada posição jurídica ou conduta da pessoa está – semanticamente – agasalhada pelo conceito do direito fundamental sob exame¹³⁹.

Toma-se, como exemplo, os textos constitucionais da República Federativa do Brasil e da República Portuguesa, que dizem que ambas são fundadas/baseadas na dignidade da pessoa humana. De pronto, é preciso lembrar que não se trata de um texto descritivo de uma realidade (a República *é* fundada), mas de um texto prescritivo (a República *deve ser* fundada). A diferença é essencial, pois somente assim se pode compreender que um princípio seja um mandamento de otimização, a ser realizado – tanto quanto seja possível – em função das possibilidades jurídicas e materiais. Trata-se do enunciado de um princípio, com forte carga axiológica.

Mas, considerando a premissa adotada acima de que a matéria dos direitos fundamentais trata da atribuição de posições jurídicas individuais e de suas garantias, ainda não se trata de norma jurídica de direito fundamental. A interpretação do âmbito semântico do enunciado deve levar em consideração a *o todo* constitucional e é essa interpretação que é que poderá ditar se as posições jurídicas pretendidas pela pessoa são protegidas pelo direito fundamental.

Destarte, a partir dos enunciados constitucionais, ingressando na matéria de direitos fundamentais, a título ilustrativo, pode-se formular que *se* determinada posição jurídica está protegida pela liberdade (um dos aspectos da dignidade humana nos Estados democráticos de direito), *deve ser* o dever do Estado de não intervir sem fundamentação constitucional. Em complemento, caso o Estado descumpra seu dever, pode-se construir a norma sancionatória: *se* a liberdade da pessoa humana for violada indevidamente pelo Estado, *deve*

¹³⁹ O processo de interpretação aqui proposto encontra forte paralelo com o processo de refinamento, fundado nos conceitos de *relação de refinamento* e de *relação de fundamentação* adotados por Robert Alexy (2017, p. 72). Segundo o autor, essas relações é que justificam considerar como normas fundamentais não apenas as diretamente expressas no texto constitucional, mas, também, as *refinadas*.

ser o direito de exigir do Estado a cessação da intervenção e a recomposição do *status quo ante*¹⁴⁰.

Veja-se que não se está mais a tratar de um mandamento de otimização a ser realizado tanto quanto for possível. Trata-se de determinar se a posição jurídica (ou garantia) em comento está ou não semanticamente abarcada pelo âmbito de proteção do direito fundamental. Se estiver, *deve ser* a proteção estatal. Seguindo no processo de produção de sentido, a norma jurídica em sentido estrito deverá trazer todas as notas necessárias para a construção do conceito de fato, no antecedente, e, no consequente, todos os critérios necessários para a determinação da relação jurídica que deve ser estabelecida.

Na forma adotada neste estudo, no caso das liberdades públicas, em relação à abstenção do Estado, há duas normas jurídicas em sentido estrito: (i) a dispositiva, que prevê a proteção do direito fundamental contra a intervenção indevida e (ii) a sancionatória, que prevê a sanção para o descumprimento do dever de proteção^{141/142}.

Ver-se-á que este exercício interpretativo acerca do âmbito semântico de proteção da liberdade será essencial neste estudo para a construção de uma compreensão acerca da intensidade da proteção ofertada pelo sistema jurídico à liberdade de realizar planejamentos tributários, bem como da possibilidade de restrição e limitação dessa liberdade.

A compreensão mais detalhada do âmbito de proteção ofertado pelo sistema jurídico à liberdade de gestão empresarial para realizar planejamentos tributários permite que se proponha um controle judicial mais adequado da constitucionalidade das normas legais que versam sobre cláusulas gerais e especiais antiabuso e normas que restringem planejamentos tributários agressivos.

¹⁴⁰ O exemplo dado diz respeito às intervenções estatais no âmbito de proteção do direito fundamental. Mas, também pode-se exemplificar com a intervenção indevida do particular: *Se* o direito fundamental for violado pelo particular, *deve ser* o direito de exigir do Estado (juiz, administração) a prestação positiva que faça cessar a intervenção indevida.

¹⁴¹ Sobre normas jurídicas dispositivas e sancionadoras, ver SANTI, 2010, p. 37 e ss.

¹⁴² Esta formulação ajuda a compreender a afirmação de Virgílio Afonso da SILVA (2017, p. 74 – 75), quando diz que o suporte fático dos direitos fundamentais contempla os atos e fatos que lhe são afetos (âmbito de proteção), a intervenção do Estado e o dever de fundamentar constitucionalmente a intervenção.

Neste aspecto, é oportuno mencionar a reflexão de Klaus-Wilhelm CANARIS¹⁴³, quando trata da função de *imperativo de tutela* dos direitos fundamentais, acerca do risco de *hipertrofia ponderativa*, ou seja, é preciso prevenir falsas situações de conflito a exigir a aplicação da ponderação, verificando se efetivamente o direito fundamental é aplicável na hipótese normativa do *imperativo de tutela*.

A partir do raciocínio desenvolvido neste tópico, surgem, de imediato, três necessidades para o estudioso do direito, ao tratar de um direito fundamental: (i) avaliar semanticamente qual o âmbito de proteção do direito jusfundamental e seus limites, em consonância com o sistema constitucional, (ii) determinar o sentido da proteção que lhe deve o Estado, que pode se revestir da qualidade de prestação negativa (abster-se de intervir sem fundamento constitucional) ou positiva (realizar prestação jurídica ou material) e (iii) determinar a intensidade da proteção, verificando a possibilidade de compressão do direito fundamental, por meio de restrições e harmonizações.

3.4 – Âmbito de proteção e limites iminentes

A construção semântica do âmbito de proteção de um direito fundamental exige árduo trabalho de interpretação acerca de quais são as posições jurídicas fundamentais abarcadas pelos enunciados jusfundamentais e de quais são suas garantias.

Dentro do escopo deste trabalho, na esteira dos ensinamentos de José Carlos Vieira de ANDRADE¹⁴⁴, estuda-se o âmbito de proteção distinguindo-se o núcleo essencial, as camadas envolventes¹⁴⁵ e os limites iminentes.

Em tópicos posteriores, serão vistas as eventuais hipóteses de restrição de direitos fundamentais e de harmonização decorrentes da colisão com princípios e outros direitos e deveres constitucionalmente protegidos.

¹⁴³ 2016, p. 104 – 105. Canaris constrói um exemplo a partir de uma “inversão” do caso Lüth, afastando a hipótese de conflito entre direitos fundamentais, por falta de tipicidade: “*Numa sociedade livre [...] a arte deve afirmar-se e impor-se por si mesma, designadamente perante afirmações críticas de particulares. [...] Por conseguinte, a correspondente liberdade não é, de todo, sequer ‘tocada’ [...] logo na sua hipótese normativa, se um particular, apenas mediante o uso de palavras [...] e tão-somente na esfera do livre debate de ideias [...] lutar contra ela*”.

¹⁴⁴ 2016, p. 165 – 166.

¹⁴⁵ Neste trabalho, utiliza-se as expressões camadas envolventes e camadas periféricas como sinônimos.

A visão aqui adotada distingue-se essencialmente da visão liberal dos direitos fundamentais, anteriormente mencionada, exposta por Leonardo MARTINS. *Prima facie*, segundo a abordagem defendida por MARTINS, as liberdades fundamentais encontram limites tão somente no próprio texto constitucional. Inicialmente, tem-se a *área de regulamentação de um direito fundamental*, ou seja, as situações ou relações que o preceito jusfundamental visa regulamentar. Entretanto, como há possibilidade de o próprio texto constitucional excluir, *a priori*, determinadas situações ou relações, a *área de proteção do direito fundamental* corresponde à totalidade da *área de regulamentação* menos as parcelas expressamente excluídas pela constituição¹⁴⁶.

Ainda segundo aquele autor¹⁴⁷, as intervenções do Estado relativas à *área de proteção das liberdades fundamentais*, na visão liberal, podem ocorrer mediante atos jurídicos ou não, afetando a liberdade de forma direta ou mesmo indireta. Entretanto, é mais relevante a invasão normativa, que servirá de parâmetro para as intervenções administrativo-governamentais e jurisdicionais. Na área de proteção do direito fundamental, o legislador não é livre para regulamentar. A intervenção do legislador na *área de proteção da liberdade fundamental* seria legítima apenas nos casos autorizados, *a priori*, pelo texto constitucional ou nos casos de conflitos entre direitos fundamentais ou de direito fundamental e princípio de interesse geral.

Martins¹⁴⁸ destaca que o Estado tem o ônus argumentativo, ou seja, o ônus de fundamentar a intervenção na liberdade fundamental do indivíduo, dentro dos limites impostos ao poder de intervir. Ademais, a intervenção legislativa, em respeito à vinculação constitucional do legislador aos direitos fundamentais, deve estar lastreada na aplicação da proporcionalidade em sentido lato.

Por sua vez, Robert Alexy¹⁴⁹, em sua Teoria dos Direitos Fundamentais, assevera que o *direito fundamental completo* é composto por um feixe de posições *prima facie* (princípios) e de posições definitivas (regras), relacionadas entre si por relações de especificação, meio-

¹⁴⁶ MARTINS, L., 2012, p. 130 – 131. O exemplo dado pelo autor, em relação à constituição brasileira, é a restrição da área de regulamentação do direito à reunião àquelas pacíficas e sem armas (CRFB/1988, art 5º, XVI).

¹⁴⁷ MARTINS, L., 2012, p. 132 – 134.

¹⁴⁸ MARTINS, L., 2012, p. 32 - 33.

¹⁴⁹ 2017, p. 249 – 252.

fim e sopesamento. Segundo sua teoria, é necessário o sopesamento entre posições *prima facie* do direito fundamental e outras posições *prima facie* e de princípios para se chegar às posições definitivas, ou seja, às regras de direitos fundamentais que devem ser aplicáveis por subsunção.

Avançando em relação à construção da noção de limites imanescentes adotada neste estudo, pode-se perceber que mesmo as teorias liberal e principiologicamente mencionadas trazem, pelo menos, uma noção intuitiva de limites imanescentes, como se passa a explicar.

Conforme dito por Leonardo Martins, em sua teoria liberal, a *área de regulamentação* da liberdade, *prima facie*, encontra limites somente em preceitos constitucionais que excluam expressamente da *área de proteção* determinadas relações ou situações. Em relação à *área de proteção*, a intervenção estatal sempre terá caráter de restrição. E a intervenção somente pode ser feita pelo legislador ordinário quando a restrição for autorizada constitucionalmente ou quando houver colisão entre um direito fundamental e outro direito ou princípio de interesse geral¹⁵⁰. Mas, nesses casos, a intervenção deve-se dar sempre pela forma adequada menos gravosa. Martins não admite a ponderação entre os direitos em conflito nos termos da teoria principiologicamente. Caso haja uma intervenção adequada menos gravosa, qualquer outra seria inconstitucional, pois feriria excessivamente a liberdade e, por consequência, seria reprovada no teste de necessidade¹⁵¹.

A crítica que se pode apresentar de pronto a essa formulação é a dificuldade de se identificar qual a intervenção menos gravosa. Ora, em situações complexas, a onerosidade de determinada norma pode ser distinta para os diversos destinatários. Ademais, traria grave insegurança jurídica se a constitucionalidade da norma jurídica permanecesse indefinidamente sob o risco – sempre possível – de surgir uma nova solução menos onerosa, que a tornaria inexoravelmente inconstitucional¹⁵².

Noutro giro, a teoria principiologicamente trata os direitos jusfundamentais como princípios, ou seja, como mandamentos de otimização que trazem um suporte fático não definitivo (*prima*

¹⁵⁰ MARTINS, 2012, p. 134.

¹⁵¹ MARTINS, 2012, p. 145 – 147.

¹⁵² Nas palavras de Leonardo MARTINS (2012, p. 146), “Em termos metodológicos, no entanto, basta trazer à pauta um meio que represente um menor gravame à liberdade intervinda para que a necessidade do meio escolhido reste falseada”

facie) e que devem ser realizados na máxima medida possível, sendo que as posições definitivas (regras) decorrem de relações de especificação, a partir de sopesamentos entre o direito fundamental e outros princípios. Com o amplo suporte fático, as colisões entre direitos fundamentais são inevitáveis e a solução apontada é a aplicação da proporcionalidade, na forma proposta por Robert Alexy, calcada nos testes de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Neste sentido, segundo a teoria principiológica¹⁵³, as restrições de direitos *prima facie* decorrem de regras, que devem ser compatíveis com a constituição, e de princípios. A regra configurará uma restrição se, a partir de uma liberdade *prima facie*, chegar-se a uma posição de não-liberdade de igual conteúdo. Os princípios, por sua vez, restringem as possibilidades jurídicas de realização do direito fundamental *prima facie*. Neste caso, a restrição das posições *prima facie* decorre do sopesamento entre os princípios, de forma que resulte em um não-direito definitivo.

O direito fundamental, visto como um princípio, tem, *prima facie*, um amplo âmbito de proteção, mas está sujeito à restrição motivada por parte do legislador ordinário, quando houver colisão de direitos, com fundamento na proporcionalidade, redundando em uma posição definitiva de não direito. Daí a afirmação da teoria principiológica de que não há intervenção meramente regulatória.

Neste trabalho, não se parte de uma teoria interna¹⁵⁴, em que o conteúdo semântico de determinado preceito jusfundamental seja determinado *a priori*, cabendo ao intérprete desvelar tal conteúdo. O suporte fático dos direitos fundamentais – nomeadamente da liberdade, que é o objeto desta reflexão – é, de fato, amplo. Mas, não quer dizer que seja totalmente ilimitado.

Interessante para a reflexão sobre a matéria é a formulação de Virgílio Afonso da SILVA¹⁵⁵, quando expõe que “[...] qualquer ação, fato, estado ou posição jurídica que, isoladamente considerados, possam ser subsumidos ao ‘âmbito temático’ de um direito fundamental devem ser considerados por ele *prima facie* protegidos”. O conceito de *âmbito temático*

¹⁵³ Alexy, 2017, p. 281 – 285.

¹⁵⁴ Neste sentido, ver Andrade, 2016, p. 267.

¹⁵⁵ 2017, p. 40.

adotado por Virgílio Afonso da Silva, na esteira das lições de Robert Alexy, tem sentido semelhante ao de *área de regulamentação* da teoria liberal de Leonardo Martins.

Ora, se é possível apontar atos, fatos e posições jurídicas que estejam *prima facie* insertos em determinado *âmbito temático* ou *área de regulamentação*, a contrário senso, é possível intuitivamente asseverar que há os que não estão dentro dos respectivos limites semânticos e, portanto, desbordam da proteção jusfundamental.

É possível, portanto, mesmo que de forma intuitiva, divisar nas teorias liberal e principiológica mencionadas a existência de limites imanentes ao âmbito de proteção do direito fundamental. A indeterminação de situações e relações abarcadas *prima facie* pelo *âmbito temático* (principiológico) ou pela *área de regulamentação* (liberal) não significa a inexistência de limites¹⁵⁶.

Mas, como o intérprete pode construir semanticamente esses limites?

Virgílio Afonso da SILVA¹⁵⁷ argumenta que a extensão da proteção do direito fundamental, *a priori*, é dada pela pertinência temática. O autor ressalta, ademais, a preocupação com a consequência de se excluir, à partida, determinadas posições jurídicas do âmbito de proteção jusfundamental, tornando a proteção de índole infraconstitucional, pois significaria a possibilidade de revogação ou restrição dessa proteção por parte do legislador ordinário, com fulcro em critérios de conveniência e oportunidade, fora do escopo do controle de constitucionalidade.

Essa é uma questão delicada, pois os limites, mesmo aqueles enunciados constitucionalmente, precisam ter seus sentidos construídos pelo intérprete. É necessário que se frise que tal construção exige a fundamentação constitucional por parte de quem a realiza. Não é porque se trata da identificação de um limite imanente que o Estado pode fazê-lo livremente. Vale repisar que os limites semânticos do âmbito de proteção dos direitos fundamentais não devem ser submetidos ao arbítrio do legislador ordinário e, portanto, não

¹⁵⁶ MARTINS (2012, p. 131), ao se referir a área de regulamentação, usa a imagem de um círculo imaginário “*enquanto um recorte da complexa realidade social sobre a qual incidem as normas definidoras de direitos fundamentais*”.

¹⁵⁷ Silva, V., 2017, p. 80.

se afasta neste trabalho o ônus argumentativo de índole constitucional ao qual o Estado – em especial o legislador ordinário – está jungido.

Outro ponto relevante é indicar que, embora haja limites imanentes, não quer dizer que não haja colisões entre direitos fundamentais ou entre estes e princípios constitucionais, que estejam sujeitas à harmonização ou restrição com recurso à proporcionalidade.

Mas, onde estão esses limites imanentes?

Já se mencionou que a primeira ideia de limite que se pode adotar é trazida intuitivamente pela ideia de *pertinência temática* ou *área de regulamentação*, ou seja, o limite semântico do próprio enunciado do direito fundamental. Embora haja indeterminados atos, fatos e posições jurídicas que possam ser acobertados pelas mais variadas interpretações do texto constitucional, o intérprete está limitado ao texto. Assim, no processo de produção de sentido, a atividade de enunciação do legislador infraconstitucional, bem como do juiz na função jurisdicional, na qual estes formulam proposições e constroem as normas jurídicas jusfundamentais em sentido estrito (as do legislador, gerais e abstratas, as do juiz, individuais e concretas), está sempre limitada pelo texto normativo.

Atento à conflituosidade dos direitos fundamentais e à interpretação a partir do complexo constitucional exigida no Estado Democrático de Direito, o processo de determinação dos limites imanentes – que é adotado neste trabalho – é descrito por Vieira de ANDRADE¹⁵⁸ nas seguintes palavras: “*Trata-se de determinar os bens ou esferas da ação abrangidos e protegidos pelo preceito que prevê o direito e de os distinguir de figuras e zonas adjacentes, para saber, em abstrato, também em função de outros preceitos constitucionais, se inclui, não inclui ou exclui em termos absolutos as várias situações, formas ou modos pensáveis do exercício do direito – está em causa um problema de interpretação das normas constitucionais, que compreende o problema da determinação dos limites imanentes ou constitucionais de um direito fundamental*”.

Para a determinação dos limites imanentes de um direito fundamental, é preciso à partida, excluir “*os conteúdos que possam considerar-se de plano constitucionalmente*

¹⁵⁸ 2016, p. 265.

inadmissíveis, mesmo quando não estão expressamente ressalvados na definição textual do direito”¹⁵⁹.

Em relação à contraposição de direitos fundamentais, pode-se identificar limites ao âmbito de proteção de um direito fundamental nos núcleos essenciais dos demais direitos fundamentais. O núcleo essencial de um direito fundamental é um limite intransponível para o âmbito de proteção de outro direito fundamental.

O sentido de núcleo essencial adotado neste trabalho é o que Virgílio Afonso da Silva¹⁶⁰ classifica de *objetivo*, ou seja, “*deve ser definido a partir do significado desse direito para a vida social como um todo [...] significa proibir restrições à eficácia desse direito que o tornem sem significado para todos os indivíduos ou para boa parte deles*”. Destarte, pode-se dizer que o âmbito de proteção de um direito fundamental não pode ser tão amplo a ponto de aniquilar o núcleo essencial de outro direito fundamental e torna-lo sem significado para a sociedade¹⁶¹.

Assim, entre o âmbito de proteção de um direito fundamental e o núcleo essencial de outro, não se coloca verdadeiramente uma colisão e, portanto, descabe a aplicação da proporcionalidade.

É oportuno ressaltar que, uma vez que o âmbito de proteção de um direito fundamental não encontra limite no âmbito de proteção de outro direito, mas no núcleo essencial, há conflitos de cunho jusfundamental, especificamente nas camadas periféricas. Tais conflitos são sujeitos à aplicação da proporcionalidade.

Como dito acima, a construção semântica de um limite imanente não afasta o dever de argumentação do Estado, o que se afasta é a aplicação da proporcionalidade, como será abordado em tópico à frente. Neste aspecto, destaca Vieira de ANDRADE¹⁶² que a determinação de limite imanente constitui atividade de interpretação constitucional, sujeita, portanto, aos controles exercidos pela justiça constitucional.

¹⁵⁹ ANDRADE, 2016, p. 267.

¹⁶⁰ 2017, p. 26 – 27.

¹⁶¹ Em sentido semelhante, ver ANDRADE, 2016, p. 268.

¹⁶² 2016, p. 269.

O domínio de proteção encontra, destarte, limites iminentes¹⁶³, que podem ser (i) materiais, relativos ao bem jurídico ou à parcela da realidade objeto do preceito, ou (ii) jurídicos, relativos ao conteúdo, ou seja, às situações, formas ou modos de exercício do direito protegido.

3.5 – Núcleo essencial

O núcleo essencial¹⁶⁴ de um direito fundamental corresponde à projeção do princípio da dignidade da pessoa humana naqueles aspectos que a Constituição visa em primeira linha proteger e que caracteriza e justifica a sua existência autônoma^{165/166}. Merece a máxima proteção da ordem jurídica^{167/168}.

A respeito do núcleo essencial¹⁶⁹, há teorias absolutas, para as quais este núcleo seria determinável em abstrato e, assim, irrestingível pelo legislador ordinário, e teorias relativas, para as quais o núcleo essencial somente poderia ser restringido em face da realização de bem jurídico (no caso) mais valioso, atendidos os princípios da exigibilidade e da proporcionalidade.

Impende ressaltar que, neste trabalho, aborda-se o núcleo essencial não apenas como limite iminente a outros direitos fundamentais, nos termos objetivos mencionados anteriormente, mas, na mesma linha, como limite absoluto à possibilidade de restrição ou harmonização por parte do legislador. Nas palavras de Vieira de ANDRADE: *“O limite ao poder legislativo residirá, então, em não poder ele atentar contra as exigências (mínimas) de valor que, por serem a projeção da ideia de dignidade humana, constituem o fundamento (a essência) de cada preceito constitucional nesta matéria. [...] Não pode é subverter ou desfigurar o valor*

¹⁶³ ANDRADE, 2016, p. 271 – 272.

¹⁶⁴ Sobre proteção do núcleo essencial, proibição de restrições casuísticas e aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria de direitos fundamentais na ordem constitucional brasileira, ver MENDES, 1998, p. 34 – 40.

¹⁶⁵ ANDRADE, 2016, p. 165.

¹⁶⁶ A este respeito, preceitua Jorge MIRANDA (2016, p. 310 - 311) que o núcleo essencial configura *“barreira última e efetiva contra o abuso do poder, como barreira que o legislador, seja qual for o interesse (permanente ou conjuntural) que prossiga, não deve romper”*.

¹⁶⁷ ANDRADE, 2016, p. 286.

¹⁶⁸ Sobre proteção do núcleo essencial, proibição de restrições casuísticas e aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria de direitos fundamentais na ordem constitucional brasileira, ver MENDES, 1998, p. 34 – 40.

¹⁶⁹ ANDRADE, 2016, p. 282 – 283.

e a garantia constitucionais ínsitos em cada um dos diversos preceitos relativos aos direitos fundamentais”.

Vale lembrar que se trata aqui de um conceito objetivo de núcleo essencial, como bem jurídico de valor para todas as pessoas ou para amplos grupos. Não se quer dizer que não se possa, *subjetivamente*, de forma limitada e fundada constitucionalmente, atingir o núcleo essencial de um direito fundamental. Exemplo melhor é a possibilidade de se atingir *em determinado caso concreto* o núcleo essencial da liberdade individual da pessoa por meio da legislação penal, que traz uma série de garantias fundamentais – processuais e materiais – para controlar a aplicação de normas jurídicas de tamanha violência.

É oportuno, também, levar em consideração as reflexões lançadas por Virgílio Afonso da Silva¹⁷⁰ acerca da construção semântica dos núcleos essenciais dos direitos fundamentais no diz respeito à dinâmica ou à estática de seus conteúdos, ou seja, se há ou não mutabilidade do conteúdo essencial com o passar do tempo.

Em resposta, é de se dizer que a identificação do núcleo essencial, embora configure limite absoluto não se reporta a uma *ditadura do passado*, ou seja, a uma busca do sentido atribuído pelo constituinte no momento de sua introdução no sistema jurídico. Não é estático, imutável. O sentido essencial do direito fundamental é fruto da interpretação atual. Afinal, já se afirmou que a matéria dos direitos fundamentais é sensível às mudanças do mundo do ser, ou seja, do contexto jurídico, social, cultural, político, econômico em que está inserida. Assim, não há que se falar em um núcleo essencial atemporal, definido para sempre pelos antigos constituintes. O direito é vivo e se renova, a interpretação dos textos evolui. O núcleo essencial de um direito fundamental, na sua interpretação constitucional atual, não está ao alcance do legislador ordinário para que dele disponha, em termos *objetivos*, conforme afirmado alhures.

A dinâmica do conteúdo do núcleo essencial não quer dizer, portanto, que este esteja sujeito à casuística ou à mercê da arbitrariedade do Estado-legislador ou do Estado-Administração ou do Estado-juiz. A determinação do núcleo essencial de um preceito jusfundamental, tanto quanto a determinação de seus limites imanentes, decorre de interpretação constitucional

¹⁷⁰ 2017, p. 188 – 191.

feita nos termos já mencionados neste estudo e sujeita ao controle de constitucionalidade por meio da justiça constitucional.

As posições jurídicas fundamentais essenciais estão fora da possibilidade de compressão por parte do legislador. Isso, de forma *objetiva*, ou seja, não pode o legislador ordinário atingir o núcleo essencial de um direito fundamental de forma a torna-lo inócuo para as pessoas em geral ou categorias de pessoas.

3.6 – *Camadas envolventes*

As camadas envolventes compõem, junto com o núcleo essencial, o conteúdo principal das normas jusfundamentais. Incluem valores não essenciais que o preceito também visa assegurar, sujeitos a uma proteção constitucional de menor intensidade¹⁷¹.

Nas palavras de Vieira de Andrade¹⁷², “[d]eve-se configurar em cada direito fundamental um núcleo essencial de proteção máxima (‘domínio garantido’), que inclui as situações ou modos primários típicos de exercício dos direitos (e que julgamos corresponder ao núcleo essencial do direito, no plano axiológico-normativo) e depois, afastando-se do núcleo, espaços de proteção progressivamente menos intensa, à medida que os modos são mais atípicos ou as situações mais específicas, até o limite máximo, que é definido pelos limites imanentes em função do núcleo essencial de outros direitos ou valores comunitários”

Se, em relação ao núcleo essencial, pode-se dizer que não há conflitos entre direitos e deveres fundamentais ou princípios constitucionais, uma vez que se reveste da qualidade de limite imanente para outros direitos e limite absoluto para a competência de restringir ou harmonizar conferida pela constituição ao legislador ordinário, é no âmbito das camadas envolventes que se pode falar em colisão ou conflito entre direitos fundamentais ou entre estes e princípios ou deveres fundamentais.

A possibilidade de conflitos jusfundamentais leva, portanto, às hipóteses de restrição e harmonização, com a aplicação da proporcionalidade.

¹⁷¹ ANDRADE, 2016, p. 166.

¹⁷² 2016, p. 302 – 303, nota de rodapé nº 97.

Quando mais periférica, em relação ao núcleo essencial, for determinada matéria ou modo de exercício do direito, maior será a possibilidade de compressão da proteção dada pelo sistema jurídico, em prol de outra disposição jusfundamental, dever fundamental ou princípio.

Todavia, não se deve olvidar que, estando a posição jurídica ou garantia acobertada pelo manto constitucional fundamental, mesmo que na camada envolvente, não pode o Estado intervir livremente. Vale repisar que o direito não está à mercê da arbitrariedade do legislador ordinário.

A restrição a um direito fundamental, mesmo nos casos de posições jurídicas dotadas de proteção de menor intensidade, somente pode ocorrer nos casos autorizados constitucionalmente, em que o constituinte delega ao legislador a solução de um conflito pré-configurado. E a solução do conflito, apesar de pressupor certa carga de discricionariedade, deve ser defensável no exame de constitucionalidade fundado na proporcionalidade.

Da mesma forma, quando o legislador, no exercício quotidiano de regular matérias ordinárias, defrontar-se com um conflito não pré-configurado pelo constituinte, a compressão do direito fundamental deve dar-se de forma proporcional, num critério mais restrito, em função da preponderância *in casu*.

Em síntese, a posição jurídica mais periférica em relação ao núcleo essencial pode estar mais sujeita à compressão em processos de restrição ou harmonização, mas isso não significa que não haja o dever do Estado de fundamentá-la constitucionalmente com fulcro na proporcionalidade.

3.7 – Restrição, harmonização, regulamentação, proteção dos direitos fundamentais

A conflituosidade dos direitos fundamentais, já mencionada em diversas passagens deste trabalho, remete à necessidade do legislador infraconstitucional de atuar como concretizador dos direitos fundamentais, em busca da máxima eficácia jurídica dos preceitos constitucionais.

Vieira de ANDRADE¹⁷³ adota uma ampla classificação de tipos de normas ordinárias atinentes à matéria dos direitos fundamentais: restritivas, ordenadoras, condicionadoras, interpretativas (delimitadoras ou concretizadoras), constitutivas (ou conformadoras), protetoras, ampliativas e harmonizadoras.

Para fins deste estudo, será dado destaque às normas restritivas, interpretativas (delimitadoras) e harmonizadoras.

Vale lembrar que a classificação acima somente tem sentido quando se trabalha a partir das noções de conteúdo principal, dividido entre núcleo essencial e camadas periféricas, e de limites iminentes. Daí as teorias liberais e principiológicas afirmarem que todas as intervenções do Estado no *âmbito de proteção* ou na *área de proteção* dos direitos fundamentais configurarem sempre uma restrição.

De todo modo, já se afastou a possibilidade de os limites iminentes desobrigarem o Estado do ônus de legitimar sua intervenção com base na interpretação constitucional. O que se afasta, em determinados casos, é a argumentação com base exclusivamente na intervenção menos gravosa (teoria liberal) ou na aplicação da ponderação a todos os casos de intervenção (teoria principiológica).

As leis interpretativas delimitadoras são aquelas que expõem os limites iminentes de um determinado direito fundamental. Estas são tipicamente sujeitas a um controle bastante intenso da justiça constitucional, uma vez que os limites decorrem de interpretação constitucional.

Impõe-se, porém, um exercício hermenêutico mais criterioso para distinguir as normas restritivas das normas harmonizadoras, que embutem a concordância prática entre direitos fundamentais. Segundo Vieira de Andrade¹⁷⁴, as distinções podem ser feitas com base nos *critérios de limitação* e no *grau de fiscalização judicial*.

As leis harmonizadoras visam resolver um conflito não pré-figurado ao nível constitucional, mas que se revela inevitável ou para o qual o legislador considera conveniente uma solução

¹⁷³ 2016, p. 208.

¹⁷⁴ 2016, p. 270 – 271.

geral e abstrata, através de critérios de concordância prática, na proporção do respectivo peso.

Neste caso, na medida em que a restrição do direito fundamental não está autorizada constitucionalmente, a margem de apreciação do legislador é mais estreita, devendo justificar com fulcro na ponderação dos direitos em jogo a compressão de um em favor do outro. Em relação às normas harmonizadoras, ensina Vieira de Andrade¹⁷⁵ que o legislador deve recorrer a “*conceitos flexíveis, que permitam a consideração das circunstâncias concretas*”

A lei harmonizadora não comporta o estabelecimento pelo legislador ordinário de uma preferência abstrata, pois sua atividade está cingida à necessidade de concordância prática entre dois comandos constitucionais sujeitos à ponderação, considerando-se as características do caso concreto. Assim, a margem de discricionariedade do legislador é mais estreita e a norma está sujeita a um controle mais intenso por parte do poder judiciário.

Noutro giro, as leis restritivas decorrem do poder de restrição outorgado explícita ou implicitamente pela constituição ao legislador ordinário a partir da pré-configuração de um conflito. A autorização constitucional, embora sujeita ao teste de proporcionalidade, envolve a opção política¹⁷⁶ por parte do legislador na configuração final do direito fundamental, respeitado o núcleo essencial. Desta forma, a opção política adotada, desde que defensável no teste de proporcionalidade, deve ser submetida a um controle menos intenso por parte da justiça constitucional.

Em síntese, pode-se dizer que o constituinte, embora tenha pré-figurado um conflito entre disposições jusfundamentais, optou por não o resolver aprioristicamente (*in abstracto*), deixando ao legislador infraconstitucional a possibilidade de editar lei restritiva, criando regra de precedência condicionada (*in casu*).

Em relação às leis restritivas, merecem destaque, pela vinculação com o objeto do estudo, as normas atinentes ao dever fundamental de pagar tributos. Os deveres fundamentais estão inseridos no contexto que envolve equilíbrio entre proteção do indivíduo - de suas liberdades

¹⁷⁵ 2016, p. 270.

¹⁷⁶ Possibilidade de o legislador “*estabelecer preferências abstratas em prejuízo do direito restringindo*”, nas palavras de Vieira de Andrade (2016, p. 270)

fundamentais – e a promoção do bem comum, característica dos Estados democráticos de direito. Nesse contexto, os deveres fundamentais constituem autorizações constitucionais ao legislador ordinário para restringir liberdades fundamentais.

É o que ocorre em relação ao dever fundamental de pagar tributos. A constituição autoriza o legislador ordinário a restringir o direito à propriedade e a liberdade de gestão empresarial, instituindo tributos incidentes sobre a riqueza (patrimônio, renda, circulação). Tal autorização à restrição não se dá como “agressão” ao direito fundamental, mas como norma de equilíbrio entre a liberdade e a justiça, como pressuposto da existência do próprio Estado que tem o dever de garantir as liberdades fundamentais e o bem-estar social.

Assim, aplica-se a proporcionalidade ao conflito entre, de um lado, a propriedade e a liberdade e, de outro, o dever fundamental de pagar tributos. Ademais, o dever fundamental de pagar tributos não pode levar à supressão do núcleo essencial – de forma *objetiva*, como bem jurídico do conjunto das pessoas – da liberdade e da propriedade. Ou seja, não pode levar a atividade econômica a ser exercida tão-somente para cumprir as obrigações tributárias e também não pode onerar tanto os sujeitos passivos ao ponto de tornar-se inócua a propriedade privada.

Ainda no que toca a aplicação da proporcionalidade, têm relevo as considerações acerca da capacidade contributiva, como um parâmetro condizente com a igualdade, com a preservação da propriedade, com a solidariedade.

Com sustentação no raciocínio acima, é possível, por exemplo, refletir acerca do princípio do não-confisco consagrado no artigo 150, inciso IV, da Constituição da República Federativa do Brasil¹⁷⁷. No que tange às normas de direitos fundamentais, pode-se interpretar o texto constitucional de duas formas: (i) conformar um *dever ser* atinente à proporcionalidade, ou seja, construir uma norma jurídica de estrutura baseada no conceito de capacidade contributiva que limite a possibilidade do legislador ordinário de determinar a carga tributária, de forma que o tributo não seja excessivamente gravoso; ou (ii) configurar um limite absoluto, atinente ao núcleo essencial do direito à propriedade privada e à livre iniciativa, de forma a construir uma outra norma jurídica de estrutura que vede a

¹⁷⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

possibilidade de o legislador conformar a carga tributária de forma que a incidência do tributo impeça a própria geração de renda ou a manutenção da propriedade privada¹⁷⁸.

3.8 - Proporcionalidade

Como sói acontecer no direito, o signo *proporcionalidade* tem inúmeras acepções na doutrina e na jurisprudência. Dentre outros, pode-se usar com o sentido de princípio, como um critério de interpretação das normas ou como ponderação entre dois direitos (proporcionalidade em sentido estrito). Contudo, neste tópico, utiliza-se no sentido de requisito de constitucionalidade a ser levado em consideração no exame jurídico da intervenção do Estado no âmbito de proteção de um direito fundamental, especialmente no que tange à intervenção legislativa, quando estiver presente o conflito entre direitos fundamentais ou entre estes e deveres fundamentais ou princípios constitucionais.

A proporcionalidade é um requisito de constitucionalidade justamente porque, entre direitos fundamentais, não é possível a solução de conflitos a partir do juízo de invalidade de um dos preceitos, ou de precedência absoluta de um direito sobre outro. A vinculação do legislador às normas jusfundamentais exige que a solução de conflitos ocorra exclusivamente com a aplicação da proporcionalidade, quando se estabelece uma precedência condicionada (*in casu*) de um determinado direito sobre outro. Trata-se de uma precedência estabelecida *a posteriori*, em razão do contexto fático-jurídico.

Destarte, a norma jurídica infraconstitucional restritiva ou harmonizadora, que realize a compressão de direito fundamental e viole a proporcionalidade, há de ser considerada inconstitucional.

Suzana Tavares da SILVA¹⁷⁹ ensina que o teste da proporcionalidade, como metódica moderna de exame de constitucionalidade, surge na jurisprudência e na doutrina alemães,

¹⁷⁸ Não se deve confundir o exemplo aqui elaborado com as situações em que, mesmo o tributo não tendo caráter confiscatório, o sujeito passivo acabe acumulando débitos de tal monta que se veja na necessidade de alienar determinado bem de seu patrimônio para solver suas obrigações. Este é o caso, por exemplo, do contribuinte devedor do Imposto Predial e Territorial Urbano que fica inadimplente por diversos exercícios e acaba tendo o próprio imóvel leiloado em hasta pública para satisfazer os créditos tributários.

¹⁷⁹ 2014, p. 50 – 53.

mas encontra-se, atualmente, presente em todos os ordenamentos jurídicos. E, em função dessa internacionalização, vem sofrendo adaptações e alterações de seu conteúdo.

Na versão original alemã, o exame de constitucionalidade é constituído de três etapas: (i) *adequação* (“*idoneidade para a prossecução do fim*”); (ii) *necessidade* (“*a medida não pode ser substituída por outra igualmente adequada (eficaz), mas menos gravosa*”); e (iii) *proporcionalidade em sentido estrito* (“*não é demasiado gravosa em relação à conveniência de alcançar o resultado pretendido*”)¹⁸⁰.

Neste trabalho, adota-se a seguinte conformação para a proporcionalidade: (i) inicialmente, é preciso verificar a efetiva existência de um conflito entre direitos fundamentais ou entre um direito fundamental e um princípio ou dever fundamental – todos válidos e vigentes em determinado sistema jurídico – que justifique a restrição ou harmonização do direito fundamental; (ii) no exame de adequação, deve-se verificar se da medida escolhida resulta ou se ela fomenta significativamente (faticamente) o fim perseguido; e (iii) o exame jurídico propriamente dito, que contempla a ponderação em sentido estrito dos direitos ou princípios em conflito, com o estabelecimento de regra de preferência condicionada, a verificação de *quanto* e *como* é razoável o direito fundamental ceder em função da gravosidade da medida de intervenção escolhida e em função das garantias atribuídas.

Em relação à efetiva existência de um conflito, já se mencionou que não se estabelece uma colisão entre normas jusfundamentais se a posição jurídica ou garantia a ser protegida pelo legislador ordinário não estiver dentro dos limites imanentes do direito fundamental. Tal pode ocorrer por encontrar-se além do limite semântico (do texto) do preceito, por encontrar-se em área excluída pelo próprio texto constitucional ou por pretender atingir posição jurídica ou garantia inserta no núcleo essencial de outro direito fundamental¹⁸¹.

Havendo efetivamente um conflito, passa-se ao exame da adequação, pois, se a medida proposta não promover efetivamente o direito em função do qual se pretende comprimir outro, a compressão deste último deixa de ter fundamento constitucional e, portanto, deve ser afastada.

¹⁸⁰ SILVA, S., 2014, p. 52 – 53.

¹⁸¹ Para uma compreensão mais detalhada dos conflitos jusfundamentais aparentes e reais, ver Nabais (2012, p. 25 – 26, nota de rodapé nº 26).

Em relação à terceira etapa, o exame jurídico propriamente dito, impende lembrar que a precedência de um direito fundamental sobre outro, decorrente da ponderação, não é absoluta. Ao contrário, a precedência deve levar em conta o contexto no qual o conflito se insere. Ou seja, em determinadas condições, pode-se estabelecer uma regra de estrutura que determine que o direito D1 *deve ter* preferência sobre o direito D2. Em outras circunstâncias, D2 pode ter a preferência em relação a D1. Tal raciocínio vale para conflitos em abstrato, solucionados por meio de normas legais ordinárias, e para conflitos em concreto, solucionados pela aplicação pelo juiz da proporcionalidade no caso concreto¹⁸².

O segundo aspecto do exame jurídico é o teste, dentre as medidas adequadas para promover o direito precedente, da razoabilidade delas em função da gravosidade com que afetam o direito preterido. Este exame atende à proibição de excesso de intervenção.

Por fim, deve-se levar em conta, também, as garantias eventualmente outorgadas aos titulares ou destinatários do direito preterido, em atenção ao princípio da vedação da insuficiência.

Assim, a forma da intervenção, para ser considerada constitucionalmente válida, deve atender a um efetivo conflito, deve ser adequada e razoável, considerando-se o critério jurídico em sentido estrito em três aspectos, a saber: a regra de preferência decorrente da ponderação, a gravosidade da compressão do direito fundamental e as garantias outorgadas na intervenção estatal.

É de se destacar, como dito acima, que, nos casos de leis restritivas, quando a constituição autoriza o legislador ordinário a adotar uma preferência em abstrato, a discricionariedade deste é maior e, portanto, o controle judicial deve ser menos intenso, restringindo-se a considerar inconstitucional as medidas não razoáveis¹⁸³.

Contudo, mesmo em relação às normas harmonizadoras, sujeitas a um grau mais intenso de controle judicial, não se propõe o exame da *necessidade* no sentido de verificar se se está adotando a alternativa menos gravosa. Três são os motivos fundamentais para se adotar a

¹⁸² Em sentido semelhante, ver Alexy, 2017, p. 94 – 99.

¹⁸³ Em sentido semelhante, defende Vieira de ANDRADE (2016, p. 288) que “os juízes e, designadamente, o Tribunal Constitucional deverão utilizar, na fiscalização destes limites substanciais, um critério geral de defensabilidade, em especial quanto à proporcionalidade estrita, considerando inconstitucionais apenas as normas desrazoáveis, que constituam uma violação clara do princípio”.

razoabilidade, ainda que de forma mais restrita: (i) a discricionariedade inerente à atividade legislativa, pois, embora o legislador esteja vinculado aos direitos fundamentais, a constituição não determina (em minúcia, pelo menos) *como* o direito fundamental deve ser protegido, desde que a proteção seja adequada e eficaz; (ii) a dificuldade – ou mesmo a impossibilidade em alguns casos – de se determinar em abstrato qual a intervenção menos gravosa, visto que a medida pode atingir as pessoas com distintas intensidades e efeitos; (iii) a possibilidade de criação de *standards* (normas mais flexíveis) que remetam a solução para a atividade administrativa ou judicial, a partir do exame das características individuais do caso concreto.

A aplicação da proporcionalidade à liberdade de gestão empresarial será estudada à frente.

4. Liberdade de empresa, autonomia e livre iniciativa; núcleo essencial, camadas envolventes e limites imanentes

Neste capítulo, passa-se a uma nova etapa do estudo. Nos capítulos anteriores, foram assentadas as premissas relativas à conceituação de planejamento tributário, ao delineamento das figuras dos planejamentos abusivos e agressivos e à matéria de direitos fundamentais, tanto no aspecto sintático, quanto semântico.

Antes de ingressar na matéria principal deste capítulo – a liberdade de gestão empresarial e seus limites – é preciso mencionar que as constituições outorgam aos Estados competências tributárias e, dessa forma, autorizam os legisladores ordinários a restringir a propriedade privada. Não se trata de uma “agressão” ao patrimônio do particular, como se esse existisse antes do Estado, mas como uma norma necessária à existência do Estado como Estado fiscal que garante a existência jurídica da propriedade.

Ademais, nos Estados democráticos de direito, a imposição tributária *deve ser* uma norma de equilíbrio entre a proteção do indivíduo e o financiamento do Estado para a promoção do bem comum. Daí, como se disse anteriormente, haver a necessidade de a restrição da propriedade pela tributação obedecer à proporcionalidade. A aplicação da proporcionalidade, neste caso, leva em conta que a constituição permite ao legislador ordinário restringir o direito fundamental – e não simplesmente realizar uma concordância prática entre propriedade e financiamento do Estado – de modo que o legislador tem maior

discricionarieidade para instituir políticas tributárias. Ao juiz, caso venha a apreciar a constitucionalidade da regra matriz de incidência tributária, descabe substituir o legislador em suas opções, mas cabe zelar para que a tributação não exceda os limites da razoabilidade.

Agora, é o momento de construir, a partir das premissas expostas anteriormente, uma compreensão acerca da liberdade de gestão empresarial, sua proteção jurídica, seus limites e possibilidades de compressão.

Em seguida, esses conceitos serão utilizados para a análise de normas jurídicas dispositivas e sancionatórias, em especial daquelas relativas aos planejamentos tributários ilegítimos e agressivos.

4.1 – A liberdade de gestão empresarial como matéria de direitos fundamentais

À partida, pode-se identificar que diversas constituições de Estados democráticos de direito consagram a liberdade de iniciativa como direito fundamental¹⁸⁴, sem olvidar o contexto social que impõe o afastamento de interpretações que a caracterize como direito absoluto, ilimitado ou hierarquicamente superior aos demais direitos e deveres fundamentais e princípios estruturantes da ordem constitucional.

Todavia, em linha com o conceito de direito fundamental adotado neste trabalho, que não se restringe ao aspecto formal, é preciso caracterizar a liberdade de iniciativa como matéria de direitos fundamentais.

De acordo com Vieira de ANDRADE¹⁸⁵ os direitos subjetivos fundamentais têm como característica representar “*posições jurídicas subjetivas individuais, universais e fundamentais*”. Como posição jurídica subjetiva, a liberdade de iniciativa é um direito-liberdade, que Vieira de Andrade¹⁸⁶ conceitua como os que “*designam e definem espaços de decisão e de ação individual livres da interferência estadual*”. No que tange à

¹⁸⁴ Por exemplo, no Brasil, a constituição consagra (o valor social da) liberdade de iniciativa como fundamento da República (art. 1º, IV), protege a propriedade privada (e sua função social) no art. 5º, XXII e XXIII, e a livre iniciativa como fundamento da ordem econômica (art. 170). Em Portugal a liberdade de iniciativa e a propriedade privada são garantidas como direitos fundamentais (insertos nos direitos e deveres económicos, sociais e culturais) conforme o disposto nos artigos 61º e. 62º da CRP/1976 (mas análogos a direitos, liberdades e garantias, como será visto à frente). A Constituição Italiana consagra a liberdade de iniciativa e a propriedade privada nos seus artigos 41º e 42º.

¹⁸⁵ 2017, p. 114.

¹⁸⁶ 2017, p. 115 e ss.

individualidade, também é certa a caracterização da liberdade de iniciativa no rol das normas jusfundamentais, pois atribui ao indivíduo o direito de exigir a não intervenção imotivada do Estado. A liberdade de iniciativa preenche, também o requisito de universalidade, uma vez que é atribuída à generalidade das pessoas, sem configurar privilégio de alguns. E, por fim, na caracterização da *fundamentalidade*, além da expressa previsão constitucional, a liberdade de iniciativa é base de toda a organização econômica e espaço de desenvolvimento pessoal, inerente, portanto, à dignidade humana.

Liberdade de iniciativa é, portanto, fundamental, mas ganha novos sentidos e limites semânticos no contexto de transição do Estado Liberal para o Estado Democrático de Direito.

Noutro giro, a partir de uma visão essencialmente liberal, José Garcez GHIRARDI¹⁸⁷ inicia a sua lição sobre a liberdade dos cidadãos afirmando que a “[l]iberdade é, possivelmente, o conceito político mais poderoso para o Ocidente Moderno”. Defende o autor¹⁸⁸ que liberdade, propriedade e segurança são direitos *naturais e imprescritíveis* e que a tensão entre essa tríade de direitos e os princípios da Revolução Francesa (liberdade, igualdade e fraternidade) marca os séculos subsequentes e tem sido equacionada sempre a partir da ideia central de liberdade.

Com fulcro numa visão contratualista, GHIRARDI¹⁸⁹, forte em Rousseau, compreende e legitima o Estado – o coletivo – a partir da autonomia fundamental do cidadão, que escolhe a vida em sociedade por necessidade individual. Na esteira dessas premissas, sustenta que as intervenções nos direitos fundamentais individuais dos cidadãos devem ser as mínimas possíveis e fundadas em argumentos racionais, com o fito de proteger da selvageria do homem natural (Hobbes) e da tirania do poder absoluto (Montesquieu). A lei (*anterior, abstrata e universal*) traz, segundo o autor, essa racionalidade e, da mesma forma que um contrato, deve ser cumprida, mesmo pelo indivíduo para quem ela seja eventualmente desvantajosa, tendo em vista a irreversibilidade da conexão social e a solidariedade nas obrigações.

¹⁸⁷ 2016, p. 161.

¹⁸⁸ GHIRARDI, 2016, p. 163.

¹⁸⁹ 2016, p. 164 – 166.

Por sua vez, ao expor sua teoria acerca das ferramentas metodológicas da teoria liberal, Leonardo MARTINS¹⁹⁰ argumenta à partida que a liberdade fundamental é constituída pelo Estado Constitucional, não se tratando, destarte, de liberdade pré-estatal.

Na esteira de suas lições, vê-se que, na visão liberal, o dever do Estado diante da liberdade fundamental do indivíduo é um dever de não fazer e a posição subjetiva atribuída ao particular configura-se em pretensão de resistir às intervenções ilegítimas. Em suas palavras: “*Liberdade significa aqui livre-arbítrio dentro do recorte da vida social em princípio retirado da livre disposição estatal e, destarte, liberdade negativa*”¹⁹¹.

Mesmo não adotando a compreensão liberal de direito fundamental exposta acima, é mister asseverar que a liberdade é uma das matérias essenciais à dignidade da pessoa humana nos sistemas jurídicos que servem de referência para este estudo.

A liberdade, nos sistemas jurídicos que servem de referência para este estudo, pode ser olhada sob diversos ângulos: liberdade de consciência, de expressão, de locomoção, garantia da privacidade/intimidade, liberdade de empreender e trabalhar, etc. Aqui, importa a liberdade de iniciativa, mais especificamente, a liberdade de gestão da empresa com fins tributários.

Portanto, está-se tratando de Estados nos quais, de um lado, a atividade econômica é precipuamente desenvolvida pela iniciativa privada, calcada na liberdade e na propriedade, e, de outro, a tarefa de financiamento da atividade estatal funda-se nos princípios da solidariedade e da igualdade, especialmente no que diz respeito à participação conforme a capacidade contributiva.

Também já se disse que os direitos fundamentais devem ser interpretados conforme *o todo constitucional*, ou seja, o sentido a ser atribuído à liberdade de iniciativa pelo intérprete deve levar em consideração o complexo constitucional tomado como um todo.

Neste sentido, é forçoso distinguir dois aspectos da liberdade de iniciativa. De um lado, está a serviço da dignidade humana, em relação à possibilidade de a pessoa sustentar-se (e aos seus) economicamente e ao desenvolvimento da personalidade, afinal, o que uma pessoa faz

¹⁹⁰ 2012, p. 30 e ss.

¹⁹¹ MARTINS, L., 2012, p. 32.

profissionalmente tem grande identidade com *quem ela é*. De outro, está a serviço da ordem econômica, lembrando que, nos sistemas de referência, a ordem econômica está a serviço do desenvolvimento social e da redução das desigualdades¹⁹².

Neste sentido, vale mencionar a lição de Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA¹⁹³ acerca do duplo caráter da livre iniciativa: “*Consiste, por um lado, na liberdade de iniciar uma atividade económica (liberdade de criação de empresa, liberdade de investimento, liberdade de estabelecimento) e, por outro lado, na liberdade de organização, gestão e actividade de empresa (liberdade de empresa, liberdade do empresário, liberdade empresarial). No primeiro sentido, trata-se de um direito pessoal (a exercer individual ou colectivamente); no segundo sentido é um direito institucional, um direito da empresa em si mesma. [...] A liberdade de iniciativa económica privada encontra-se explicitamente condicionada em função do interesse geral (nº 1), o que sublinha a sua ‘funcionalização’ constitucional*”.

Na esteira dessa reflexão, cabe asseverar, em consonância com Vieira de ANDRADE¹⁹⁴, que, tendo em vista a conflituosidade entre as liberdades fundamentais e os deveres de solidariedade típicos dos Estados democráticos de direito, a determinação do âmbito de proteção da liberdade de gestão empresarial, bem como a forma de seu exercício, não são deixadas pelo sistema jurídico ao arbítrio individual da pessoa em busca da satisfação de seus interesses.

Entretanto, não se quer dizer, com isso, que a liberdade – a autonomia da pessoa, o espaço de desenvolvimento de sua personalidade, de se expressar, de conhecer, de ter iniciativa – seja sobrepujada pela socialidade, ou pior, substituída pela vontade do Estado-Leviatã.

Neste sentido, vale mencionar a lição de Marco Aurélio GRECO¹⁹⁵, em raciocínio voltado para a realidade jurídica-constitucional brasileira, mas que pode ser aplicado, *mutatis mutandis*, aos diversos Estados democráticos de direito: “[...] *um defensor ferrenho de uma visão liberal clássica exclusiva e excludente só se interessaria na defesa da propriedade, liberdade, legalidade, irretroatividade, anterioridade etc.[...] Por seu lado, o elemento*

¹⁹² Dentre outros, ver, no Brasil, artigo 170 da CRFB/1988; em Portugal, artigo 61º, nº1, c/c artigo 9º, d), da CRP/1976; artigo 40, nº 1, da Constituição Espanhola/1978; artigo 41 da Constituição da República Italiana; na Alemanha, artigo 14, nº 1 e 2, da Lei Fundamental da República Federal da Alemanha.

¹⁹³ 2014, p. 790 – 791.

¹⁹⁴ 2016, p. 263.

¹⁹⁵ 2011, p. 52 – 53.

social diz respeito à diminuição das desigualdades regionais e sociais, ao aumento da solidariedade, à isonomia, à capacidade contributiva, à defesa do meio ambiente, à defesa do consumidor etc.[...] Então, a primeira dificuldade é fazer com que, no âmbito de um diálogo desenvolvido no plano jurídico, cada interlocutor aceite que todos os valores consagrados constitucionalmente sejam ponderados no caso concreto [...] vale dizer, não há questão jurídica com relevância constitucional que, ao mesmo tempo, não envolva um valor protetivo (típico do Estado de Direito) e um valor modificador da realidade (típico do Estado Social).

Tal visão acerca da liberdade traz uma distinção fundamental entre a base teórica aqui adotada e as descritas nas teorias liberais. Basta mencionar que Leonardo MARTINS, em sua visão liberal, conforme mencionado anteriormente, defende que o particular não tem, em princípio, o dever de justificar o uso de sua liberdade, mas o Estado tem o dever de fazê-lo em relação às suas intervenções.

Também há traços distintivos marcantes em relação às teorias principiológicas, uma vez que estas tratam os direitos fundamentais como princípios que conformam direitos *prima facie* e consideram todas as intervenções estatais como restrições sujeitas à aplicação da proporcionalidade.

Na fundamentação adotada neste estudo, os direitos fundamentais têm limites imanescentes, de estatura constitucional, que podem ser explicitados pelo legislador ordinário. Tais limites não estão sujeitos à aplicação da proporcionalidade, visto que não há verdadeiros conflitos. Parte desses limites imanescentes decorrem dos núcleos essenciais de outros direitos fundamentais.

A liberdade tem, portanto, limites imanescentes.

4.2 – O núcleo essencial, camadas envolventes e limites imanescentes da liberdade e a liberdade de gestão empresarial

É oportuno lembrar que, neste trabalho, o foco é olhar para a liberdade assegurada pelo sistema jurídico às empresas para gerirem sua atividade econômica operacional e estrutura organizacional-societária de forma a reduzir os encargos tributários incidentes sobre suas operações. Em outras palavras, na questão dos planejamentos tributários, o olhar não recai

sobre a interpretação das regras matrizes de incidência tributária, mas sobre a proteção jurídica à liberdade do sujeito passivo para organizar sua atividade empresarial – no mundo fenomênico – e para verter tal atividade em linguagem jurídica: o fato jurídico tributário¹⁹⁶.

Dentro do contexto apresentado, é de se perguntar, por exemplo: embora se possa reconhecer, dentro da *ciência contábil*, a caracterização dos tributos incidentes sobre a atividade econômica como *custos ou despesas*, e se possa compreender a *pretensão econômica* de minimização desses fatores redutores do resultado econômico, com vistas à maximização do *lucro* do empreendimento, em que termos e dentro de que limites pode ser legítimo *juridicamente* o exercício da liberdade de gestão empresarial para evitar, deslocar ou reduzir a intensidade da incidência da norma tributária imperativa? Afinal, nem toda pretensão econômica deve ser considerada juridicamente válida e, especialmente, protegida constitucionalmente.

Impende, pois, para que se tenha uma base sólida para traçar os limites entre a legitimidade e a ilegitimidade nos planejamentos tributários, examinar os limites da proteção constitucional à liberdade de gestão empresarial.

De forma mais específica, em função do escopo deste trabalho, é preciso saber de as condutas adotadas pelos particulares em planejamentos abusivos e agressivos estão abrangidas pelo âmbito de proteção da liberdade fundamental, ou seja, se estão dentro ou fora de seus limites imanentes, e se a liberdade está sujeita a harmonizações, conformações e restrições por parte do legislador ordinário.

Como já foi dito, há diversas facetas da liberdade do cidadão perante o Estado. As liberdades de iniciativa, de empreender, de laborar, impõem, em seu núcleo essencial, que, *objetivamente*, não cabe ao Estado, mas às pessoas, a decisão acerca da iniciativa de atividades econômicas, empresariais ou laborais.

Tal liberdade obriga o Estado a se manter afastado do espaço de autonomia e de desenvolvimento da personalidade e entrega, precipuamente, a atividade econômica aos particulares, caracterizando um dos pilares do Estado fiscal.

¹⁹⁶ Para a compreensão do sentido de fato jurídico tributário adotado neste trabalho, ver CARVALHO, A, 2010, p. 521 e ss.

Contudo, é oportuno ressaltar que o dever do Estado de respeito objetivo ao núcleo essencial da liberdade de empreender não significa que o Estado não possa, *subjetivamente*, instituir requisitos para que as pessoas se preparem para desenvolver determinadas atividades ou venha mesmo a vedar determinadas atividades consideradas danosas aos direitos fundamentais, aos deveres fundamentais ou princípios constitucionais¹⁹⁷.

Em termos *objetivos*, como um bem jurídico da sociedade, ao Estado não incumbe substituir as pessoas nas escolhas fundamentais de quais as atividades econômicas desejam desenvolver, dentre aquelas juridicamente possíveis. A escolha fundamental da pessoa está na esfera do núcleo essencial, mas não a forma como a atividade econômica pode ser desempenhada.

A forma como a atividade empresarial *deve ser* desenvolvida insere-se na dialética já mencionada entre a proteção da liberdade individual e a promoção dos valores sociais.

Destarte, a liberdade de gestão empresarial não se encontra no núcleo essencial, na esfera garantida da liberdade de iniciativa, não está protegida por um limite absoluto da intervenção estatal. Como visto, as constituições dos Estados democráticos de direito que servem de referência para este trabalho determinam que a atividade econômica e o uso da propriedade privada sejam exercidos de forma adequada ao desenvolvimento não apenas do indivíduo, mas, também, da sociedade.

A liberdade de gestão empresarial tem repercussão no desenvolvimento econômico da sociedade. Mais diretamente, afeta os interesses de acionistas, credores, trabalhadores, fornecedores, clientes e, nomeadamente, em função do objeto deste estudo, do Estado fiscal, cujo financiamento, conforme ressaltado no início deste trabalho, advém precipuamente da tributação da atividade econômica privada. Mas, a gestão empresarial também pode afetar

¹⁹⁷ Desbordaria do tema deste estudo aprofundar as questões acerca do núcleo essencial, contudo vale o destaque para dizer que a exigência de determinada capacitação para o exercício de profissões e atividades regulamentadas não implica compressão indevida do núcleo essencial, visto que afeta apenas subjetivamente o núcleo da liberdade. O exercício de determinadas atividades por pessoas inabilitadas pode pôr em risco direitos fundamentais dos outros, como o direito à saúde (médicos, psicólogos, enfermeiros, etc) ou à liberdade (advogado) ou à informação (jornalista). Da mesma forma, o Estado pode vedar determinadas atividades, como o tráfico de entorpecentes, sem com isso interferir objetivamente no núcleo essencial da liberdade como um bem da sociedade.

negativamente a sociedade em termos de distribuição de renda, de proteção ambiental, de proteção do consumidor, de erosão das bases tributáveis do Estado fiscal, etc.

Não obstante, a liberdade de gestão empresarial, de um lado, encontra-se dentro dos limites semânticos da liberdade de empreender, da liberdade de iniciativa. Tem, portanto, proteção constitucional e não pode – indevidamente – ser turbada pelo legislador ordinário ou pelo Estado em suas funções administrativa/governamental ou judicial. Mas, de outro, não pode ser exercida arbitrariamente pelo titular e está sujeita a compressões por parte do Estado para atender outros direitos e deveres fundamentais e princípios constitucionais.

Nas palavras de Gomes Canotilho e Vital Moreira¹⁹⁸, “[e]m todo o caso, na medida em que são garantidos, todos esses direitos, enquanto essencialmente ‘negativos’ ou de defesa, revestem natureza análoga aos ‘direitos, liberdades e garantias’, beneficiando, *mutatis mutandis*, do competente regime. No entanto, como todos estão constitucionalmente reconhecidos ‘no quadro’ ou nos ‘termos’ da lei, há espaço para uma maior ou menor limitação ou restrição legal destes direitos”.

Utilizando-se as categorias mencionadas anteriormente, com fulcro nas lições de Canaris, pode-se asseverar que, mesmo quando necessária, a intervenção do Estado no âmbito de proteção da liberdade de gestão empresarial deve obedecer à *proibição de excesso* e, no que diz respeito às prestações jurídicas e materiais necessárias para a sua proteção, deve obedecer ao princípio da *proibição da insuficiência*.

Mas, tratando-se de direito posicionado na camada periférica da liberdade de iniciativa, a proteção adequada é uma proteção de menor intensidade que a conferida ao núcleo essencial. É mais sujeita à compressão legal em termos de harmonização ou mesmo de restrição.

4.2.1 – Liberdade e planejamentos tributários legítimos

A constatação de que a liberdade de gestão goza de proteção jusfundamental vai ao encontro da ideia asseverada anteriormente de que o sistema constitucional protege a eficácia jurídica dos planejamentos legítimos, ou seja, dos planejamentos que configurem uma *conduta preordenada de organização da atividade empresarial, de maior ou menor sofisticação e*

¹⁹⁸ 2014, p. 789.

complexidade, dentre as opções juridicamente legítimas, com impacto na redução do custo tributário inerente à atividade realizada.

Há, portanto, uma posição subjetiva do sujeito passivo – um direito de defesa ou *negativo* – que deve ser respeitada pelo Estado. Utilizando-se a sintática das normas jurídicas em geral, pode-se dizer que sendo o planejamento tributário legítimo *deve ser* o dever do Estado de não interferir sem fundamentos constitucional. Da mesma forma, caso o Estado descumpra tal dever, deve incidir a norma sancionatória que confere à pessoa o direito de exigir a cessação da intervenção indevida ou o retorno ao *status quo ante*. Ainda no caso de descumprimento do dever pelo Estado, tem-se a norma jurídica secundária, de índole processual, que confere ao titular do direito material o direito de exigir junto ao Estado-juiz, por meio de ação, uma tutela jurisdicional para fazer cessar a intervenção e compensar eventuais perdas e danos.

4.2.2 – Liberdade e planejamentos tributários agressivos

Da mesma forma, a constatação de que a liberdade de gestão empresarial, nomeadamente a liberdade de realizar planejamentos tributários, localiza-se nas camadas periféricas do direito jusfundamental vai ao encontro da afirmação feita no capítulo 2 acerca dos planejamentos tributários agressivos, pois *como estes planejamentos ferem o princípio da capacidade contributiva e podem promover a erosão e o deslocamento espacial e temporal das bases tributáveis, estão sujeitos a terem a porta fechada pelo Estado, na sua função legislativa, por meio da colmatação das lacunas e saneamento das disparidades internas e externas do sistema justributário.*

No caso dos planejamentos agressivos, nos termos expostos no capítulo 2, não há, *a priori*, ilegitimidade da conduta adotada. Entretanto, a liberdade está sujeita à compressão por parte do Estado, especialmente em termos de leis harmonizadoras e restritivas.

No que tange às leis harmonizadoras, o Estado, dentro de sua função regulatória da atividade econômica, pode editar norma vedando ou tornando obrigatórias determinadas operações, fazendo com que determinados planejamentos que resultem em redução agressiva da carga

tributária passem a ser ilegítimos¹⁹⁹. Ao editar tais normas, o Estado pode acabar comprimindo a liberdade de gestão empresarial.

A harmonização, conforme exposto anteriormente, significa a concordância prática entre direitos fundamentais ou entre um direito fundamental e um princípio ou dever fundamental. No caso dos planejamentos tributários, estão em conflito, de um lado, a liberdade e a propriedade e, de outro, a igualdade e a capacidade contributiva (solidariedade). Assim, a solução há de ser sempre ditada pela proporcionalidade e o controle jurisdicional deve basear-se na razoabilidade, conforme exposto no capítulo anterior.

Noutro giro, é de se destacar que o dever fundamental de pagar tributos insculpido no texto constitucional configura autorização ao legislador infraconstitucional para restringir a liberdade empresarial²⁰⁰ – sempre com os limites, requisitos e sentido anteriormente expostos – com o fito de evitar planejamentos que erodam ou desloquem agressivamente as bases tributáveis do Estado fiscal.

Neste caso, a autorização para emissão de norma restritiva da liberdade, embora tenha de atender ao princípio da proporcionalidade, confere ao legislador ordinário um grau maior de discricionariedade para decidir politicamente acerca da forma e da intensidade da restrição da liberdade, em termos de instituição de obrigações tributárias principais e de deveres instrumentais, desde que a medida atenda à razoabilidade.

A reserva de lei para as harmonizações e restrições em matéria jusfundamental traz um dilema, pois ao mesmo tempo que a reserva de lei traz uma garantia – os representantes do povo devem autorizar, na forma determinada constitucionalmente, a restrição ou harmonização – traz, também, a possibilidade de o legislador ordinário interferir indevidamente no âmbito de proteção do direito fundamental.

Não exacerba recordar que as diversas teorias mencionadas neste trabalho exigem, nas situações de colisão de direitos fundamentais, a solução por meio de lei proporcional. É assim nas teorias liberais e principiológicas, em relação a todas as intervenções do Estado, e

¹⁹⁹ Há outras formas de lidar com planejamentos agressivos, como o alinhamento das alíquotas das regras matrizes de incidência tributária de forma a tornar o planejamento desinteressante do ponto de vista econômico, mas o foco deste trabalho é a liberdade de gestão e não as normas de incidência tributária.

²⁰⁰ ANDRADE, 2016, p. 151 – 152.

na teoria de Vieira de Andrade, em relação às situações em que este reconhece a ocorrência do conflito.

Em síntese, mesmo havendo autorização constitucional para comprimir a liberdade empresarial em função do dever fundamental de pagar tributos, da igualdade, da capacidade contributiva, o legislador ordinário deve configurar um sistema normativo que dê adequada e eficaz proteção à liberdade, preservando seu núcleo essencial e comprimindo as camadas periféricas em termos defensáveis a partir da proporcionalidade.

4.2.3 – Liberdade e planejamentos tributários abusivos

Já se destacou, no capítulo 2 deste trabalho, que, em termos de direito tributário, os diversos sistemas normativos têm critérios jurídicos que permitem identificar os planejamentos tributários abusivos. Entretanto, nesta etapa do estudo, interessa referir de forma específica a aplicação da noção de limite imanente da liberdade de gestão empresarial para determinar a (i) legitimidade do planejamento tributário abusivo.

O planejamento tributário abusivo, nos termos que se passa a expor, encontra-se além do limite imanente da liberdade em questão. Não está sob o manto protetor jusfundamental. O sujeito passivo não tem, portanto, o direito a exigir do Estado um dever de não intervenção. Sendo assim, a intervenção do Estado também não está sujeita à aplicação do princípio da proporcionalidade, visto que não se estabelece verdadeiramente um conflito entre um direito fundamental (propriedade, liberdade de gestão empresarial) e o dever fundamental de pagar tributos (com igualdade e de acordo com a capacidade contributiva).

Não se quer dizer, contudo, que os limites imanentes da liberdade estejam ao dispor do legislador ordinário e que o Estado possa impô-los livremente. Como asseverado anteriormente, trata-se de matéria de cunho constitucional e o Estado tem o dever de fundamentar a norma interpretativa que exponha o limite aqui referido.

Explica-se.

Tanto na teoria liberal, quanto na teoria principiológica acima expostas, a liberdade de gestão empresarial integra os limites semânticos – a *área de proteção* ou o *âmbito semântico* da

liberdade fundamental – e, assim, toda e qualquer intervenção do Estado tem o caráter restritivo, sujeito ao controle constitucional com base na proporcionalidade.

Todavia, neste estudo, adota-se a teoria dos limites imanentes, que remetem ao objeto ou parcela da realidade protegida pelo preceito jusfundamental (*limite material*), bem como à forma de exercício desse direito (*limite jurídico*).

Quando se pensa no aspecto material do âmbito de proteção da liberdade de gestão empresarial, impende, inicialmente, fazer distinção entre a pretensão econômica acima referida de reduzir os custos tributários e a legitimidade jurídica do planejamento tributário. Nem toda a pretensão econômica, mesmo em face da livre iniciativa, é legítima do ponto de vista jurídico.

À partida, no que diz respeito ao limite material, pode-se dizer que se encontra dentro do limite semântico da liberdade de iniciativa a busca de eficiência na atividade econômica, inclusive no que tange à redução do custo tributário das operações, nos termos explicitados por Nabais anteriormente. Em síntese, o sujeito passivo não está obrigado a ordenar sua atividade empresarial de forma a incorrer na maior carga tributária.

Contudo, mesmo em relação aos limites materiais, há que se levar em consideração aquelas ordens jurídicas nas quais extrai-se do texto constitucional uma regra (norma jurídica em sentido estrito) que imponha aos sujeitos passivos o dever de contribuir para o financiamento do Estado de acordo com a capacidade contributiva. Neste caso, pode-se considerar que esteja fora da parcela da realidade protegida pelo direito fundamental a pretensão exclusiva de reduzir a carga tributária incidente sobre a atividade econômica realizada. Será, então, abusivo o planejamento tributário que não tenha *substância econômica* ou *propósito negocial* e apresente como motivação tão-somente a economia de tributos e, com isso, rompa com a *fair share*, ou seja com o dever de contribuir para o financiamento do Estado com igualdade, de acordo com a capacidade contributiva.

Além dos limites materiais, os limites imanentes também dizem respeito à forma como o direito é exercido. São os limites jurídicos. Nos planejamentos tributários abusivos, em sentido mais estrito, ao utilizar formas artificiais com a finalidade única ou precípua de contornar a incidência tributária positivada pelo legislador, ou agir com abuso de formas, de

direito ou fraude à lei, a depender do sistema, o sujeito passivo não está, juridicamente, a organizar sua atividade empresarial, seja na vertente econômica-operacional, seja na organizacional-societária. Está, de fato, a interferir indevidamente na esfera de domínio jurídico estatal, qual seja, nos efeitos jurídico-tributários dos atos realizados, pois estes efeitos devem ser *ex-lege* e não *ex voluntate*.

É precipuamente neste sentido que se pode dizer que os planejamentos tributários abusivos estão fora do âmbito de proteção da liberdade de gestão empresarial, pois podem ser caracterizados juridicamente pela pretensão de fazer os efeitos tributários decorrerem de atos de vontade e não da lei.

Acerca do tema, valem as elucidativas palavras de CAMPOS, RODRIGUES e SOUZA²⁰¹: “*Assim, a liberdade negocial envolve um problema (limite) de legitimidade. Em termos de a pessoa poder gerir os seus assuntos, mas não os dos outros. Se o fizer, os actos praticados são, em princípio, ilícitos, muitas vezes sob a forma de ineficácia. É aqui, parece, que tem de situar a norma anti-elisão. Ao praticarem os actos ou celebrarem os negócios previstos no n.º 2 do artigo 39.º da LGT, com o fim (exclusivo ou principal) de diminuírem a carga fiscal, os cidadãos estão, não a gerir os seus assuntos próprios, mas a gerir os assuntos do Estado, os impostos, ingerindo-se na esfera jurídica do Estado. Desta ilegitimidade decorre a ineficácia dos actos praticados a nível da sua relevância fiscal*”.

Também se pode dizer que o planejamento tributário abusivo está fora dos limites jurídicos da liberdade de gestão porque afronta a essência do princípio da neutralidade, ocasionando uma lesão à concorrência, o que, em última instância, significa uma lesão à própria livre iniciativa. Ora, se a sociedade, por meio dos seus representantes, autoriza o Estado Democrático de Direito a cobrar determinado tributo, incidente sobre determinado fato jurídico, com igualdade e de acordo com a capacidade contributiva, para que a concorrência se dê sem desequilíbrios causados pela tributação, a utilização de formas abusivas para evitar a legítima tributação é uma forma de violação do equilíbrio inerente a esta autorização.

Entretanto, se, de forma diversa da adotada neste estudo, as condutas forem consideradas, *prima facie*, inerentes à liberdade fundamental, como advogam as teorias liberais e

²⁰¹ 2012, p. 304.

principiológicas, o juízo de abusividade apenas terá lugar se houver uma restrição da liberdade fundamental, o que o Estado somente poderia fazer com respeito à ordem constitucional, atendendo ao princípio da proporcionalidade e atuando por meio das suas funções legislativa (reserva legal da norma geral e abstrata) ou judicial (exercício da jurisdição no caso concreto)²⁰².

Outrossim, no final deste tópico, é preciso considerar que parcela relevante da doutrina e da jurisprudência interpretam que os planejamentos tributários adotados pelos particulares são, *a priori*, albergados pelas liberdades fundamentais e, somente *a posteriori*, no caso concreto, podem ser considerados abusivos. Nestes casos, para que se faça um juízo de abusividade, é preciso lidar com os conflitos entre a liberdade empresarial e outros princípios, direitos e deveres fundamentais, que motivam a restrição, observando-se a aplicação do princípio da proporcionalidade. Este parece ser o caso do Tribunal de Justiça da União Europeia, nos processos citados anteriormente, quando analisou os casos de normas antiabuso dos Estados-Membros que traziam restrições às liberdades do mercado interno comunitário. Como visto, no quadro das relações entre Estados-Membros, o TJUE, ao aplicar o *princípio comunitário da proibição do abuso de direito*, admitiu a aplicação de norma tributária restritiva das liberdades do mercado, mas somente quando houvesse comprovação do abuso, desde que a norma não trouxesse presunções inilidíveis e fosse respeitado o princípio da proporcionalidade.

Na atual conformação justributária da União Europeia, com a introdução da Diretiva (UE) 2016/1164, especialmente do artigo 6º, que veicula norma geral tributária antiabuso, já é possível pensar nos planejamentos abusivos como condutas para além dos limites das liberdades comunitárias inerentes ao mercado comum, nos termos adotados neste trabalho.

Diferente, entretanto, seria a conclusão acerca dos planejamentos agressivos. Considerando-se que não cabe aos Estados-Membros restringir as liberdades comunitárias ou discriminar pessoas, estabelecimentos ou operações em função da origem ou localização dentro do mercado europeu, vê-se que, *a priori*, são válidos os planejamentos agressivos em operações transnacionais entre Estados-Membros. Permanece, portanto, a tensão entre a soberania dos

²⁰² Sobre a possibilidade de restrição da liberdade iniciativa e o respeito à proporcionalidade, ver SANTOS, 2009, p. 80 – 81.

Estados fiscais europeus para tributar rendas e patrimônios de seus contribuintes e a liberdade comunitária, que se sobrepõe e abre a possibilidade de planejamentos agressivos que erodam e desloquem as bases tributáveis para fora das fronteiras do Estado-Membro.

4.3 – A aplicação da proporcionalidade aos conflitos entre a liberdade e outros princípios, direitos e deveres fundamentais

À partida, valem as palavras de Suzana Tavares da SILVA²⁰³, acerca da importância da proporcionalidade para a proteção dos direitos fundamentais: “*O princípio da proporcionalidade é hoje o instrumento jurídico mais relevante e frequente no controlo judicial dos actos do poder público, particularmente quando contêm e, sobretudo, quando restringem ou limitam direitos fundamentais*”.

A forma mais adequada de defesa dos direitos fundamentais, na teoria liberal defendida por Leonardo MARTINS²⁰⁴, consiste no exame de constitucionalidade de cada intervenção estatal. Contudo, na visão do autor, neste exame prescinde-se da ponderação de bens jurídicos – típica da aplicação da proporcionalidade na teoria principiológica de Alexy – e limita-se ao exame da legitimidade de fins e meios, bem como da adequação e necessidade destes. Somente a intervenção menos gravosa é constitucional. Fortemente apoiado na concepção de separação de poderes, defende o autor que a ponderação entre os bens jurídicos que legitimam a intervenção e a intensidade da restrição do direito fundamental em causa é restrita ao legislador e ao administrador eleitos pelo povo, pois “*somente eles respondem politicamente*”.

Por sua vez, Alexy, em sua teoria jusfundamental, aponta a inevitabilidade dos conflitos entre direitos fundamentais e a necessidade de aplicar sempre a proporcionalidade como requisito de constitucionalidade.

Na forma adotada neste trabalho, também há possibilidade de conflito entre direitos fundamentais, pois os limites imanentes de um não coincidem com os dos demais. O limite imanente de um direito, nas relações entre dois direitos fundamentais, encontra-se no limite

²⁰³ 2014, p. 49.

²⁰⁴ 2012, p. 37 – 40.

do núcleo essencial do outro. As camadas envolventes que se sobrepõem demarcam, portanto, o *locus* dos conflitos entre direitos fundamentais.

Já foi dito que o legislador ordinário está vinculado à proteção dos direitos fundamentais e que tal vinculação passou a exigir não apenas reserva legal, mas, especialmente, lei proporcional para a restrição de direitos jusfundamentais ou harmonização destes com outros direitos e princípios.

Também já se disse que, em relação aos limites imanes, não se estabelecem conflitos sujeitos à aplicação da proporcionalidade. Não se estabelecem, por exemplo, conflitos entre o âmbito de proteção de um determinado direito fundamental e o núcleo essencial de outro.

A proporcionalidade é uma exigência constitucional para que haja uma proteção adequada e eficaz dos direitos fundamentais, com respeito aos princípios da *proibição de excesso* (de intervenção) e de *proibição de insuficiência* (da tutela), mesmo quando houver conflitos entre direitos fundamentais ou entre estes e outros princípios ou deveres fundamentais.

Assim, no que tange ao tema deste tópico do estudo, interessa a aplicação da proporcionalidade nos casos em que a conduta esteja protegida pelas camadas periféricas do preceito jusfundamental, como é o caso da liberdade de gestão empresarial para realizar planejamentos tributários agressivos.

Nos termos das teorias principiológicas, a restrição da liberdade de gestão empresarial estaria sujeita à aplicação da proporcionalidade, que requer, normalmente, a aplicação dos testes de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, nos moldes desenvolvidos por Robert Alexy.

Em sentido diferente, defendem as teorias liberais que, em relação à liberdade, o Estado tem o dever de interferir sempre da forma menos gravosa possível. É por esse motivo que Leonardo MARTINS defende a aplicação da proporcionalidade em sentido *lato*, sem a aplicação da ponderação entre princípios, mas adotando-se como constitucional apenas a intervenção menos gravosa. Esta forma liberal já foi criticada anteriormente.

Na esteira da lição de Suzana Tavares da SILVA²⁰⁵, vale ressaltar que o princípio da proporcionalidade é aplicável quando estiver em causa “*uma colisão de direitos em concreto*”, quando “*o legislador intencionalmente decide restringir um direito com o propósito de solucionar, em abstracto, um conflito potencial*” e quando “*o legislador aparece como regulador econômico e social, acabando, na prossecução dessa função, por limitar direitos fundamentais, coartar liberdades econômicas ou frustrar expectativas legítimas a ganhos econômicos*”.

Para fins deste trabalho, já se definiu que a proporcionalidade deve-se dar em três etapas, sendo a primeira de verificação da efetiva existência de conflito, a segunda de verificação da adequação do meio de intervenção escolhido e a terceira, essencialmente jurídica, na qual se verifica a proporcionalidade em sentido estrito (ponderação ou balanceamento), bem como a gravosidade da intervenção e as garantias aos titulares do direito comprimido.

Convém destacar que, em relação a esta terceira etapa da aplicação da proporcionalidade, há um certo grau de discricionariedade do legislador ordinário, que exerce – vale lembrar – uma função política de representação do povo. Assim, descabe defender que a única intervenção legítima constitucionalmente é a *menos gravosa*, como preceitua a teoria liberal anteriormente mencionada.

O grau de discricionariedade do legislador ordinário é mais amplo quando há uma autorização constitucional para que este restrinja o direito fundamental em função de um conflito com outro direito, princípio ou dever fundamental que o constituinte tenha, *a priori*, configurado. O grau de discricionariedade, nos casos de leis harmonizadoras, é mais estreito. Todavia, não há como afastar algum grau de discricionariedade na atuação do legislador, pois a constituição apenas exige que a proteção jusfundamental seja adequada e eficaz, mas não determina *como* a proteção deve-se dar.

Entretanto, a proteção adequada e eficaz deve atender aos princípios da proibição do excesso e da proibição da insuficiência. Daí ser imperativo, no exame jurídico em sentido estrito, a observação da ponderação, bem como, da gravosidade da forma escolhida (proibição de excesso) e das garantias atribuídas (proibição da insuficiência).

²⁰⁵ 2014, p. 50, nota de rodapé nº 24.

No caso das leis restritivas, o comando constitucional confere ao legislador ordinário a decisão política de comprimir a proteção a uma posição jurídica que esteja situada nas camadas periféricas de um direito fundamental, tendo em vista um conflito *a priori* identificado pelo constituinte. Entretanto, esses comandos constitucionais frequentemente trazem sentidos e limites materiais ou procedimentais à intervenção do legislador. Tais contextos devem ser examinados pelo juiz nos dois primeiros testes da proporcionalidade, ou seja, antes mesmo de examinar se a proporção da compressão, a forma adotada e as garantias ao direito comprimido são as razoáveis, é preciso ver se os fins e os meios escolhidos pelo legislador ordinário são legítimos em consonância com o mandato constitucional.

Em relação às leis harmonizadoras, o legislador infraconstitucional, ao enfrentar matérias ordinárias, constata a existência de um conflito entre um direito fundamental e outro direito ou princípio constitucional. Tal conflito não foi identificado *a priori* pelo constituinte e, assim, o legislador não tem o mandato constitucional para restringi-lo. A norma editada pelo legislador deve carregar, portanto, a concordância prática entre as normas constitucionais em conflito. Novamente, deve-se aplicar a proporcionalidade. Contudo, a discricionariedade do legislador é mais restrita, pois o constituinte não lhe conferiu o poder de restringir o direito fundamental, mas, tão-somente a possibilidade de efetuar concordâncias práticas de forma a tornar possível regular as mais variadas matérias ordinárias que, de uma forma ou de outra, afetam direitos fundamentais. Aqui, a demonstração da gravosidade da compressão e do meio utilizado é mais relevante e assim deve ser considerada no controle de constitucionalidade.

No controle exercido pela justiça constitucional sobre as normas emanadas do legislador ordinário, o juiz não tem, na divisão de poderes característica dos Estados democráticos de direito modernos, a mesma função política e não pode substituir o legislador. Assim, no exame da terceira etapa do teste de proporcionalidade, deve o juiz verificar a *defensabilidade* da intervenção adotada, descartando aquelas não razoáveis, quando levados em consideração a proporção em sentido estrito, o grau de compressão do direito fundamental, bem como as garantias ofertadas aos titulares do direito que cedeu espaço.

É oportuno destacar que o poder judiciário não é chamado apenas a exercer o controle de constitucionalidade das normas restritivas ou harmonizadoras emanadas do legislador

ordinário. Também o juiz pode ser instado a resolver lides que envolvam conflitos entre direitos fundamentais ou entre estes e deveres fundamentais ou princípios constitucionais que (i) não tenham sido objeto de normas ordinárias restritivas ou harmonizadoras ou (ii) cujas normas ordinárias tenham sido consideradas inválidas. Neste caso, o juiz precisa determinar, a partir das normas válidas e vigentes no sistema jurídico, observando as etapas acima mencionadas, uma regra individual e concreta que estabeleça a precedência de um direito sobre outro e dar uma decisão ao caso concreto²⁰⁶. Todavia, o juiz não tem a função política do legislador e, portanto, goza de menor discricionariedade para realizar a concordância prática necessária para a solução da lide.

Em conclusão, a liberdade de gestão empresarial pode ser restringida, quando o legislador estiver autorizado constitucionalmente, ou harmonizada com outros princípios, deveres e direitos fundamentais. Mas, a liberdade é a regra e está protegida pelo manto jusfundamental. Deve, portanto, o Estado justificar constitucionalmente e aplicar a proporcionalidade. O legislador tem certa discricionariedade para determinar de que maneira conciliará a intervenção com a proteção adequada e eficaz da liberdade. E o juiz deve ser o guardião dessa proteção, mas limitado à verificação da razoabilidade da escolha do legislador.

4.4 – *Interpretações para o signo capacidade contributiva*

Definido que o dever fundamental de pagar tributos representa uma autorização constitucional para a restrição da propriedade, bem como da liberdade de gestão empresarial, faz-se mister desenvolver a ideia de capacidade contributiva, que, nos regimes de referência, informa a competência tributária dos Estados, especialmente no que tange à tributação de renda e patrimônio.

A expressão *capacidade contributiva* é plurívoca e desbordaria do objetivo elencar as mais diversas acepções adotadas pela literatura jurídica. Assim, neste tópico serão abordados apenas alguns significados mais relevantes para a problemática sob estudo.

²⁰⁶ No sistema jurídico português, segundo CORREIA (2016, p. 190 - 192), embora não haja previsão de recursos como o *recurso de amparo* e a *queixa constitucional*, estão sujeitas à fiscalização de constitucionalidade “as decisões dos tribunais que, perante uma lacuna jurídica e na falta de caso análogo, tiverem criado uma norma jurídica, no uso do poder previsto no artigo 10º, nº 3, do Código Civil (‘a norma que o próprio legislador criaria, se houvesse de legislar dentro do espírito do sistema’).”

Um primeiro significado relevante é o sentido objetivo, ou seja, o Estado, ao tributar, deve eleger um fato que revele riqueza, destarte, o Estado não pode tributar fatos que não sejam signos reveladores de riqueza. Trata-se de pressuposto à legitimidade do próprio critério material da regra matriz de incidência tributária.

Um segundo sentido adotado, como corolário da igualdade material em termos tributários, o Estado deve tributar de acordo com a capacidade contributiva subjetiva, de forma a realizar a igualdade material entre iguais e desiguais. Não pode o Estado, quando duas pessoas demonstram, ao realizar o fato jurídico tributário, a mesma capacidade contributiva, tributa-los de forma desigual. Da mesma forma, deve o Estado, quando duas pessoas revelem capacidades contributivas distintas, tributa-las desigualmente.

Um terceiro sentido pode-se atribuir não mais olhando para o Estado, mas para o sujeito passivo. Neste sentido, a pessoa deve contribuir na medida de sua capacidade contributiva, não devendo se furtar de tal obrigação por mecanismos artificiais. É o caso anteriormente citado da ordem constitucional italiana.

É neste último sentido que Marco Aurélio GRECO²⁰⁷ identifica a mais recente fase dos debates acerca dos limites aos planejamentos tributários no Brasil: liberdade com capacidade contributiva.

Não se acolhe, neste estudo, a incidência tributária com fulcro imediato no princípio da capacidade contributiva nos termos de uma *norma geral inclusiva*. Os princípios são proposições normativas que irradiam seus efeitos pelo sistema, fazendo com que o intérprete construa as normas jurídicas de acordo com estes. Assim, a hipótese de incidência do tributo deve, na sua configuração, densificar o princípio da capacidade contributiva. É a positivação por ato legal da regra matriz de incidência tributária – com a definição dos critérios material, temporal, espacial, pessoal e de valor – que institui o tributo e traz segurança jurídica ao sujeito passivo, quando aplicada por parte do Estado.

²⁰⁷ Vale citar a lição de Marco Aurélio GRECO (2011, p. 181 – 182), para quem o princípio da capacidade contributiva configura norma geral inclusiva: “*Vale dizer, apesar de não estar expressamente previsto o caso, mas por manifestar capacidade contributiva tributada pela lei, então, estará alcançado pela incidência tributária, pois a lei – em última análise – visa captar tais manifestações, pois este é o parâmetro de rateio do custeio do Estado*”.

Contudo, é de se diferenciar, de um lado, a utilização do princípio da capacidade contributiva como uma *norma geral inclusiva* e, de outro, a utilização do enunciado constitucional para a construção de uma regra (norma jurídica em sentido estrito) atinente ao dever de participar do financiamento do Estado de acordo com a capacidade contributiva. A primeira visa elastecer a interpretação da hipótese de incidência no antecedente da regra matriz de incidência tributária, a outra visa o fato jurídico e serve como limite à liberdade, redundando em juízo de abusividade sobre os planejamentos tributários que visem tão-somente romper com a *fair share* decorrente da aplicação normal da regra matriz de incidência tributária.

Em relação a algumas ordens jurídicas, como é o caso da italiana, o planejamento tributário que vise tão-somente a redução da *fair share* pode ser considerado abusivo, por si só, mesmo que não se utilize de artifícios ou meios maliciosos, tendo em vista a obrigação fundamental – constitucional – de contribuir de acordo com a capacidade contributiva para o financiamento do Estado.

Contudo, saindo do tema da abusividade e passando aos planejamentos tributários agressivos, admite-se o princípio da capacidade contributiva como apto a gerar um conflito com a liberdade de gestão empresarial capaz de legitimar a intervenção do legislador ordinário para editar normas tributárias que redundem na compressão na liberdade de gestão empresarial.

A colisão entre a liberdade e o princípio da capacidade contributiva deve ser equacionada com respeito à proporcionalidade, nos termos já expostos anteriormente. Fora desse parâmetro, a intervenção atinente aos planejamentos tributários agressivos deve ser afastada por inconstitucionalidade.

5. As normas tributárias antiabuso e de restrição dos planejamentos agressivos

O mundo jurídico internacional movimenta-se intensamente em relação aos planejamentos tributários das empresas, especialmente dos grandes grupos internacionais, que se relacionam com diversos sistemas justributários estaduais e podem, com isso, atuar fortemente para erodir ou deslocar no tempo e no espaço as bases tributáveis, especialmente de tributos que incidem sobre faturamento, operações comerciais, prestações de serviços, renda.

Daí multiplicarem-se, no âmbito do direito tributário, especialmente em relação à atuação de grupos empresariais, as normas gerais e especiais antiabuso, bem como as normas que visam evitar planejamentos tributários agressivos. A proliferação internacional de normas tributárias, especialmente aquelas advindas de iniciativas multilaterais como o BEPS, já mencionado na introdução deste trabalho, acende o debate acerca da constitucionalidade das mesmas, em relação a cada sistema jurídico tomado individualmente.

Não é demais lembrar a centralidade, para fins deste estudo, da demonstração de que os planejamentos tributários abusivos desbordam do limite imanente do manto de proteção jusfundamental. Não está inserto nos limites da liberdade de gestão empresarial realizar planejamentos tributários abusivos.

O exercício abusivo da liberdade de gestão empresarial conflita com os princípios da igualdade e da solidariedade. Ao evitar abusivamente a incidência tributária, o sujeito passivo está violando o princípio da capacidade contributiva, da neutralidade e da justa distribuição da carga tributária. Assim, parte da doutrina, preocupada com a justiça fiscal, questiona a proeminência comumente conferida ao princípio da legalidade²⁰⁸, especialmente no sentido de exigência de tipicidade cerrada e de apego formal à *letra da lei* para limitar o poder de tributar do Estado. Tal proeminência é característica de certa visão liberal, que enxerga a necessidade de privilegiar a proteção do interesse individual frente à atuação do Estado, fundada na ideia da tributação como uma agressão ao patrimônio e à liberdade, que gera uma *rejeição social*²⁰⁹.

O princípio da legalidade traz também algumas contradições importantes para a reflexão proposta neste trabalho.

Como já se disse anteriormente, a legitimidade do exercício do poder soberano de tributar a atividade privada advém da autorização feita pela sociedade, por meio de seus representantes. É o princípio da legalidade em sua essência. Noutro giro, a atividade

²⁰⁸ Valem as palavras de Cavali, 2006, p. 18 – 19: “*Tal quadro, conjugado à valorização e busca de concretização de princípios e valores constitucionais como a igualdade - e seu desenvolvimento em matéria tributária (especialmente na feição da capacidade contributiva) - e a solidariedade, bem como o reconhecimento do caráter constitucional (fundamental) do dever de pagar impostos ou de contribuir para os gastos públicos ou, ainda, de um dever de solidariedade fiscal tem levado boa parte da doutrina a questionar a eficiência do princípio da legalidade como promotor da justiça fiscal [...]*”

²⁰⁹ Neste sentido, ver MARTINS, I., 2012, p. 5.

legislativa é vinculada aos direitos fundamentais, aos quais deve conferir proteção adequada e eficaz.

Em termos do processo de positivação do direito tributário, o Estado exerce sua competência tributária por meio das leis que instituem os tributos, ou seja, que determinam, no antecedente da regra matriz de incidência tributária, os critérios que conformam os conceitos de fatos que, uma vez ocorridos, deverão fazer surgir no direito as respectivas obrigações tributárias, cujos critérios também são determinados pela norma legal.

A exacerbação do princípio da legalidade, num sistema tributário atomizado, com normas “*que procuram tudo prever*”²¹⁰, resulta, contraditoriamente, em caos de normas e no aumento das lacunas e disparidades que levam a oportunidades de planejamentos abusivos e agressivos. Destarte, têm-se, ao mesmo tempo, aumento de planejamentos tributários abusivos e redução da segurança jurídica dos contribuintes que realizam planejamentos tributários legítimos.

Daí se poder asseverar que a luta contra os planejamentos tributários abusivos não se coaduna com a exacerbação do princípio da legalidade (no sentido de tipicidade estrita)²¹¹ e, como se disse no início deste estudo, com o recurso ao *hipergarantismo formal*, fundado o mais das vezes no respeito formal à *letra da lei*, de forma a fechar os olhos para a ilegitimidade de determinados planejamentos tributários.

Se, de um lado, não se acolhe que princípios como igualdade e capacidade contributiva sirvam como *norma geral inclusiva*, que confira à administração a possibilidade de regulamentar autonomamente as normas de incidência tributária, tampouco deve a estrita legalidade dar guarida ao planejamento tributário abusivo.

5.1 – As cláusulas gerais antiabuso

Diversos sistemas jurídicos já mencionados neste trabalho preveem a possibilidade de afastar os efeitos tributários de operações feitas com abuso de formas, abuso de direito, sem substância econômica ou propósito negocial, com recurso a formas artificiais ou

²¹⁰ Moraes, 2005, p. 251 – 253.

²¹¹ Moraes, 2005, p. 255.

simplesmente por visarem exclusivamente romper com o dever de contribuir de acordo com a *fair share* sem uma razão extratributária.

No que diz respeito às normas gerais antiabuso, o que está em causa não é a hipótese de incidência da regra matriz de incidência tributária, mas a versão em linguagem e a validade ou eficácia justributária de atos realizados com abuso, fatos artificiais manejados com a finalidade de contornar a norma de incidência, por meio dos quais o particular busca fazer com que os efeitos tributários derivem de sua vontade e não da lei. Tais atos abusivos estão sujeitos a juízos de invalidade ou ineficácia no campo tributário, de forma individual e concreta, por meio da atuação estatal administrativa ou judicial.

Cuidado especial se deve ter para que as normas gerais antiabuso não signifiquem simplesmente conferir às administrações tributárias a possibilidade de retirar a eficácia de todo e qualquer ato jurídico realizado pelo sujeito passivo, resultando, por via transversa, numa adoção forçada da opção tributária mais onerosa. Se interpretadas dessa forma, as normas gerais antiabuso redundariam em supressão – indevida, portanto – de todo o âmbito de autonomia do sujeito passivo na condução tributária de seus negócios privados²¹².

Desta forma, para que toda essa construção jurídica seja possível, é preciso que a norma geral antiabuso realmente exprima um limite imanente da liberdade de gestão empresarial. É preciso examinar a norma do ponto de vista constitucional e verificar se, realmente, ao incidir na hipótese, o sujeito passivo transita do âmbito de proteção jusfundamental da liberdade de gestão (gerir os próprios assuntos) para além dos limites semânticos (gerir os assuntos do Estado).

Novamente, trata-se de uma norma sujeita a intenso controle de constitucionalidade, mas não com fulcro na proporcionalidade. A tarefa de examinar a constitucionalidade ganha maior sofisticação quando se constata que as normas gerais antiabuso são normalmente configuradas como normas de grande flexibilidade, que remetem para a análise do caso concreto. Trata-se, normalmente, da instituição de um *standard*. E a positivação de tal *standard* traz fortes questões acerca do princípio da legalidade e da segurança jurídica.

²¹² Neste sentido, ver a crítica de Rui Duarte MORAIS (2005, p. 212) à redação original da Norma Geral antiabuso portuguesa.

Quando se fala de reação ao planejamento tributário abusivo, não se trata de provocar uma indeterminação indevida do critério material da regra matriz tributária, como se este não estivesse jungido ao princípio da legalidade. Somente o legislador, no exercício de sua competência constitucional, pode determinar as hipóteses de incidência das normas tributárias, bem como as obrigações tributárias decorrentes. No caso dos *standards* das normas gerais antiabuso, volta-se o olhar para o fato jurídico tributário e sua eficácia ou validade, de forma a evitar os planejamentos ilegítimos.

É que a regra matriz de incidência tributária traz no seu antecedente as notas que caracterizam, de forma geral e abstrata, um conceito de fato que denota determinada capacidade contributiva. A verificação, por meio da versão em linguagem competente, da ocorrência de um fato jurídico que se subsuma à hipótese normativa, dá azo à enunciação de norma individual e concreta que redunde no nascimento de uma relação de obrigação entre o sujeito ativo e o passivo.

O possível conflito com a legalidade é um ponto delicado na atuação dos Estados frente aos planejamentos tributários abusivos. Nesta relação de direito, não se pode olvidar que o princípio da legalidade traz forte limitação à atuação administrativa do Estado ao reservar à lei a definição das hipóteses tributárias²¹³. Descabe, segundo a posição adotada neste trabalho, a atribuição à administração de discricionariedade tal que resulte na faculdade de interpretar analogicamente a regra matriz de incidência de um tributo para aplicação a fato diverso, pura e simplesmente porque, na visão do Fisco, o evento ocorrido no mundo fenomênico tem o mesmo efeito econômico daquele cujo conceito está descrito como critério material no antecedente da regra matriz de incidência tributária²¹⁴.

Impõe-se distinguir a interpretação analógica da norma jurídica, para aplicação a fato diverso daquele descrito conceitualmente no seu antecedente, do afastamento da eficácia jurídico-tributária de planejamentos abusivos, cujas operações são construídas artificialmente para

²¹³ No caso do Brasil as competências tributárias de cada ente federado são materialmente determinadas constitucionalmente.

²¹⁴ Neste sentido, valiosa é a referência de António Carvalho MARTINS (2006, p. 20) de que “*qualquer dos actos ou negócios jurídicos tipificados nas leis criadoras de cada um daqueles impostos, tem a natureza específica de facto tributário, sendo, sobre eles, como realidades tipificadas e como tais identificadas, como factos jurídicos, que incide o imposto a que respeitam. E o valor económico que, na origem da norma, determinou o objecto e medida da capacidade contributiva subjacente, não tem, por si, a qualidade de facto tributário, ou tipo de incidência, mas sim a qualidade e natureza do pressuposto constitucional da legalidade e medida da norma que consideram e definem tais actos como factos tributários*”.

contornar a regra matriz de incidência do tributo. A questão fulcral é o ônus probatório²¹⁵, conforme mencionado no capítulo 2. Incumbe ao Estado indicar a norma tributária imperativa que estaria sendo contornada e comprovar o abuso de formas, de direito, a fraude à lei. Aos contribuintes cabe comprovar a razão extratributária, naqueles sistemas em que houver tal requisito.

O fato de se tratar de um *standard* pode trazer, também, questionamentos delicados acerca da segurança jurídica. Mas é de se adiantar que a segurança jurídica também não deve servir de cobertura para as práticas que configurem abuso. A segurança jurídica deve ser resolvida, nos termos já propostos em documentos internacionais elaborados no escopo do BEPS, pela intensificação da relação entre a administração tributária e os sujeitos passivos, em que o dever de *disclosure* não configure um ônus ao contribuinte, mas a possibilidade de buscar maior segurança ao provocar um posicionamento antecipado ou, minimamente, concomitante aos fatos, da administração tributária acerca da validade e da eficácia jurídico-tributária do planejamento adotado.

Dito de outra forma, as normas de *disclosure*, antes de servirem como fontes de informações para o combate aos planejamentos tributários ilegítimos, devem atender à necessidade de prover garantias para o legítimo planejamento, que, como frisado ao longo de todo este estudo, está protegido sob o manto jusfundamental.

Afinal, é de se lembrar que o sujeito passivo, ao afastar-se das condutas *intra* e *secundum legem*, atrai a insegurança jurídica e a melhor forma de lidar com tal insegurança não é o apego formal à letra da lei – que já se demonstrou ser incompatível com os fundamentos aqui adotados – mas o aprofundamento da transparência e da confiança da relação fisco – contribuinte²¹⁶.

5.2 – O conteúdo das normas especiais antiabuso e o controle de constitucionalidade

Como dito anteriormente, os planejamentos abusivos são ilegítimos do ponto de vista jurídico e extrapolam o âmbito de proteção das liberdades, pois não configuram a pretensão

²¹⁵ Para uma reflexão acerca do direito constitucional à prova, quando da restrição de liberdades, ver CANOTILHO, 2008, p. 169 e ss.

²¹⁶ Para uma reflexão mais aprofundada da relação fisco – contribuinte como contexto para as normas de *disclosure*, ver OECD (2008) *Study into the Role of Tax Intermediaries*.

do particular de gerir autonomamente a sua atividade econômica e empresarial, mas de interferir indevidamente na gestão do Estado, alterando os efeitos das normas tributárias que, a rigor, são *ex lege*.

Incumbe aos Estados, nessa seara, editar cláusulas gerais e normas especiais antiabuso tributário.

Nas normas especiais, o Estado estabelece regras em matéria tributária que explicitam limites para as condutas legítimas. É o caso, por exemplo, quando se exige que, no interior de um grupo econômico, as operações econômicas se deem de acordo com preços e práticas usualmente adotadas entre pessoas independentes. As normas de *preços de transferência* são informadas pelo princípio do *arm's length*.

Por que essas regras expõem limites e não configuram restrições à liberdade?

É que a livre iniciativa pressupõe a livre concorrência. Fere a própria livre iniciativa a atuação intragrupo com manipulação de preços, ou seja, com preços artificiais quando comparados aos praticados entre pessoas independentes. Esta prática configura a tentativa de fazer decorrerem da vontade do sujeito passivo os efeitos tributários das operações econômicas, em especial, em relação ao local da ocorrência do fato jurídico tributário (*onde* ocorre o lucro da operação), ao montante de tributo devido (*quantum debeatur*) e à determinação do sujeito passivo da obrigação. A vantagem competitiva obtida com a manipulação artificial de preços (abusiva) fere a neutralidade que é base para a livre concorrência, que é inerente à livre iniciativa.

Ademais, fere a igualdade, a capacidade contributiva e a justa distribuição da carga tributária.

Ao fazer os efeitos jurídico-tributários – o nascimento ou não da obrigação tributária decorrente da regra matriz de incidência, bem como o montante devido, em função dos critérios de valor (base de cálculo e alíquota) – das operações intragrupo decorrerem da sua vontade e não da lei, os grupos econômicos deixam, juridicamente, de gerir os seus assuntos para gerir os assuntos do Estado.

Desta forma, a conduta abusiva que pretende reduzir indevidamente o tributo não está abrangida pelo manto da proteção jusfundamental. Daí não se dizer que essas regras antiabuso configurem restrições às liberdades.

Tal distinção é extremamente relevante porque, não se colocando um conflito entre direitos fundamentais ou entre direitos e princípios, não há que se falar em aplicação do princípio da proporcionalidade no exame de constitucionalidade da regra antiabuso.

Isso não quer dizer que o Estado esteja dispensado do ônus argumentativo de índole constitucional. É preciso que o legislador ordinário fundamente o critério que dá suporte à regra tributária na interpretação da constituição, de forma a indicar porque o critério eleito expõe o limite imanente ao âmbito de proteção jusfundamental, que tem status constitucional.

No caso dos preços de transferência, as operações intragrupo devem ter seus preços ajustados para fins fiscais, de forma a afastar os efeitos das operações abusivas²¹⁷.

A regra editada pelo legislador ordinário pode sofrer intenso controle por parte do judiciário. Entretanto, o controle, como dito, não é feito com base na proporcionalidade. Incumbe ao judiciário verificar se a regra realmente atende aos limites constitucionais e indica condutas que sejam abusivas.

O caso da manipulação de preços no interior de grupos econômicos pode ser analisado em duas grandes vertentes.

Inicialmente, cabe ponderar acerca dos regimes jurídicos que permitem que determinadas sociedades que participam de grupos econômicos *de direito* tenham seu resultado e patrimônio sacrificados em prol do resultado de outra sociedade ou do grupo como um todo²¹⁸. É consabido que se trata de norma jurídica voltada à governação das sociedades

²¹⁷ No Brasil, a sistemática de preços de transferência para fins de apuração do imposto de renda está prevista nos artigos 18 e 19 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012. Em Portugal, está prevista no artigo 63º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, com redação dada pela Lei nº 02/2014, de 16 de janeiro.

²¹⁸ Esta é a realidade de Portugal, por exemplo, no que diz respeito às relações de domínio total e de contrato de subordinação, consoante o disposto nos artigos 491º e 503º do Código das Sociedades Comerciais. De fato, tais normas aplicam-se apenas às sociedades com sede em Portugal (artigo 481º do Código das Sociedades Comerciais), entretanto, conforme expôs José Ingrácia ANTUNES (2012, p. 352), o *Grupo de Reflexão sobre o futuro do Direito das Sociedades Europeu* recomendou à Comissão Europeia que seja reconhecida a primazia

comerciais, contudo, não se pode olvidar que tal realidade jurídica pode trazer reflexos tributários. Portanto, o direito tributário também precisa levar em consideração que a predominância do objetivo do grupo econômico, nesse contexto, é legítima do ponto de vista do direito positivo²¹⁹. Afasta-se, portanto, a possibilidade de esta conduta, por si só, ser considerada abusiva, todavia, incumbiria ao sujeito passivo demonstrar a atuação de acordo com o *interesse do grupo*, em conformidade com a norma vigente, sem recurso a formas artificiais que visem tão-somente contornar a norma tributária imperativa. Sem a caracterização do planejamento abusivo, resta ao Estado sustentar a norma de preços de transferência, no caso em tela, como norma destinada a combater os planejamentos tributários agressivos. As normas de combate aos planejamentos tributários abusivos serão estudadas a frente.

Todavia, em todas as demais situações, ou seja, nas relações que não configurem grupos de direito e nos sistemas jurídicos que não permitam o sacrifício de uma pessoa em favor do grupo, especialmente quando se trate de deslocamentos das bases tributáveis para fora do território do Estado tributante, a aplicação do princípio do *arm's length* é mais evidente. É o caso geral das normas de preços de transferência.

Um destaque importante na consideração das normas especiais antiabuso é que elas configuram uma intervenção específica do legislador ordinário, que estipula condutas que passam a ser vedadas ou obrigatórias. No caso das normas de preço de transferência, trata-se do dever de ajustar os preços praticados intragrupo em função de determinadas regras. Assim, o descumprimento da regra configura ato ilícito.

Não se baseia na proporcionalidade o controle de constitucionalidade das normas de preços de transferência, quando entendidas como normas que expõem limites imanescentes, na medida em que tornam obrigatórias determinadas condutas (formas de ajuste dos preços praticados) para evitar planejamentos tributários abusivos entre pessoas ligadas, com manipulação artificial dos preços praticados nas operações entre elas.

do interesse de grupo, de forma que os administradores da entidade-mãe possam administrar as sociedades-filhas de acordo com o interesse geral do grupo. Em posição contrária à prevalência do *interesse de grupo*, ver Coutinho de Abreu, 2016, p. 28 – 29.

²¹⁹ Neste sentido, vale mencionar o Regime especial de tributação dos grupos de sociedades vigente em Portugal, conforme os artigos 69º a 71º do CIRC, que permite a apuração centralizada do imposto na entidade dominante, em determinadas condições.

Tem-se, portanto, a aplicação do princípio do *arm's length* quando, em determinado sistema jurídico, a utilização de preços artificiais em operações intragrupo – preços diferentes dos de mercado ou dos praticados com terceiros independentes – esteja sujeita aos ajustes das normas de preços de transferência. Diante desse dever imposto ao sujeito passivo, colocam-se duas questões jurídicas. A primeira, de índole jusfundamental, exige a verificação da validade da norma jurídica, ao identificar uma conduta abusiva que ultrapasse o limite da proteção da liberdade de gestão empresarial. A segunda é a verificação da validade dos métodos de ajuste, ou seja, se estes são adequados para aferir o critério de valor da regra matriz de incidência tributária. Esta segunda questão não tem índole jusfundamental, na medida em que diz respeito à adequação das regras para aferição da intensidade do fato jurídico tributário.

Por fim, vale destacar, comparativamente, que, enquanto as normas especiais antiabuso estabelecem deveres ou vedam comportamentos, as normas gerais antiabuso, que foram estudadas anteriormente, estabelecem *standards* legais a partir dos quais o legislador ordinário autoriza o Estado-administração ou o Estado-juiz a qualificar determinado planejamento como abusivo e, como consequência, afastar a validade ou a eficácia jurídico-tributária das operações realizadas.

5.3 – O conteúdo das normas que restringem os planejamentos agressivos e o controle de constitucionalidade

No que tange aos planejamentos tributários agressivos, que não padecem do vício da abusividade, não há que se falar que estejam fora dos limites imanentes da liberdade de gestão empresarial. Assim, os planejamentos tributários agressivos estão *a priori* sob o manto de proteção jusfundamental da liberdade.

Entretanto, como foi dito, a liberdade de gestão empresarial, faceta da liberdade voltada para a atividade econômica, que está sujeita à aplicação de outros princípios e aos conflitos com outros direitos e deveres fundamentais, encontra-se nas camadas periféricas e, portanto, sujeita a compressões *a posteriori* decorrentes de restrições e harmonizações de direitos.

Assim, uma vez que afetam as receitas dos Estados – especialmente com a erosão e o deslocamento das bases tributáveis para fora das fronteiras nacionais – e violam a igualdade,

a capacidade contributiva, a justa distribuição da carga pela sociedade e, eventualmente, a livre concorrência, estão sujeitos a terem a *porta fechada* por meio da atividade legislativa.

Pode, então, o Estado fechar a porta para o planejamento agressivo por meio de norma legal que vede ou torne obrigatórias determinadas condutas, colmate as lacunas ou saneie as disparidades que são utilizadas no planejamento tributário.

Não se trata aqui de lei restritiva, no sentido estrito adotado por Vieira de ANDRADE, pois não se trata de conflitos para os quais a Constituição preveja, *a priori*, a restrição de um direito fundamental por parte do legislador ordinário. São normas harmonizadoras, nas quais a compressão da liberdade é decorrência da necessidade do legislador ordinário de fazer a concordância prática entre princípios ao editar normas tributárias. Tal ocorre, por exemplo, quando o Estado limita a dedutibilidade das despesas com juros de mútuos passivos.

Recentemente, a União Europeia, por meio do artigo 4º da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de junho de 2016, introduziu norma que determina que “*os gastos excessivos com empréstimos obtidos são dedutíveis no período de tributação em que são incorridos apenas até 30 % dos resultados dos contribuintes antes de juros, impostos, depreciações e amortizações (EBITDA)*”. Consoante os tópicos 3 a 6 das considerações da diretiva, o Conselho, para fundamentar a adoção desse limite, argumentou que era necessário reforçar o nível de proteção contra o planejamento tributário agressivo e estabelecer regras contra a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros para fora do mercado interno. Acerca da dedutibilidade dos juros, argumentou que seria preciso desencorajar o uso de pagamentos excessivos de juros que provoca erosão e deslocamento das bases tributáveis (BEPS).

Em Portugal, de acordo com o disposto no artigo 67º do CIRC, a dedutibilidade dos gastos de financiamento está limitada a € 1.000.000 ou 30% do resultado antes de depreciações, gastos de financiamentos líquidos e impostos (EBITDA).

Veja-se que não se trata aqui de vedar operações abusivas, artificiais ou inusuais, mas de limitar as operações de forma genérica. A restrição está sujeita a um intenso controle por parte do poder judiciário, pois o legislador não está autorizado constitucionalmente a basear a compressão da liberdade em critérios profundamente políticos – como seria no caso de

autorização constitucional para restrição de um direito – mas apenas autorizado constitucionalmente a aplicar a proporcionalidade para harmonizar conflitos não pré-configurados pelo constituinte.

Mas, o que está em conflito?

De um lado, a liberdade – inerente à gestão normal da empresa – de escolher entre o financiamento próprio ou de terceiros para a sua atividade econômica. A utilização de recursos de terceiros impõe à empresa a despesa com pagamento de juros. Quando a legislação tributária limita fortemente a dedutibilidade dos juros, está afetando a liberdade de decisão do administrador (efeito dissuasório), pois haverá, junto com o aumento de despesas com juros, um aumento da carga tributária.

De outro, os efeitos de corrosão ou deslocamento da base tributável que ocasiona a lesão à capacidade contributiva, à igualdade e, eventualmente, à livre concorrência. Conforme explica o Conselho da União Europeia, o pagamento excessivo de juros tem sido usado pelos grupos econômicos, por meio de operações intragrupo, com este fim²²⁰.

Não está em jogo aniquilar a liberdade, ou seja, tornar a essência da liberdade inócua como um bem da vida social. Portanto, não há que se falar em limite absoluto para a compressão. Trata-se, portanto, de conflito entre a liberdade e os princípios mencionados, a ser solucionado com base na proporcionalidade.

Já se disse que a proporcionalidade, quando voltada para a atividade legislativa, deve basear-se nos três elementos: (i) efetiva ocorrência do conflito; (ii) adequação do meio escolhido; e (iii) ponderação em sentido estrito dos direitos ou princípios em conflito no caso em tela, com avaliação da gravosidade da intervenção e das garantias estipuladas pelo legislador.

²²⁰ É digno de nota que o Brasil, na seara da do combate à utilização de despesas excessivas de juros com o fim de erodir ou deslocar as bases tributáveis, adotou norma voltada a combater de forma mais específica os planejamentos tributários abusivos, que são caracterizados pela subcapitalização (*thin capitalization*). De acordo com os artigos 24 e 25 da Lei nº 12.249, de 12 de junho de 2010, as despesas de juros pagas a pessoas vinculadas no exterior somente serão dedutíveis se forem necessárias para a atividade e devem ser limitadas em função da proporção (2x) da participação da pessoa vinculada ou do valor total do patrimônio líquido. Somente nos casos de paraísos fiscais ou regimes tributários favorecidos é que a despesa, além do requisito de necessidade, é limitada a 30% do patrimônio líquido.

Por sua vez, em relação ao último critério, cabe ao judiciário exercer o controle a partir do teste da defensabilidade afastando apenas as intervenções não razoáveis. Embora não caiba ao juiz impor *a solução menos gravosa* ou outro critério político, que está apenas na alçada dos representantes políticos do povo, de acordo com o princípio da separação de poderes, impende asseverar que a discricionariedade do legislador é mais estreita. O direito fundamental há de ceder o suficiente para a concordância prática com a igualdade e a capacidade contributiva.

6. As normas antiabuso relativas às *Controlled Foreign Companies (CFC)*

A formação de grupos de sociedades – expressão tomada em sentido estrito²²¹, mas sem limitar-se aos grupos *de direito* – ocorre no seio do processo de concentração societária decorrente das exigências adaptativas hodiernas da economia de mercado²²² e tem demandado forte reflexão no campo do Direito²²³. Na Europa, a relevância deste processo está estampada na constatação feita pelo *Grupo de Reflexão sobre o futuro do Direito das Sociedades Europeu* de que o Direito não pode ignorar que os grandes empreendimentos são formatados como grupos de sociedades internacionais, cujas atividades são organizadas em rede por diversos Estados²²⁴.

Com efeito, devido aos desafios próprios da governação dos grupos, bem como às repercussões jurídicas de seus atos em face dos interesses de sócios, clientes, trabalhadores, administradores e concorrentes e, também, dos Estados²²⁵, sua regulação é de interesse de diversos ramos jurídicos²²⁶. Interessa, dentro do escopo deste trabalho, a regulação da governação das sociedades a partir das normas jurídicas tributárias, nomeadamente aquelas atinentes aos planejamentos abusivos e agressivos.

Entretanto, a tarefa de submeter a dinâmica dos grupos de sociedades às normas jurídicas é particularmente dificultada pela diversidade tipológica e complexidade organizativa, que

²²¹ ANTUNES, 2002, p. 52.

²²² Neste sentido: DE LA GÂNDARA, 2010, p. 1838; PEREIRA, 2013, p. 21; ANTUNES, 2002, p. 40 e ss; SOBCZAK, 2002, p. 19 – 21.

²²³ ANTUNES, 2002, p. 44-45.

²²⁴ COMISSÃO EUROPEIA. *Report of the Reflection Group...* p. 59.

²²⁵ GERMAIN e MAGNIER, 2014. p. 750.

²²⁶ ANTUNES, 2001. p. 14.

contemplam, de um lado, unidade de direção econômica e, de outro, independência jurídica das sociedades filiadas^{227/228}.

Impende reconhecer que a evolução do direito positivo é mais lenta do que a dinâmica econômica, que, nestes tempos de globalização, prima pela velocidade de mudança e adaptação de objetos e modelos de negócio, tanto no que se refere às necessidades de produção, comercialização, prestação de serviços, quanto às realidades tributárias e suas disparidades e lacunas, em busca de crescente eficiência.

6.1 – Normas CFC, liberdade e princípio da neutralidade

A primeira relação que se pode estabelecer entre a questão da liberdade e a tributação das *Controlled Foreign Companies* é que essa tributação está atrelada ao princípio da neutralidade.

Com a internacionalização da economia, os residentes, especialmente nos Estados exportadores de capital, têm a oportunidade de escolher se irão efetuar seus investimentos em sociedades ou estabelecimentos nacionais ou localizados no exterior. O princípio da neutralidade – na acepção que interessa neste tópico – dita que a tributação deve ser neutra na decisão do sujeito passivo de fazer seus investimentos no território do Estado tributante (Estado de residência do investidor) ou fora dele.

A decisão de investir no país de residência ou fora dele deveria, então, estar fundada em razões mercadológicas, operacionais, logísticas, de eficiência.

Todavia, o mais das vezes, quando se compara a pressão tributária imposta aos residentes com aquela a que estão submetidas as sociedades localizadas em paraísos fiscais ou que desfrutam de regimes tributários privilegiados, vê-se que há um forte incentivo para que os residentes façam seus investimentos nestas últimas. A razão tributária passa a preponderar sobre as razões extratributárias, levando a uma erosão das bases tributárias nacionais e, ao mesmo tempo, criando uma vantagem competitiva em relação às sociedades nacionais.

²²⁷ DE LA GÁNDARA, 2010, p 1839.

²²⁸ Ver também RIBEIRO, 2014, p. 430.

Assim, as normas CFC têm um sentido de favorecer o restabelecimento da neutralidade, na medida em que obrigam os investidores, em determinados casos, a reconhecer internamente seus resultados com os investimentos no exterior, mesmo que estes não estejam disponíveis financeiramente. Ao reconhecerem internamente seus resultados no exterior, os investidores passam a submeter tais resultados – em igualdade com os investidores internos – à carga tributária nacional.

Noutro giro, é de se reconhecer que tal intervenção tributária afeta a liberdade conquistada pelos investidores, com a globalização da economia, de gerirem com ampla autonomia seus negócios, de forma a busca a maior eficiência, inclusive em termos de custos tributários, para suas atividades econômicas²²⁹.

A própria OCDE ressalta que as normas CFC têm o objetivo de dissuadir os sujeitos passivos e mudar o comportamento destes²³⁰.

Tal intervenção na liberdade de gestão empresarial, em linha com os argumentos já expostos neste estudo, devem ser justificados constitucionalmente. Se se tratar de planejamentos tributários abusivos, impende que o Estado explicitamente porque a conduta está para além dos limites iminentes e não se encontra acobertada pelo manto jusfundamental. Se se tratar de planejamento agressivo, é imperioso fundamentar, com base na proporcionalidade, a razão de restringir a liberdade ao *fechar a porta* para a possibilidade do sujeito passivo de buscar um investimento com menor carga tributária.

6.2 – Normas CFC, liberdade, simulação e planejamento tributário abusivo

Um ponto relevante para o presente estudo, mais diretamente ligado ao foco do trabalho, é que a utilização de sociedades estrangeiras controladas²³¹ pode estar associada a contextos de planejamentos abusivos e, ao extremo, de situações de simulação relativa ou absoluta.

²²⁹ Rui Duarte MORAIS (2005, p.238) coloca a questão nos seguintes termos: “ A grande dificuldade é, sem dúvida, a de conciliar a liberdade de empresa, o direito dos sócios de organizarem as suas atividades da forma que melhor entenderem, fazendo ou não titular a sua atividade ou uma parte dela por sociedades não residentes, exercendo-a em maior ou menor escala no país da sua residência ou no estrangeiro, e a visão ‘fiscal’ dos estados interessados que, por princípio, não verão com bons olhos a expatriação ‘ilegítima’ de actividades empresariais geradoras de lucro tributável”.

²³⁰ OECD (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, p. 13.

²³¹ *Controlled Foreign Companies*.

De pronto, neste aspecto, é de se lembrar, em linha com o que foi exposto no capítulo 2 deste estudo, que a legislação tributária já afasta a validade de atos eivados de vícios como a simulação, ou seja, atos cujos conceitos são vedados pelo sistema jurídico. Contudo, a simulação há de ser provada pela administração tributária, até pelos efeitos na esfera do direito penal que lhe podem suceder.

A simulação pode ser absoluta, ou seja, a criação de uma aparência de uma relação jurídica que não tenha correspondência na realidade fenomênica, como uma pessoa jurídica que não exista de fato. Mas, a simulação também pode ser relativa, ou seja, a criação de uma aparência de uma relação jurídica (simulada) para acobertar a relação jurídica efetiva (dissimulada), sendo a primeira sujeita a uma carga tributária inferior à da segunda. Para ilustrar esta última situação, toma-se o exemplo de Rui Duarte Morais²³²: *“A simulação relativa acontecerá muitas vezes tendo por pessoa interposta uma sociedade-base ou uma conduit company. A situação mais frequente será, porventura, a dos “esquemas” de refacturação. A pretende vender um bem a C, mas acorda com este efectuar uma venda simulada a B, uma sociedade-base sediada num paraíso fiscal por si controlada, a um preço inferior, e que B, por sua vez, revenda a C pelo preço acordado entre este e A. Na interposição fictícia há um conluio trilateral, todos os intervenientes sabem da operação fictícia”*.

Como se trata de atos vedados pelos sistemas jurídicos, não seria necessário recorrer à aplicação das normas atinentes às CFC no caso de simulações absolutas ou relativas, quando estas forem comprovadas. Contudo, à evidência, embora tenham avançado as normas de direito internacional que possibilitam as trocas de informações acerca dos grupos económicos entre as administrações tributárias dos Estados²³³, não é tarefa simples a comprovação das situações de simulação absoluta ou relativa, como a criação de pessoas jurídicas inexistentes de fato ou a realização de operações de *refacturação* a partir pessoas

²³² 2005, p. 225 – 226.

²³³ Sobre o assunto, ver: no âmbito da OCDE, OECD/Council of Europe (2011), *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol* e OECD (2014), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*; no âmbito da União Europeia: Diretiva do Conselho 2011/16/UE, de 15 de fevereiro de 2011.

jurídicas localizadas em paraísos fiscais (*Tax Heavens*) ou sujeitas a regimes tributários privilegiados (*Harmful Preferential Tax Regimes*)²³⁴.

A relevância da cooperação entre Estados – e o principal motivo pelo qual a sua falta é um dos requisitos para a caracterização de paraísos fiscais e regimes tributários privilegiados – reside na necessidade de obter-se informações externas para a correta determinação dos fatos jurídicos tributários em relação às pessoas que operam internacionalmente²³⁵. O Estado de residência dos investidores precisa dispor de informações que lhe permitam determinar a ocorrência do evento no mundo fenomênico que corresponda ao conceito de fato contida na regra matriz de incidência tributária (critério material), o momento e o local em que ocorre o fato jurídico que desencadeia a relação obrigacional tributária (critérios temporal e espacial), os sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) e o *quantum debeat* (critério de valor)²³⁶.

A instituição de normas relativas às CFC será útil, do ponto de vista da praticabilidade, para enfrentar situações como as descritas acima, uma vez que requer, como será visto, apenas a prova do controle ou do investimento relevante na sociedade estrangeira controlada e a ocorrência de resultados positivos no exterior.

Não é demais repisar que a utilização de esquemas fraudulentos e simulados está longe dos limites da liberdade de gestão empresarial e, portanto, o combate empreendido pelo Estado a tais condutas, com o cuidado de respeitar outras normas jusfundamentais, especialmente no que diz respeito ao devido processo legal, não representa uma restrição ao âmbito de proteção jusfundamental da liberdade.

Uma vez estudados os casos de fraude e simulação, restará ao estudioso do direito examinar a aplicação das normas atinentes às CFC nos casos em que as operações econômicas, bem como as estruturas organizacionais e societárias, podem ser enquadradas como planejamentos abusivos.

²³⁴ OECD, 1998, p. 16, 23 e 29 - 30

²³⁵ CALDERÓN CARRERO, 2000, p. 770.

²³⁶ O mesmo vale para o sujeito passivo, uma vez que a troca de informações pode prevenir o excesso de tributação por parte do Estado (*shield*). (CALDERÓN CARRERO, 2000, p. 771).

Rui Duarte Morais²³⁷, no que diz respeito aos planejamentos tributários abusivos, opera a partir do conceito de fraude à lei, em relação às operações internacionais. Neste diapasão, destaca três elementos para caracterização da fraude à lei, por meio da qual o sujeito passivo escaparia da lei normalmente aplicável, colocando-se sob a égide de outra “*mais conveniente para os seus interesses*”.

O primeiro é o elemento material, que se configura com “*uma alteração voluntária de uma determinada realidade, ‘factual’ ou ‘jurídica’ [...] de forma a não estarem preenchidos (ou deixarem de estar) os elementos de conexão que definem a jurisdição*”.

Segundo, o elemento legal seria a fuga da própria norma material que determinaria a aplicação do sistema justributário e da norma imperativa nacional²³⁸.

Por fim, o elemento intencional da fraude, que, segundo a lição de Rui Duarte Morais, há de ser interpretado como intuito a ser aferido objetivamente a partir das circunstâncias conhecidas, independentemente de seu ânimo volitivo. Todavia, é preciso que sobressaia da análise do caso concreto a motivação fiscal, ou seja, estar-se-ia muito próximo da exigência, para a caracterização da legitimidade da operação (ou conjunto de operações) da exigência do *business purpose test*, típico dos regimes da *common law*, ou dos requisitos de razões extrafiscais das normas gerais antiabuso dos sistemas jurídicos da *civil law* continentais.

A conduta abusiva, que seria pressuposta pelo legislador, é descrita por Rui Duarte Morais²³⁹ nos seguintes termos: “*a lei ficciona que o sócio é o titular dos lucros não distribuídos porque presume que, dado o controlo que juntamente com outros residentes tem sobre a sociedade-base, poderia ter decidido de forma diferente, isto é, pela sua efectiva distribuição. E se não o fez foi por exclusivas motivações fiscais, pelo intuito de adiar o momento da tributação no país de sua residência*”.

²³⁷ 2005, p. 232 a 236.

²³⁸ Vale ressaltar que, dentro da abordagem adotada neste trabalho, o critério espacial, ou seja, a determinação do local de ocorrência do fato jurídico tributário, integra o antecedente da regra matriz de incidência tributária.

²³⁹ 2005, p. 263.

Colocada nos termos acima, conclui Morais²⁴⁰ que em alguns casos, os planejamentos tributários abusivos que envolvam sociedades estrangeiras controladas poderiam ser enfrentados com base em normas gerais antiabuso, que já foram expostas anteriormente.

Mas, não se deve olvidar que há outros meios de enfrentar planejamentos tributários internacionais, como as normas especiais antiabuso relativas a preços de transferência e subcapitalização (*thin capitalization*), já referidas alhures, e as que impõem limites de dedutibilidade às despesas pagas a pessoas singulares e coletivas localizadas no exterior e beneficiadas por regimes tributários privilegiados²⁴¹.

Entretanto, as normas especiais acima não alcançam com eficácia todas as situações que podem caracterizar planejamento tributário abusivo com a utilização de CFC²⁴². Basta dar o exemplo da interposição de sociedade controlada localizada em Estado sem regime tributário privilegiado para evitar a limitação de dedutibilidade de despesas pagas a sociedades beneficiadas com regimes tributários privilegiados. A despesa maior (desproporcional) é paga pela sociedade estrangeira controlada à sociedade localizada no paraíso fiscal. Esta obtém, portanto, um resultado econômico relevante, que será submetido a uma carga fiscal significativamente menor do que a prevista no Estado residente (Portugal). Na outra ponta, a sociedade residente (portuguesa) paga à sociedade estrangeira controlada, sem os limites previstos no artigo 23º-A, nº 1, r), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC). Assim, a sociedade em Portugal – sujeita à maior carga tributária – deduz integralmente da base de cálculo do imposto toda a despesa. Neste caso, consoante o disposto no artigo 66º, nº 1, do CIRC, serão imputados à sociedade portuguesa os lucros ou rendimentos da sociedade estrangeira beneficiária de regime tributário privilegiado. À administração tributária, basta comprovar (i) que a sociedade portuguesa detém direta ou indiretamente investimentos conforme os requisitos dos nº 1 e 2 do artigo mencionado, (ii) a ocorrência do lucro na sociedade estrangeira localizada no paraíso fiscal e (iii) a não incidência das exclusões do nº 6 e do nº 12 do artigo.

²⁴⁰ 2005, p. 241 – 242.

²⁴¹ Em Portugal, previsto no artigo 23º-A, nº 1, r), do CIRC.

²⁴² Uma outra forma com a qual o Estado poderia lidar com situações de interposição ou de abuso da personalidade jurídica da sociedade estrangeira controlada seria a aplicação da doutrina do *disregard of the legal entity* (MORAIS, 2005, p. 244), de origem anglo-saxônica, mas que não será aqui explorado por desbordar do objetivo do trabalho.

É oportuno lembrar que, neste trabalho, defende-se que os planejamentos tributários abusivos se encontram fora dos limites iminentes da liberdade de gestão empresarial, principalmente por configurarem a pretensão da pessoa de gerir os negócios do Estado ao tentar fazer os efeitos tributários dos atos realizados decorrerem de sua vontade e não da lei.

Assim, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade no que tange ao combate a essas condutas ilegítimas. Mas, como se disse, o Estado não está isento de fundamentar constitucionalmente as normas que exponham os limites iminentes da liberdade.

Como se verá a seguir, isso implica o exame das ficções e presunções adotadas pelo Estado na edição de normas CFC.

6.3 – Normas CFC, liberdade, ficções e presunções tributárias

Como se disse anteriormente, o combate aos planejamentos tributários internacionais abusivos que se utilizem de sociedades estrangeiras controladas não se coaduna com a exacerbção da tipicidade cerrada, ou seja, com a proliferação de tipos tributários mais específicos e minuciosos, que, no mais das vezes, acabam por trazer mais lacunas e disparidades e insegurança jurídica.

Neste sentido, importa especialmente para este estudo a utilização de ficções e presunções legais atinentes à apuração de bases tributáveis por pessoas residentes, em relação às sociedades estrangeiras por estas controladas²⁴³.

Ao abordar esta matéria Rui Duarte MORAIS²⁴⁴ refere-se à posição doutrinária diversa de Falcon y Tella, que entende que não há recurso a ficção, mas tão-somente uma redefinição do que é rendimento para fins de incidência tributária. Contrapõe Moraes que, neste entendimento, estar-se-ia mais próximo do imposto sobre o patrimônio, pois haveria incidência sobre o rendimento potencial.

Neste estudo, adota-se entendimento semelhante ao exposto por Rui Duarte MORAIS²⁴⁵, ou seja, trabalha-se a partir da ideia de ficção jurídica positivada por meio das normas CFC.

²⁴³ Moraes, p. 258 e ss.

²⁴⁴ 2005, p. 259 – 260.

²⁴⁵ 2005, p. 260: “*Dai a necessidade de ficcionar que estes [os sócios residentes] são os titulares da sua quota parte nos lucros não distribuídos como forma de legitimar a aplicabilidade na lei nacional*”.

Contudo, no entendimento aqui esposado, a ficção jurídica afeta especialmente o critério temporal da regra matriz de incidência tributária. Se o sujeito passivo adota um planejamento abusivo para diferir (o mais das vezes, indeterminadamente) o pagamento do tributo no Estado de residência, a norma CFC antecipa de maneira fictícia o momento da ocorrência do fato jurídico tributário e, portanto, do nascimento da obrigação.

Explica-se.

Parte-se do pressuposto de que há investidores residentes em determinado Estado que têm participação relevante numa sociedade localizada na jurisdição de outro Estado, que impõe uma carga fiscal significativamente reduzida em comparação ao Estado residente. Com esse expediente, os investidores deslocam a tributação da atividade para o outro Estado. Afeta-se, na regra matriz de incidência, o critério espacial. É neste sentido que se apontou acima o contorno da norma material que determina a aplicação da jurisdição do Estado residente.

Tanto a aplicação da norma geral antiabuso, quanto da doutrina de *disregard of the legal entity*, mencionadas anteriormente, levariam à requalificação do fato jurídico tributário, um pela ineficácia justrIBUTÁRIA da interposição e outro por *levantar o véu que separa a sociedade de seus sócios*. A norma individual e concreta passaria a ter, na relação tributária obrigacional, os investidores como sujeitos passivos e o Estado residente como sujeito ativo.

Contudo, como se viu, nem sempre é possível tal aplicação. O que importa nas normas CFC, para a aplicação dos princípios da neutralidade e da igualdade – tributar igualmente os que revelem capacidade contributiva igual, independentemente de o investimento ser feito no próprio Estado residente ou no exterior – é adicionar os rendimentos dos investidores na base de cálculo dos respectivos impostos devidos no Estado residente.

Assim, olhando-se não mais para o fato ocorrido no exterior, mas para a renda dos investidores no Estado residente, vê-se que a ocorrência do fato jurídico tributário – em relação a eles – é diferida no tempo. O diferimento decorre da decisão da sociedade estrangeira controlada de não distribuir os lucros aos seus sócios. Em tese, no limite, a renda teria de ser reconhecida pelos investidores no Estado residente no momento da alienação da participação ou na dissolução da sociedade estrangeira²⁴⁶. Mas, como se trata aqui

²⁴⁶ Como ganho de capital ou mais –valia.

primordialmente do planejamento de grupos de sociedades, o diferimento citado pode ser indefinido. Os resultados positivos obtidos pela sociedade controlada no exterior – que deveriam em algum momento se refletir no patrimônio dos sócios – podem nunca ser distribuídos aos investidores. Assim, as normas antiabuso tributárias atinentes às CFC irão operar precipuamente na determinação (ficção) do momento em que esses investidores devem reconhecer o aumento patrimonial (renda) – na sua própria apuração da base de cálculo dos tributos.

A ficção deve ser acompanhada de uma presunção, ou seja, deve o Fisco demonstrar os fatos indiciários (o lucro no exterior e o controle ou investimento relevante dos investidores residentes) para presumir a ocorrência do fato tributável (a renda do investidor). A ficção jurídica é a norma material que determina o momento em que ocorre o fato jurídico tributário, em outras palavras, o momento em que a renda oriunda do exterior deve ser adicionada à apuração do imposto devido pelo investidor no Estado residente.

É de se ressaltar que descabe prova em contrário à ficção jurídica, que, como o próprio nome indica, dispensa correlação com o mundo fenomênico. Contudo, cabe ao contribuinte o direito à prova no que afeta aos fatos indiciários que fundamentam a presunção.

A positivação de ficção jurídica no campo tributário traz algumas questões de cunho constitucional que precisam ser examinadas no âmbito do ônus argumentativo do Estado.

A primeira, mais evidente, é se a ficção é compatível com a capacidade contributiva e a tributação da renda *real*²⁴⁷. Na esteira das lições de Rui Duarte MORAIS²⁴⁸, pode-se asseverar que as ficções que incidam em determinados fatores da composição da renda, desde que no cômputo geral se respeite o princípio da capacidade contributiva, não são incompatíveis com a apuração da renda, uma vez que, em regra, “o legislador, ao construir os (novos) tipos legais de imposto, normalmente assume determinadas regras de experiência comum como regras de tributação”.

²⁴⁷ Em Portugal, o artigo 104º, nº 2, da CRP/1976 determina que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”. No Brasil, não há disposição semelhante e a CRFB/1988 limita-se no artigo 153, inciso III, a outorgar à União competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

²⁴⁸ Neste sentido, em reflexão acerca do sistema português, ver Morais, 2005, p. 258 e 267.

Portanto, embora frequentes nos sistemas fiscais as formas indiretas, com esteio em presunções relativas ou opções do próprio sujeito passivo²⁴⁹, as ficções devem ser exceções, sob pena de se tributar além da capacidade contributiva, dito de outra forma, tributar o que renda não é.

Outra observação importante é quanto à segurança jurídica e ao princípio da legalidade tributária. Não há dúvida que as regras que introduzem presunções e ficções têm o efeito prático de simplificar a atuação massiva da administração tributária, mas há que se ver se não conferem à administração margem de apreciação excessivamente extensa e se trazem notas suficientes para que o sujeito passivo possa, antecipadamente, compreender os efeitos jurídicos das condutas adotadas e possa ter confiança na estabilidade dos ditos efeitos. Como será visto no estudo dos casos, as atuais normas CFC parecem atender as exigências.

De tudo, importa destacar que, tendo as normas CFC intenção dissuasória, a aplicação das ficções jurídicas intervém diretamente na autonomia inerente à liberdade de gestão empresarial em busca de eficiência econômica para a atividade privada. E, como será visto nos casos escolhidos a seguir, há casos em que se misturam hipóteses de combate a planejamentos abusivos e agressivos, que deverão ser fundamentados de formas diversas pelos Estados.

6.4 – Recomendações da OCDE e as normas CFC na União Europeia e em Portugal ²⁵⁰

As recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) acerca das normas CFC desenvolvidas no escopo da Ação nº 3 do BEPS estão condensadas no relatório final elaborado em 2015²⁵¹. No que diz respeito ao presente tópico deste estudo, relevam as recomendações feitas de forma especial aos Estados-Membros da União Europeia²⁵².

²⁴⁹ Para exemplificar, no Brasil, tem-se a apuração ficta do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas com base no Lucro Presumido (sob opção do sujeito passivo, a depender do cumprimento de determinados requisitos) e a apuração com base no Lucro Arbitrado, que depende da comprovação da imprestabilidade da apuração do sujeito passivo (fato indiciário).

²⁵⁰ É importante frisar que, neste tópico, não se fará uma análise da operacionalização e aplicação das normas CFC, mas tão-somente a análise dos aspectos que dizem respeito diretamente à liberdade, que é o escopo deste trabalho.

²⁵¹ *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*

²⁵² *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, p. 17 e ss.

As recomendações da OCDE fundam-se na constatação de que, embora as normas CFC devam ser implantadas em relação aos Estados que fazem parte da União Europeia, bem como em relação a terceiros, os Estados-Membros devem observar as normas comunitárias, tendo como parâmetro as decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia, no que toca, em especial, à (im)possibilidade de aplicação de normas que traduzam restrição indevida das liberdades inerentes ao mercado comum.

É neste sentido que a OCDE, em seu relatório, toma como paradigmático o Caso *Cadbury Schweppes*, já citado neste trabalho, no qual o Tribunal afirma que as normas CFC, em relação aos demais Estados-Membros, deve estar fundada no combate à “*tax avoidance*” e, portanto, deve estar direcionada aos “*wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality and whose only purpose would be to obtain a tax advantage*”.

É oportuno, também, mencionar que tal consideração traz para a OCDE uma preocupação acerca da livre concorrência, uma vez que grupos de sociedades baseadas no mercado interno da União Europeia poderão ter vantagens na aplicação das normas CFC em comparação com terceiros países.

Com fulcro nessas considerações, a OCDE recomenda aos Estados-Membros da União Europeia: (i) que incluam uma análise da substância das operações dos sujeitos passivos, de forma a somente submeter às normas CFC aqueles que não desenvolverem atividades econômicas genuínas; (ii) aplicar igualmente as normas CFC para sociedades residentes e não residentes, de forma a não configurar norma discriminatória de não-residentes, o que seria inconsistente com a liberdade de estabelecimento; (iii) aplicar as normas CFC a transações apenas parcialmente artificiais somente se for de forma justificada e proporcional para não configurar discriminação ou restrição indevida da liberdade de estabelecimento; (iv) a OCDE enxerga na jurisprudência mais recente do TJUE (casos SGI and Oy AA) exemplos de que pode ser aceita pela União Europeia a aplicação de normas CFC que visem prevenir condutas capazes de colocar em risco o direito do Estado-Membro de exercer plenamente sua competência tributária (tributos diretos) em relação às operações realizadas em seu território.

Merece destaque que a OCDE, em linha com a jurisprudência do TJUE, recomenda aos Estados-Membros que direcionem as suas normas CFC para arranjos artificiais que visem

exclusivamente a vantagem fiscal. Legítima, desta forma, as recomendações no combate aos planejamentos tributários abusivos.

Ao passar das recomendações da OCDE para as considerações lançadas pelo Conselho da União Europeia na Diretiva (UE) 2016/1164, vê-se que não eram infundadas as preocupações acerca da diversidade de tratamento a ser conferido pelos Estados-Membros aos seus congêneres, em comparação com os Estados não abrangidos pelas normas comunitárias.

Em termos gerais, o escopo das normas CFC, a depender das prioridades políticas do Estado-Membro, pode ser alargado para incluir não apenas os rendimentos que tenham sido artificialmente desviados para fora de sua jurisdição, mas também para abarcar toda uma filial sujeita a baixa tributação ou categorias específicas de rendimentos. Entretanto, no que tange especificamente às relações entre Estados-Membros, recomenda a diretiva europeia que *“A fim de respeitar as liberdades fundamentais, as categorias de rendimentos deverão ser combinadas com uma exclusão com base na substância destinada a limitar, na União, o impacto das regras aos casos em que as sociedades estrangeiras controladas não exerçam uma atividade económica substantiva”*.

Em relação às normas veiculadas pelo artigo 7º da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho da União Europeia, que trata das normas CFC, vale destacar alguns aspectos relevantes para a matéria sob exame.

Inicialmente, o disposto no nº 1, *a*), do artigo prevê que uma entidade poderá ser considerada sociedade estrangeira controlada quando houver as seguintes situações, que indicam efetivo controle por parte do contribuinte do Estado-Membro: (i) participação direta ou indireta de mais de 50 % dos direitos de voto; (ii) detenção, de forma direta ou indireta, de mais de 50 % do capital; ou (iii) direito a receber mais de 50 % dos lucros dessa entidade.

Tal previsão é relevante para a consideração da vinculação da norma CFC aos planejamentos tributários abusivos. Ora, já se consignou acima que o legislador, ao instituir a ficção que determina a ocorrência do fato jurídico tributário, pressupõe que os controladores mantêm artificialmente os lucros na controlada, sem distribuí-los, para contornar a tributação devida

no Estado residente. Assim, a exigência de situações de efetivo controle por parte dos sócios residentes coaduna-se com as ponderações da doutrina estudada.

Da mesma forma, a alínea *b)* do dispositivo mencionado determina que a norma CFC seja aplicada somente no caso de haver uma vantagem fiscal, ou seja, uma carga tributária significativamente inferior àquela devida no Estado residente²⁵³. Novamente, a intenção de obter vantagem fiscal – aferida de forma objetiva a partir dos fatos e não subjetivamente a partir da volição do sujeito passivo – é elementar para a determinação da fraude à lei no planejamento internacional.

No nº 2 do artigo 7º, a Diretiva traz duas normas que direcionam, de forma ainda mais incisiva a aplicação das normas CFC para as situações de planejamento tributário abusivo. Primeiro, determina a adição dos rendimentos não distribuídos ou de determinados rendimentos, exceto se *“a sociedade estrangeira controlada exerça uma atividade económica substantiva com recurso a pessoal, equipamento, ativos e instalações, comprovada por factos e circunstâncias relevantes”*²⁵⁴. Segundo, determina a adição dos *“rendimentos não distribuídos da entidade ou do estabelecimento estável resultantes de montagens não genuínas postas em prática com a finalidade essencial de obter uma vantagem fiscal”*.

Ao se aplicar a conceituação adotada neste trabalho, que considera os planejamentos tributários abusivos como atos fora dos limites imanescentes da liberdade de gestão empresarial, constata-se que as normas CFC comunitárias, nos termos acima mencionados, não se revestem da qualidade de normas restritivas de preceito jusfundamental e, destarte, não estão sujeitas a considerações de proporcionalidade. O Estado-Membro que aplicar tais normas não estará intervindo indevidamente no âmbito de proteção da liberdade fundamental.

Neste aspecto, contudo, há que se fazer ponderações a respeito da norma CFC veiculada em Portugal por meio do artigo 66º do CIRC, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro.

²⁵³ O imposto efetivamente pago pela sociedade estrangeira controlada deve ser inferior à metade do que seria devido no Estado de residência do contribuinte.

²⁵⁴ A exceção é facultativa quando se tratar de terceiros países.

Em relação à norma portuguesa, a principal questão atinente ao escopo deste trabalho é a inferior exigência de participação do sócio na sociedade estrangeira. Ao exigir somente 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades, a norma CFC portuguesa não foca apenas as situações de efetivo controle do sócio residente.

Neste caso, fica uma questão acerca da possibilidade de se inferir dos fatos apurados a preponderância da razão tributária, uma vez que o sócio pode até resultar vencido na Assembléia Geral da sociedade estrangeira, no que tange à decisão ou não de distribuir os lucros auferidos.

Resvala a norma portuguesa para as situações de planejamentos agressivos, nos quais não se pode dizer que haja um esquema artificial, ou abuso de formas, figuras, de direito, com objetivo de diferir indevidamente a ocorrência do fato jurídico tributário. Instala-se, portanto, um conflito com o âmbito de proteção jusfundamental. Em tal contexto, exige-se a aplicação da proporcionalidade que, nos termos descritos anteriormente, devem conferir à justiça constitucional a possibilidade de verificar a razoabilidade da intervenção estatal.

6.5 – O caso brasileiro

Esta parte do estudo será feita em três etapas. A primeira dedicada a analisar as características da tributação em bases universais introduzida na ordem jurídica brasileira por meio da Lei nº 9.249/95. Em seguida, o exame das modificações trazidas pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o respectivo controle de constitucionalidade realizado por meio do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588/DF. Por fim, será a vez de analisar a nova sistemática de tributação de sociedades estrangeiras vinculadas introduzida pela Lei nº 12.973/14.

6.5.1 – A tributação em bases universais

Até a primeira metade da década de noventa do século passado, o Brasil tributava a renda somente com base no princípio da territorialidade, ou seja, tributava somente as rendas auferidas dentro do país.

Não havia tributação de rendas auferidas no exterior, normas CFC e, também, normas de preços de transferência²⁵⁵. Com a globalização e a internacionalização dos grupos de sociedades, havia ampla possibilidade para os sujeitos passivos estruturarem operações no exterior, inclusive com a criação de sociedades sediadas em Estados com menor carga tributária, sem distribuir lucros para os sócios domiciliados no Brasil e, assim, erodindo as bases tributárias do país.

Somente a partir de 1996, após a edição da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o Brasil passou a tributar a renda em bases universais, ou seja, adotando a residência como elemento de conexão para legitimidade da imposição tributária. A mudança trouxe substancial alteração da regra matriz do imposto sobre a renda, de competência da União, pois o critério espacial, que antes se limitava à renda auferida no Brasil, passou a contemplar a renda onde quer que seja auferida.

Na redação original, a Lei nº 9.249/95 determinava que as sociedades brasileiras deveriam computar na apuração do lucro real os lucros de empresas estrangeiras controladas e coligadas pelo regime de competência, ou seja, no ano em que os lucros fossem reconhecidos nos balanços das sociedades estrangeiras, deveriam também ser reconhecidos para fins fiscais no Brasil.

Essa previsão de apuração pelo regime de competência, que dispensava a efetiva distribuição financeira dos lucros das sociedades estrangeiras para as sócias brasileiras, trouxe grave controvérsia doutrinária e jurisprudencial²⁵⁶. Até que a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, determinou que a tributação no Brasil deveria ser ditada pelo regime de caixa, ou seja, somente quando os lucros das sociedades estrangeiras fossem disponibilizados financeiramente para as sócias brasileiras.

Porém, com tal alteração legislativa, os sujeitos passivos voltaram a poder diferir a tributação no Brasil simplesmente adiando indefinidamente a distribuição dos lucros das sociedades estrangeiras.

²⁵⁵ Que foram introduzidas pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

²⁵⁶ Como se pode observar nos votos dos ministros do STN no julgamento da ADI nº 2.588/DF.

Vale destacar que a controvérsia doutrinária e jurisprudencial que se estabeleceu no Brasil com a introdução da tributação com bases universais pela Lei nº 9.249/95 não tinha como ponto central a liberdade – que é o foco deste trabalho – mas o próprio conceito de renda e a definição do critério temporal da regra matriz de incidência do imposto. Neste aspecto, o Código Tributário Nacional define que o fato gerador do imposto sobre a renda é *a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*. E é neste ponto que as duas discussões, sobre os critérios material e temporal da renda e da liberdade se conectam.

Utilizando os fundamentos já expostos anteriormente, é possível indicar que se caracteriza de forma mais robusta a conduta artificial pressuposta nas normas CFC de reter a distribuição dos lucros da sociedade estrangeira quando se trata de sócia controladora, pois a sua vontade prepondera na Assembleia Geral da sociedade estrangeira. E, quando há conduta artificial com a finalidade exclusiva ou precípua de obter vantagem fiscal, tem-se planejamento tributário abusivo.

Ora, raciocínio semelhante se pode fazer acerca da disponibilidade econômica da renda, no caso da regra matriz de incidência do imposto sobre a renda no Brasil. Na medida em que a sócia brasileira tem o controle (maioria do capital votante, maioria de votos, de forma direta ou indireta) da sociedade estrangeira, não há óbice jurídico ou societário que a impeça de efetuar a distribuição do lucro. Este está, portanto, disponível para a controladora.

Impende observar que as normas da Lei nº 9.249/95 não faziam distinção acerca da carga tributária a que estava submetida a sociedade estrangeira para verificar se efetivamente tratava-se de uma vantagem fiscal. Também não direcionava para situações de efetivo controle, ou situações de esquemas artificiais, ou limitava a determinados tipos de renda, como rendas passivas. Em suma, não direcionava a tributação imediata, especialmente nos casos das sociedades coligadas, a casos que pudessem ser caracterizados como planejamentos tributários abusivos ou, ao menos, agressivos.

6.5.2 – A Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e seu controle de constitucionalidade

Tendo em consideração a polêmica doutrinária e jurisprudencial acerca da tributação em bases universais da Lei nº 9.249/95 e a ineficácia da sistemática introduzida pela Lei nº 9.532/97 para combater os planejamentos tributários internacionais abusivos e agressivos,

foi feita uma alteração na redação do artigo 43 do Código Tributário Nacional por meio da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

O artigo, que regulamenta as normas gerais da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, passou a contar com um parágrafo 2º com a seguinte redação: “*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*”.

Conferiu-se, portanto, ao legislador ordinário a competência para instituir norma – mesmo que ficção jurídica – que estabelecesse o critério temporal da regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda oriunda do exterior.

Com esteio nessa previsão legal, o governo brasileiro editou a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que dispunha, no artigo 74, que “*os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento*”. Criou-se, portanto, uma ficção jurídica, nos termos já debatidos anteriormente. E, novamente, essa previsão legal de tributação antes da distribuição dos lucros das sociedades estrangeiras gerou severa controvérsia doutrinária e jurisprudencial.

A constitucionalidade desse dispositivo foi colocada em questão por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588/DF. O fundamento do pedido de inconstitucionalidade era a possível infração ao conceito constitucional de renda inerente à competência para instituir o imposto sobre a renda outorgada pelo artigo 153, inciso III, da CRFB/1988.

Ao final de intenso debate, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu pela interpretação do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 conforme à constituição e declarou a constitucionalidade do dispositivo no que tange às sociedades estrangeiras controladas localizadas em paraísos fiscais ou beneficiárias de regimes tributários privilegiados e declarou a inconstitucionalidade em relação às sociedades estrangeiras coligadas não beneficiárias de regimes privilegiados ou situadas em paraísos fiscais.

O STF não logrou formar maioria para declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de outras duas situações: as sociedades controladas não beneficiárias

de regimes tributários privilegiados ou localizadas em paraísos fiscais e as sociedades coligadas beneficiárias de regimes privilegiados ou localizadas em paraísos fiscais.

Inicialmente, a ministra Ellen Gracie, relatora original da matéria, fez uma percuciente análise da lide a partir do fundamento colocado, qual seja, o conceito de renda. Não aderiu ao argumento de que haveria um conceito constitucional de renda, mas estribou-se na ideia de que a possibilidade de determinação por lei ordinária do momento da ocorrência do fato jurídico tributário prevista no parágrafo 2º do artigo 43 do CTN não poderia alargar o critério material previsto no *caput* do artigo. Assim, em reflexão semelhante àquela já exposta anteriormente neste tópico, concluiu que os lucros das sociedades controladas, no momento em que são registradas no balanço da controlada, estão disponíveis para a controladora. Seria, portanto, constitucional a determinação desse momento como critério temporal da regra matriz do tributo. Diversamente, no caso das coligadas, o lucro não estaria disponível e, assim, a norma ordinária não poderia alargar a norma complementar à qual é reservada a matéria, por força do artigo 146, III, *a*), da CRFB/1988.

O ministro Nelson Jobim proferiu longo voto, no qual analisou a matéria com extrema profundidade. Argumentou que a disponibilidade econômica da renda não se vincula à disponibilidade financeira, estando disponível a renda no momento em que a sociedade estrangeira controlada ou coligada reconhece em seu balanço o resultado positivo e o integra ao patrimônio líquido²⁵⁷. Alegou, ademais, que, pelo Método da Equivalência Patrimonial²⁵⁸, as sociedades submetidas ao lucro real já tinham o dever de reconhecer em seus balanços os resultados de sociedades coligadas e controladas. Concluiu que o dispositivo era constitucional. Foi acompanhado pelos ministros Eros Grau e Carlos Ayres Britto. O ministro Cezar Peluso também acompanhou o voto de constitucionalidade em relação às controladas e coligadas, mas apenas em relação àquelas que estão submetidas ao

²⁵⁷ A este respeito vale uma nota para dizer que, de fato, não há que se confundir a disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira, mas, contrariamente ao argumento do ministro, a consideração da disponibilidade econômica requer algo a mais do que o simples registro do resultado positivo no balanço da sociedade coligada. Somente a partir do momento em que a sócia reconhecer em seu próprio balanço ou quando puder fazer um uso econômico do montante é que se poderá dizer que há disponibilidade econômica.

²⁵⁸ Artigo 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S.A.). Embora haja o dever de reconhecer o resultado, este é excluído da base de cálculo do imposto (lucro real) por força do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

regime da equivalência patrimonial e não àquelas que apuram o investimento pelo custo, pois, neste caso, a renda teria de ser financeiramente disponibilizada.

Em posição diametralmente oposta, o ministro Marco Aurélio Mello fundamentou seu voto de inconstitucionalidade do dispositivo na compreensão de que o conceito de renda tributável para fins de imposto exige a disponibilidade financeira. Nesta posição, foi acompanhado pelos ministros Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.

O voto do ministro Joaquim Barbosa é relevante para a matéria dos planejamentos tributários abusivos e agressivos. Em seu voto, o ministro não se socorre do conceito de renda, mas observa a matéria do ponto de vista da sua validade para o combate à evasão e à elisão fiscal. Neste sentido, destaca que *“estão ausentes do texto impugnado elementos de diferenciação relevantes, utilizados pelas legislações de inúmeros países europeus para identificar desvios de propósito e, com isso, não apenas negócios legítimos”* e conclui afirmando que *“da forma como redigida a norma brasileira, presume-se indistintamente que todas as controladas ou coligadas no exterior têm esse propósito elisivo ou evasivo”*. Com fulcro na ideia [genérica] de proporcionalidade, adota interpretação conforme à constituição para declarar a constitucionalidade do dispositivo somente nos casos de sociedades estrangeiras controladas e coligadas que *“estejam localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos por ‘paraísos fiscais’”*.

Note-se que há substancial diferença entre (i) o debate acerca do conceito de renda, no qual se examina o que significa renda disponível, e do critério temporal da regra matriz, ou seja, em que momento se dá a disponibilidade econômica ou jurídica, e (ii) o debate com fundamento na possibilidade do Estado utilizar uma norma CFC para *“atalhar”* o devido processo, o ônus probatório relacionado à apuração da evasão e da elisão fiscais.

É de se ver que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, apesar de ser justificado com base no combate à evasão e à elisão fiscais, não trazia nenhum dos cuidados vistos ao longo deste trabalho para que fosse efetivamente dirigido aos planejamentos tributários abusivos e agressivos. A interpretação conforme à constituição feita pelo ministro Joaquim Barbosa supriu em parte essa falta, mas a disparidade dos votos não permitiu uma solução mais orgânica, cuja lógica pudesse ser aplicada coerentemente às diversas situações.

6.5.3 – A Lei nº 12.973, normas CFC?

Na esteira da decisão do Supremo Tribunal Federal, foi editada a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que passou a regular inteiramente a matéria, revogando o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Na nova regulamentação, distinguem-se as normas atinentes a sociedades estrangeiras controladas e coligadas.

No caso das controladas diretas ou indiretas, os artigos 76 e 77 da lei determinam que os resultados apurados em balanço das sociedades controladas sejam reconhecidos no mesmo ano na base de cálculo do imposto (lucro real) das controladoras brasileiras.

No caso das coligadas, o artigo 81 da lei permite que a sociedade brasileira (investidora) somente reconheça, para fins fiscais, o resultado equivalente à sua parcela no lucro da sociedade estrangeira quando houver a disponibilidade financeira. Contudo, tal diferimento somente é possível se a sociedade estrangeira (ou sua controladora) não estiver sob regime de subtributação (alíquota nominal inferior a 20%) e se não estiver localizada em paraíso fiscal ou for beneficiária de regime tributário privilegiado.

A crítica que se pode fazer aqui é que não há maiores cuidados para dirigir a norma para aplicação precipuamente em casos de planejamentos tributários abusivos ou agressivos.

Quanto às sociedades estrangeiras controladas, seguindo as considerações acerca do conceito de renda do STF, a lei considera que os seus lucros são imediatamente disponíveis (econômica ou juridicamente) para a sociedade controladora brasileira e, portanto, não haveria porquê aplicar qualquer critério de ponderação.

Na linha adotada neste trabalho, faltam na lei, a respeito das controladoras, considerações sobre a vantagem fiscal, eventuais motivações extratributárias ou acerca da substância/propósito negocial ou da artificialidade das operações internacionais, em linha com as recomendações da OCDE mencionadas anteriormente.

No que diz respeito às coligadas, embora a ficção da disponibilidade imediata aplique-se apenas às sociedades estrangeiras que gozem de vantagens fiscais, faltam as demais considerações feitas acima em relação às controladoras. Ademais, neste caso, se não se

configurar o abuso, uma vez que a vontade da coligada não necessariamente irá preponderar na Assembleia Geral da sociedade estrangeiras, fica a necessidade de exame da proporcionalidade da restrição à liberdade. Este aspecto em particular não teve sua razoabilidade apreciada pelo STF.

7. Conclusão

Diante do quadro de erosão das bases tributáveis dos Estado fiscais e da intensa produção de normas internas e internacionais voltadas para o combate aos planejamentos tributários abusivos e agressivo, a proposta do presente estudo era contribuir, a partir de uma visão jusfundamental, para o debate doutrinário acerca da legitimidade ou ilegitimidade dos planejamentos tributários, bem como para a legitimidade ou ilegitimidade das intervenções realizadas nesse campo pelos Estados.

Neste sentido, contribuiu profundamente para o resultado da pesquisa a adoção da teoria dos limites imanentes, com a divisão do âmbito de proteção do direito fundamental em núcleo essencial e camadas envolventes. Com fulcro nessa posição teórica, pode-se, ao mesmo tempo, divisar as posições jurídicas cobertas pelo manto da liberdade fundamental, ao qual o Estado está vinculado e deve atribuir proteção adequada e eficaz, mas também concluir que há condutas que não estão acobertadas pelo preceito jusfundamental, ou que podem ser restringidas ou harmonizadas pelo legislador ordinário, sem que, com isso, o direito fundamental fique à mercê do arbítrio da legislação infraconstitucional.

Assim, com base no estudo de índole constitucional, foi possível chegar às seguintes conclusões acerca dos planejamentos legítimos, abusivos e agressivos.

Os planejamentos legítimos, ou seja, aqueles que configurem uma *conduta preordenada de organização da atividade empresarial, de maior ou menor sofisticação e complexidade, dentre as opções juridicamente legítimas, com impacto na redução do custo tributário inerente à atividade realizada*, fundam-se em posições jurídicas que integram o âmbito de proteção da liberdade fundamental, embora nas camadas envolventes. Assim, uma vez que se trata de posição jurídica jusfundamental *deve ser* o direito de exigir do Estado a abstenção de intervenção não fundada constitucionalmente.

Por sua vez, os planejamentos tributários abusivos *não resultam da efetiva organização da atividade empresarial que vá ao encontro de uma opção juridicamente válida. Ao revés, caracterizam-se como exercício abusivo do direito porque lhes falta razão extratributária e/ou utilizam formas artificiais ou indiretas, sem congruência entre motivos, operações e finalidades, visando contornar ilegitimamente a norma jurídica de incidência, deslocando, postergando, reduzindo ou evitando indevidamente a ocorrência do fato jurídico tributário e o nascimento do crédito tributário.* Nos planejamentos tributários abusivos, a sociedade empresarial atua fora dos limites iminentes da liberdade de gestão empresarial, precipuamente porque ultrapassa o limite semântico do preceito ao pretender gerir os negócios do Estado, ou seja, ao pretender fazer os efeitos tributários dos atos praticados decorrerem não da lei (*ex-lege*), mas de sua vontade (*ex voluntate*). No caso dos planejamentos tributários abusivos, embora o Estado tenha o ônus de argumentar constitucionalmente a interpretação dada ao limite imanente, não se instala, com a sua intervenção, por meio de normas gerais ou especiais antiabuso, um real conflito com a liberdade fundamental que obrigue à aplicação do princípio da proporcionalidade.

Os planejamentos tributários agressivos diferenciam-se dos abusivos *por constituírem-se na efetiva organização da atividade empresarial, com lastro em razões extratributárias operacionais ou organizacional-societárias, por meio de atos não artificiais e usuais da atividade econômica desenvolvida, que resulte também no aproveitamento das lacunas e disparidades internas e internacionais das ordens tributárias, tendo como consequência a significativa redução da carga tributária.* São planejamentos inicialmente legítimos, protegidos, portanto, pelo manto jusfundamental. Mas, em função do conflito que se estabelece com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, há a possibilidade de o Estado *fechar a porta* para o dito planejamento. Contudo, as normas de combate aos planejamentos agressivos devem ser legítimas constitucionalmente, mediante o teste da proporcionalidade.

Assim, as normas antiabuso estão sujeitas a intensa fiscalização da justiça constitucional, mas não por um pretenso dever de proporcionalidade, mas para a verificação da correta interpretação constitucional para o estabelecimento dos limites iminentes.

Noutro giro, as normas de combate aos planejamentos tributários agressivos estão sujeitas ao teste de proporcionalidade, mas, não tendo o juiz a função política de legislar, o teste deve

limitar-se a afastar por inconstitucionalidade apenas as normas não razoáveis, observando-se sempre alguma margem de autonomia ao legislador, afinal a constituição exige que os direitos fundamentais sejam protegidos e promovidos de forma eficaz e adequada, mas não determina em minúcia *como* isso deve ser feito.

No que tange às normas CFC (Controlled Foreign Company Rules), sendo normas antiabuso, suas regras devem apontar claramente para as situações fora dos limites da liberdade. Exemplo são as normas adotadas recentemente pela União Europeia. Contudo, no caso das normas brasileiras, embora sejam justificadas com base no combate à evasão, não são dirigidas somente para situações claras de abuso e, assim, terão de se legitimar mediante o teste de proporcionalidade.

8. Referências

ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. “Responsabilidade da Sociedade dominante nas relações de domínio e de grupo”. In: ABREU, Jorge Manuel Coutinho de (et al.). *E depois do Código das Sociedades Comerciais em Comentário*. Coimbra: Almedina, 2016. p. 15 – 29.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2ª edição, 5ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2017.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. “Algumas reflexões sobre os direitos fundamentais, três décadas depois”, In: *Anuário português de direito constitucional*. vol. 6. Coimbra: Editora Coimbra, 2006. p. 121 – 141.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. “O papel do Estado na sociedade e na socialidade”. In: *A economia social e civil: estudos*. Coimbra: Instituto Jurídico, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2015. p. 23 – 42.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976*. Reimpressão da 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2016.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976*. Reimpressão da 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2017.

ANTUNES, José Augusto Engrácia. *A aquisição tendente ao domínio total – da sua constitucionalidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

ANTUNES, José Augusto Engrácia. *Os grupos de sociedades – estrutura e organização da empresa plurissocietária*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2002.

ANTUNES, José Augusto Engrácia. “Novos rumos do direito societário europeu – O ‘Report of the Reflection Group on the Future of EU Company Law’”. In: *II Congresso Direito das Sociedades em Revista*. Coimbra: Edições Almedina, 2012.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BLOOM, David. *Tax Avoidance — A View from the Dark Side*. Melbourne University Law Review, 2016. Disponível em <<http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=21&sid=c1f45d5e-1c24-44e3-9d68-f17b4eed1ece%40sessionmgr120>> Acesso em 05/11/2017.

CALDAS, Marta. *O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?* Cadernos IDEFF, 18. Coimbra: Almedina, 2015.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “El intercambio de información entre administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional”, *Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública*, v. L, nº 258, 2000. p 769 – 802;

CALDERÓN CARRERO, José Manuel; QUINTAS SEARA, Alberto. *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*. Civitas/Thomson Reuters, Madrid, 2015;

CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUZA, Jorge Lopes de. *Lei Geral Tributária – anotada e comentada*. 4ª edição. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012.

CANARIS, Klaus-Wilhelm. *Direitos Fundamentais e Direito Privado*. 4ª reimpressão da edição de 2003. Coimbra: Almedina, 2016.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Estudos sobre direitos fundamentais*. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. v. 1. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.

CARRAZZA, Roque A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Planejamento Tributário e a doutrina da prevalência da substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico”. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, ICET, 2016. p. 569 – 599.

CASTILHO, Ricardo. “Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de tributar”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.). *Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 19 – 41.

CASTRO, Leonardo F. M. “Brazilian CFC Rules and Indirect Controlled Foreign Companies: Recent Case Laws and Consequences of Supreme Court Precedent”. In: *International Tax Journal*. May/Jun2013, Vol. 39 Issue 3, p. 23-47. Disponível em <<https://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=8&sid=1a7cee5e-0e82-453a-b4f7-5e97774f912c%40sessionmgr4010>> Acesso em 19/04/2018.

CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. “O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro”, *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, v. 1, nº 1. Brasília: PGFN, 2011. p. 139 – 163.

CAVALI, Marcelo Costenaro. *Cláusulas Gerais Antielusivas: Reflexões Acerca de sua Conformidade Constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006

CORREIA, Fernando Alves. *Justiça constitucional*. Coimbra: Almedina, 2016.

D’ANIELLO, Francesco Amyas. “Tax regime of European holdings, considerations on the anti-avoidance provisions contained in the Italian regime of Community dividends”. In:

Rivista di Diritto Tributario Internazionale. nº 1 Roma: Editoriale Tributaria Italiana, 2000. p. 137 – 169.

DE LA FERIA, Rita. “Evolução do conceito de abuso do direito no âmbito do direito fiscal comunitário”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, nº 2. Coimbra: Almedina, 2008. p. 197 – 225.

DE LA GÁNDARA, Luis Fernández. *Derecho de sociedades*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010.

DOURADO, Ana Paula. *Lições de Direito Fiscal Europeu*. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal / Coimbra Editora, 2010.

ENDRES, Dieter. SPENGLER, Christoph. *International company taxation and tax planning*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015.

GERMAIN, Michel. MAGNIER, Véronique. *Les sociétés commerciales*. 21^a ed. Issy-les-Moulineaux : LGDJ, 2014.

GHIRARDI, José Garcez. “A liberdade dos cidadãos”. In: SICA, Ligia Paula Pires Pinto. *Estado, Empresa e Liberdade – Textos em homenagem ao professor Antonio Angarita*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

GRECO, Marco Aurélio. “A Prova no Planejamento Tributário”. In: NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coord.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3^a. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GREGGI, Marco, *The Dawn of a General Anti Avoidance Rule: The Italian Experience*. SSRN, 2015. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2709304>> Acesso em 03/01/2018.

LUKIC, Melina de Souza Rocha; MUNIZ, Amanda Almeida. “As regras brasileiras de tributação de controladas e coligadas no exterior: verdadeiras controlled foreign company (CFC) rules?”. In: *Revista de Direito Internacional*, v. 14, nº 2. Brasília: Centro Universitário de Brasília, 2017. p. 465 – 489, Disponível em <<http://dx.doi.org/10.5102/rdi.v14i2.4588>> Acesso em 17/04/2018.

MACHADO, Hugo de Brito. “Planejamento Tributário”. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, ICET, 2016. p. 19 – 50.

MARTÍN LÓPEZ, Jorge. “La norma general antiabuso del Reino Unido”. In: *Revista Española de derecho financiero*. nº 164. Outubro – dezembro 2014. Espanha: Civitas, 2014. p. 79 – 114.

MARTINS, António. *Simulação na Lei Geral Tributária e pressuposto do tributo em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

MARTINS, António. “Abusive tax planning and the economic substance test: legislative trends in the United States and a note on the Portuguese context”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 9, nº 1. Coimbra: Almedina, 2016. p 79 – 103.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos individuais”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.). *Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 1 – 17.

MARTINS, Leonardo. *Liberdade e Estado Constitucional: Leitura jurídico-dogmática de uma complexa relação a partir da teoria liberal dos direitos fundamentais*. São Paulo: Atlas, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1998.

MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta. “A proteção dos direitos fundamentais em face dos principais tributos”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.). *Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 43 – 73.

MIRANDA, Jorge. *Curso de direito constitucional*. v 1. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2016.

MORAIS, Rui Duarte, *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*. Porto: Publicações Universidade Católica, 2005.

MOTA, Raquel Gonçalves. “A cooperação internacional na operacionalização do intercâmbio de informações fiscais”, *In Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, sob a coordenação de José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, Coimbra, Almedina, 2011, p. 167 - 204;

MOTA, Raquel Gonçalves. *Cooperação transnacional: a troca de informações entre administrações fiscais*. Curitiba: Editora CRV, 2012.

NABAIS, José Casalta. “A liberdade de gestão fiscal das empresas”, *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 5, nº 29, Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 55 – 78.

NABAIS, José Casalta, “Da sustentabilidade do Estado fiscal”, *In Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, sob a coordenação de José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, Coimbra, Almedina, 2011, p. 11 - 59;

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.

NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*. 2ª edição. Coimbra: Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010.

OLIVEIRA, Maria Odete Batista de. *O Intercâmbio de Informação Tributária. Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento*. Almedina, Coimbra, 2012.

PEREIRA, Ricardo Alexandre Nunes. *Os grupos de sociedades e a crise económica: a problemática da responsabilidade civil no âmbito da insolvência da “empresa de grupo”*. Coimbra: dissertação de mestrado na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2013.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. “Planejamento tributário”. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, ICET, 2016. p. 600 – 620.

POPP, Carlyle; PARODI, Ana Cecília (coord.); SETTI, Maria Estela Gomes (org.). *Livre iniciativa e dignidade humana: na visão dos tribunais superiores*. Curitiba: Juruá, 2010.

QUEIROZ, Mary Elbe; QUEIROZ, Antônio Elmo. “O planejamento tributário e a jurisprudência administrativa”. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, ICET, 2016. p. 521 – 552.

SANCHES, José Luís Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS, António Carlos dos. “Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto”, *Fiscalidade: Revista de direito e gestão fiscal*, nº 38. Coimbra: Coimbra editora, 2009. P. 61 – 100.

SILVA, Fernando Castro; NEVES, Tiago Cassiano. “Planeamento fiscal abusivo: o caso português no contexto internacional”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, nº 3. Coimbra: Almedina, 2008. p. 115 – 150.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Ricardo Miguel Simões. *Justificações de medidas fiscais restritivas das liberdades da União Europeia: análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia em matéria de fiscalidade direta*. Dissertação de mestrado. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2016.

SILVA, Suzana Tavares da. *Direitos fundamentais na arena global*. 2ª ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2014.

SILVA, Virgílio Afonso da Silva. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª edição, 4ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2017.

SILVA, Vítor Loureiro e. “Assimetrias e disparidades – a utilização de entidades e instrumentos financeiros híbridos no planeamento fiscal internacional”, *Cadernos de justiça tributária*, nº 7. Braga: Centro de Estudos Jurídicos do Minho, 2015. p. 43 – 50.

SOBCZAK, André. *Réseaux de sociétés et codes de conduite. Un nouveau modele de régulation des relations de travail pour les entreprises européennes*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 2002.

Vito TANZI, “Globalization and taxation: a brief historical survey”, *Rivista di Diritto Finanziario e cienza dele finanze*, Ano 73, nº 1, 2014, p. 3 – 20.

Documentos disponíveis na internet:

COMISSÃO EUROPEIA. *Report of the Reflection Group On the Future of EU Company Law*. Brussels, 2011. Disponível em <http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/reflectiongroup_report_en.pdf> Acesso em 21/11/2016.

EUA. *Declaração de direitos do homem e do cidadão – 1789*. Disponível em <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em 19/11/2017.

EUA. *Convenção Americana sobre Direitos Humanos*. Disponível em <http://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm> Acesso em 19/11/2017.

OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>. Acesso em 12/04/2018.

OECD (2008) *Study into the Role of Tax Intermediaries*, disponível em <<http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>> Acesso em 12/04/2018.

OCDE (2104), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt> Acesso em 21/04/2018

OECD (2015). *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>. Acesso em 12/04/2018.

OECD (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>>. Acesso em 04/03/2018.

Legislação mencionada

BRASIL. *Código Civil (2002)*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm> Acesso em 15/12/2017.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 15/12/2017.

ESPAÑA. Ley de Sociedades de Capital. Atualizada até 25/11/2017. Disponível em <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544&tn=1&p=20171125&acc=Elegir> Acesso em 07/01/2018.

FRANCE. *Livre des procédures fiscales*, Version consolidée au 22 septembre 2017. Disponível em <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583>>. Acesso em 14/12/2017.

Italia, *Legge 27 luglio 2000, n. 212*, aggiornato fino al Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 156. Disponível em <<http://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2000;212>> Acesso em 14/12/2017.

OECD/Council of Europe (2011), *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing, Paris. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en>>. Acesso em 15/02/2017.

OECD (2014), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>>. Acesso em 15/02/2017.

PORTUGAL *Código das Sociedades Comerciais*. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=524&tabela=leis Acesso em 22/04/2018.

PORTUGAL, *Lei Geral Tributária*, atualizada até a Lei nº 98/2017. Disponível em <<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT.pdf>>. Acesso em 14/12/2017.

PORTUGAL, *Lei nº 64-B/2011*, de 30 de dezembro. Disponível em <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_busca_assunto_diploma.php?buscajur=n%E3o+residente&exacta=on&artigo_id=&pagina=1&ficha=1&nid=1595&tabela=leis> Acesso em 17/04/2018.

União Europeia. *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia*. Disponível em <http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf> Acesso em 19/11/2017.

União Europeia, *Tratado sobre o funcionamento da União Europeia*. Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=PT>> Acesso em 05/01/2017.

União Europeia. *Diretiva 2011/16/UE do Conselho*, de 15 de fevereiro de 2011. Versão consolidada em 2007, disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0016-20150105&from=EN>> Acesso em 17/04/2018.

União Europeia. *Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho*, de 12 de julho de 2016. Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=PT>> Acesso em 26/12/2017.

UK. *Finance Act 2013*, de 17 de julho de 2013, disponível em <<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5>> Acesso em 13/04/2018.

Jurisprudência mencionada

BRASIL. Acórdão exarado em 20/08/2014 pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no AgRg no RE nº 1.447.008 – RS. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201400777924&dt_publicacao=25/09/2014> Acesso em 12/04/2018.

BRASIL. Acórdão exarado em 10/04/2013 pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588 – Distrito Federal. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053> Acesso em 17/04/2018.

PORTUGAL. Acórdão exarado em 27/11/2013 pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no processo nº 01159/09. <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d3fa5d25ce444b4c80257c3600544933?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,planeamento,fiscal#_Section1> Acesso em 15/04/2018.

TJUE. Acórdão no processo C-255/02, de 21/02/2006. Disponível em <<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?docid=56198&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=53467>> Acesso em 14/05/2017.

TJUE. Acórdão no processo C-196/04, em 12/09/2006. Disponível em <<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?docid=63874&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=347385>> Acesso em 15/05/2017.

9. Anexo único

BRASIL. Acórdão exarado em 10/04/2013 pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588 – Distrito Federal

10/04/2013

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : **MIN. ELLEN GRACIE**
REDATOR DO ACÓRDÃO : **MIN. JOAQUIM BARBOSA**
REQTE.(S) : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI**
ADV.(A/S) : **GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS**
INTDO.(A/S) : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**
INTDO.(A/S) : **CONGRESSO NACIONAL**

EMENTA: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR.

LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO).

APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE.

MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada

parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar parcialmente procedente a ação para, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Brasília, 10 de abril de 2013.

JOAQUIM BARBOSA - Presidente e redator p/ o
acórdão

05/02/2003

TRIBUNAL PLENO

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REQUERENTE : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADVOGADOS : GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

REQUERIDO : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQUERIDO : CONGRESSO NACIONAL

RELATÓRIO

A Senhora Ministra Ellen Gracie: Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria - CNI, impugnando o parágrafo 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/00, e o artigo 74, *caput* e parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Assim dispõe o § 2º do artigo 43 do CTN:

“Art. 43. (...)

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

Em complemento, reza o art. 74 e seu parágrafo único da mencionada medida provisória:

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

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001

serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes dessa data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.”

Alega o requerente ofensa ao art. 62 da Constituição Federal, por ausência, no caso, do requisito de urgência na edição da medida provisória, tendo em vista que, editada em julho de 2001 (o artigo foi introduzido na 34ª edição da medida), disciplina situações que só ocorrerão em 31 de dezembro de 2002.

Aponta violação ao artigo 153, inciso III da Constituição. Segundo o seu entendimento, o *caput* do art. 74 da referida medida provisória, ao considerar disponibilizados, pela controladora ou coligada no Brasil, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, teria ofendido esse dispositivo constitucional, pois não teria havido, ainda, acréscimo patrimonial para a controladora ou coligada, não se podendo considerar disponibilizados os lucros com a sua simples apuração. Diz que esta Corte, ao julgar o RE nº 172.058/SC (Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 13.10.95), já decidiu que “*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*”. Ainda que o conceito de renda permitisse um elastério maior, o dispositivo em foco seria inconstitucional em relação às empresas coligadas, onde não há relação de controle por parte da coligada no Brasil, mas mera participação societária, não se podendo falar de disponibilidade econômica ou jurídica antes da distribuição dos dividendos. Nesse aspecto residiria a inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/01, eis que, ao dar liberdade para o legislador ordinário fixar o momento da ocorrência do fato gerador, antes mesmo da sua ocorrência, estaria ofendendo o disposto no art. 153, inciso III da Constituição e o conceito de renda nele embutido. Pretende, assim, a declaração de inconstitucionalidade desse dispositivo, sem redução de texto, para que seja fixada a interpretação de que a lei só pode considerar ocorrido o fato gerador, nas hipóteses de receita ou rendimentos auferidos no exterior, após a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

Assevera, também, que o parágrafo único do art. 74 da medida provisória viola as alíneas a e b do inciso III do art. 150 da CF, ao pretender tributar, em 31/12/2002, todos os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31/12/2001. Alega que “*por todos os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 pode-se entender os lucros apurados entre a edição da Medida Provisória e 31/12/2001 ou os lucros apurados, mas não distribuídos, desde priscas eras, até 31/12/2001. Na primeira hipótese, temos clara violação à regra da anterioridade tributária, estabelecida no art. 150, III, b, da CF/88. Na segunda hipótese, tem-se também violação à regra da irretroatividade da lei tributária, contida na alínea a do mesmo dispositivo*”. Cita em abono da sua tese a decisão do Plenário desta Corte no RE nº 138.284 (Min. Carlos Velloso, DJ 28.08.92), onde se declarou a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.689, de 15/12/88, o qual, ao instituir a contribuição social sobre o lucro, pretendeu que a mesma incidisse sobre o lucro apurado em 31/12/88.

Requer seja declarada a inconstitucionalidade do art. 74, *caput* e parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, bem como do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional.

O eminente Presidente desta Corte, Min. Marco Aurélio, durante o recesso forense, solicitou informações nos termos do art. 10 da Lei nº 9.868/99. Após a sua prestação pelos órgãos requeridos e atendendo a pedido do Advogado-Geral da União, imprimir ao feito o rito do art. 12 da mencionada lei. Após a prestação de novas informações, manifestaram-se o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República.

O Senado Federal apresentou informações (fls. 197/205). Anota que não poderia defender a constitucionalidade de norma editada pelo Presidente da República e pendente de apreciação pela Casa Legislativa. Não obstante esta assertiva, argüiu a ausência de pertinência temática e a fragilidade dos argumentos para a concessão da medida cautelar, não estando configurados o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*.

O Presidente da República, nas suas informações (fls. 213/242), afirma inicialmente que não compete ao Poder Judiciário avaliar os requisitos de relevância e urgência para a edição de uma medida provisória. Complementa que,

segundo dispõe o art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, as medidas provisórias editadas em data anterior à sua publicação continuam em vigor até a sua revogação por norma posterior ou sua rejeição pelo Congresso Nacional, motivo pelo qual a urgência e a relevância desses diplomas restaram firmadas e reconhecidas, recaindo sobre eles a presunção de atendimento aos seus requisitos de validade, não havendo espaço para impugnação neste sentido.

Aduz, em seguida, inexistir ofensa aos artigos 153, III, e 195, I, c, da Constituição Federal, pois os diplomas ora atacados respeitaram os conceitos de lucro e renda, ao exigirem a tributação somente no momento em que se consumou a disponibilidade econômica e jurídica. Isso porque *“assim que realizado o balanço da pessoa jurídica controlada ou coligada no exterior - e verificada a existência de lucro - estes já estão na esfera de disponibilidade da controladora ou coligada no Brasil, que decidirá o destino de tais lucros”*. Diz, também, que o entendimento firmado no julgamento pelo Plenário dos RREE 172.058 e 117.887 não se aplica à espécie. Observa que a Constituição, em seu art. 153, III, não conceitua renda, atribuindo o poder de legislar e instituir o imposto de renda à União, a ser exercido mediante lei complementar (art. 146, III, a), que deverá definir o fato gerador, a base de cálculo, os contribuintes e poderá permitir à lei ordinária precisar o exato momento de sua ocorrência. Aduz que *“nesse diapasão, a Lei 5.172, de 25/10/66 (recebida pela Carta Política de 1988 como lei complementar) definiu, no caput e incisos I e II do artigo 43, o elemento material desse fato gerador como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida como o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda”*. Esse acréscimo patrimonial pode ser verificado dentro de um determinado período ou instantaneamente, quando se dará margem à incidência do imposto na fonte.

Aponta que, de fato, os lucros apurados no exterior configuram renda desde o momento de sua apuração. O legislador nacional apenas optou por estabelecer uma presunção, atendendo a critérios razoáveis, acerca da ocasião em que se tornam disponíveis os lucros obtidos pelas empresas situadas no exterior que são controladas ou coligadas às nacionais, tendo em vista que cada Estado regula as relações comerciais conforme lhe seja conveniente, sendo impossível cotejar a legislação de cada país a fim de se realizar tal verificação.

Explica que os objetivos dessas normas são simplificar a legislação tributária e combater a evasão e a elisão fiscal internacional abusiva ou fraude à lei proporcionada pelos estímulos oferecidos em paraísos fiscais. Isso porque *“considerando-se que o elemento temporal do fato gerador do I. R. é levantamento do balanço contábil e a conseqüente apuração do lucro do exercício social da empresa, impede-se, que, por via potestativa da deliberação dos próprios contribuintes em detrimento do interesse público, venha se tornar bem sucedida a evasão fiscal ou a dissimulação da ocorrência do fato gerador do imposto ou da natureza dos elementos constitutivos da respectiva obrigação tributária (parágrafo único do artigo 116 do C.T.N., acrescentado pela L. C. 104/01), ou pelo menos, obsta que se proteja, indefinidamente ou por longo período, a distribuição dos lucros e, conseqüentemente, o recolhimento do tributo”*.

Por fim, afirma inexistir ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade tributária, pois não se criou tributo novo, nem se majorou algum já existente, apenas se definiu outro momento para sua incidência.

O Advogado-Geral da União, na defesa do ato impugnado, reiterou os argumentos lançados nas informações prestadas pelo Presidente da República (fls. 247/265).

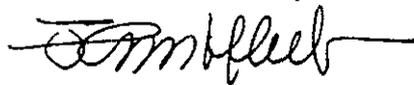
O Procurador-Geral da República, no parecer de fls. 269/275, opinou inicialmente pela improcedência da alegação de falta de pertinência temática, salientando que as normas impugnadas atingem interesses de empresas do setor industrial que tenham participação em outras situadas no exterior.

Quanto ao mérito, opina pela improcedência da ação. Sustenta a inaplicabilidade ao caso do precedente firmado no RE 172.058, pois a regra instituída pela medida provisória em tela diferencia-se da norma do art. 35 da Lei nº 7.713/88, que tratava da incidência do imposto de renda de pessoa física dos sócios de empresas, relativamente ao lucro não distribuído, enquanto que aqui cuida-se de imposto de renda de pessoa jurídica, regido por uma sistemática diversa. Defende que a regra do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, introduzida pela Lei Complementar nº 104/00, não alterou o conceito de renda previsto na Constituição. Tal dispositivo delegou à lei ordinária a fixação do aspecto temporal em que acontece a disponibilidade econômica dos lucros auferidos no exterior, o que foi efetuado no art. 74 da MP 2.158-35. Cita

precedente fixado no RE 192.711 (Min. Ilmar Galvão, DJ 18.04.97), em que o Plenário desta Corte admitiu a antecipação, mediante lei, do elemento temporal do fato gerador do ICMS, em hipótese relativa ao recebimento de mercadoria importada do exterior.

Por fim, entende inexistir ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, pois a norma em comento não instituiu nem majorou tributos. Propugna pela improcedência da ação direta.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'M. F. L. C.', with a long horizontal stroke extending to the right.

VOTO

A Senhora Ministra Ellen Gracie - (Relatora): 1 – A alegação de ofensa ao art. 62 da Constituição Federal não se reveste, no caso, de plausibilidade jurídica. Esta Corte somente admite o exame jurisdicional do mérito dos requisitos de relevância e urgência na edição de medida provisória em casos excepcionalíssimos, em que a improcedência da alegação de presença desses pressupostos seja evidente, como sedimentado no julgamento das medidas cautelares na ADIn nº 1.753/DF (Min. Sepúlveda Pertence) e na ADIn nº 1.397/DF (Min. Carlos Velloso), e na ADIn nº 162/DF (Min. Moreira Alves). Não reputo, no caso, evidente essa improcedência. A medida provisória impugnada tem como objetivo combater a evasão fiscal, consistente, segundo as informações do Presidente da República, na remessa dos lucros auferidos pelas empresas coligadas ou controladas localizadas no exterior para paraísos fiscais, de modo a evitar a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, que se dá normalmente com a remessa direta desses lucros para a empresa controladora ou coligada situada no Brasil. Não há, nessa medida de incremento à arrecadação, necessária ao custeio das atividades da Administração, a excepcionalidade que possibilitaria o exame jurisdicional dos pressupostos da medida provisória.

Afasto a preliminar.

2 – Quanto à ausência de pertinência temática, levantada nas informações do Senado Federal, não procede. A autora – Confederação Nacional da Indústria – é entidade sindical de grau superior, constituída para fins de representação, estudos e coordenação dos interesses das categorias econômicas da indústria (art. 1º, *caput* do seu estatuto social). Tem como objetivos, entre outros, o de defender e coordenar os interesses gerais da indústria, bem como representá-la perante os poderes públicos federais, estaduais e municipais, organizações, agências e associações nacionais e internacionais, entidades privadas e a coletividade em geral, contribuindo para o estudo e solução de todos os assuntos que, direta ou indiretamente, possam fomentar o fortalecimento e a expansão do setor industrial e o desenvolvimento nacional; o de desenvolver ações e adotar medidas que atendam aos interesses da indústria em tudo quanto possa concorrer para o seu desenvolvimento e fortalecimento; propor medidas

judiciais na defesa dos interesses da indústria, inclusive mandado de segurança coletivo; e colaborar e desenvolver iniciativas visando à formulação da política de desenvolvimento industrial do país (incisos I, III, VIII e X do art. 3º do seu estatuto social).

Considero esses objetivos institucionais suficientes para que a entidade requerente possa, validamente, suscitar o controle abstrato de constitucionalidade de norma relativa à tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, a que estão sujeitas as indústrias brasileiras no tocante aos lucros remetidos por eventuais coligadas ou controladas localizadas no exterior.

Afasto também essa preliminar.

3 – No mérito, a requerente aponta inconstitucionalidade no § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/01, considerando que esse dispositivo, ao dar liberdade ao legislador ordinário para fixar o momento da ocorrência do fato gerador, podendo fazê-lo antes mesmo da ocorrência desse fato, estaria ferindo o disposto no art. 153, inciso III da Constituição Federal e o conceito de renda nele embutido.

Não vejo inconstitucionalidade nesse dispositivo. Ao remeter à lei ordinária o estabelecimento das condições e do momento em que se dará a disponibilidade jurídica de receita ou de rendimento oriundo do exterior, para fins de incidência do imposto de renda, 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.

Não vejo, portanto, nenhuma eiva nesse dispositivo.

4 – Passo a examinar a alegação de vício no *caput* do art. 74 da medida provisória questionada.

O art. 153, inciso III da Constituição confere à União a competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O art. 146, inciso III do mesmo texto diz caber à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente quanto à definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na própria Constituição.

O Código Tributário Nacional, que faz o papel da lei complementar aludida no inciso III do art. 146, descreveu no seu art. 43 o fato gerador do imposto de renda, consistente na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (inciso I), ou consistente na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I (inciso II).

A Lei Complementar nº 104/2001 acrescentou a esse art. 43 os parágrafos primeiro e segundo. O parágrafo segundo, que mais de perto diz respeito ao problema vertente, remeteu à lei o estabelecimento das condições e do momento em que se dará a disponibilidade das receitas e dos rendimentos oriundos do exterior, para fins de incidência do imposto sobre a renda.

Na esteira dessa disposição, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no seu art. 74, dispôs que, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro líquido, “(...) *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 (...)*”. A medida provisória, assim, estabeleceu o momento em que se considera verificada a aquisição da disponibilidade de renda – no caso, lucros auferidos por empresa controlada ou coligada situada no exterior. Este momento é a data do balanço, no qual tais lucros tiverem sido apurados.

4.1 - Julgo necessário distinguir entre as duas categorias que a MP englobou no mesmo artigo: coligadas e controladas.

A hipótese de aquisição de disponibilidade criada pela medida provisória, ao que me parece, traduz parcialmente uma ficção legal, que não se

coaduna com o entendimento firmado por esta Corte a respeito do que seja aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

No julgamento do RE nº 172.058-1/SC (Min. Marco Aurélio, DJ 13.10.95), onde se apreciou questão relativa à incidência do imposto de renda sobre o lucro líquido distribuído aos sócios nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713/88, 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. Em sua excelente monografia sobre o tema¹ a Dra. Gisele Lemke esclarece que “*a regra-matriz de incidência do IR não é a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza, mas a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza*” (p. 96).

4.2 - No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora. O art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997), no seu parágrafo 2º, define empresa controlada como sendo aquela em relação à qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. 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, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74, *caput* da medida provisória em questão com o contido no *caput* e no parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001) e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III da Constituição Federal.

¹ Imposto de Renda — Os conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica, São Paulo, Dialética, 1998.

4.3 - Diferente, no entanto, é a situação em relação às empresas coligadas. O parágrafo 1º do art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas diz que “*são coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% ou mais, do capital da outra, sem controlá-la*”. 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.

Não me parece adequado assemelhá-las para efeito de tratamento tributário às filiais e sucursais, cujos lucros se consideram disponibilizados para a matriz “*na data do balanço no qual tiverem sido apurados*” (art. 1º, § 1º, a, da Lei nº 9.532/97).

Anteriormente à edição da presente medida provisória, que criou uma presunção absoluta de disponibilidade dos lucros em questão, a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabelecia hipóteses concretas de disponibilização, em que efetivamente se dava a transferência dos lucros para a controladora ou coligada situada no Brasil. A alínea b do § 1º do art. 1º desse diploma dispunha que, no caso de controlada ou coligada situada no exterior, os lucros eram considerados disponibilizados para a empresa no Brasil na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior. O § 2º desse mesmo preceito explicitava o que era considerado crédito ou pagamento de lucro. Sua alínea a considerava creditado o lucro quando ocorresse “*a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior*”. Sua alínea b considerava pago o lucro quando ocorresse:

- a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
- b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
- c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça, e

- d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Com exceção da hipótese contida na alínea d, atinente ao emprego do valor no aumento de capital da controlada ou coligada domiciliada no exterior, eram hipóteses de concreta transferência dos lucros para a controladora ou coligada situada no Brasil. O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no entanto, considerou disponibilizados os lucros pela sua simples apuração no balanço da controladora ou da coligada situada no Brasil, independentemente de esses lucros efetivamente terem sido distribuídos e remetidos para a empresa brasileira. No caso das empresas coligadas, como não há controle acionário pela coligada brasileira, não se pode considerar existente sequer disponibilidade jurídica pela empresa localizada no Brasil em relação aos lucros auferidos pela sua coligada no exterior, cujo destino – como por exemplo reinvestimento na compra de maquinário ou outras hipóteses – está vinculado à decisão de quem detém o controle da sociedade e às limitações da própria legislação do país em que está sediada a empresa coligada.

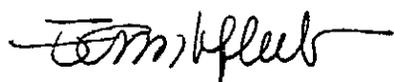
Quanto às empresas coligadas, portanto, por ausência de qualquer um dos tipos de disponibilidade previstos no *caput* do art. 43 do Código Tributário Nacional, considero que o *caput* do art. 74 da medida provisória em questão violou o disposto no art. 146, inciso III, alínea *a* da Constituição Federal, que reservou à lei complementar a definição de fato gerador, definição esta que não pode ser ampliada pela legislação ordinária.

5 – Com a decupagem feita acima, entendo que o parágrafo único do art. 74 da medida provisória não ofende os princípios da irretroatividade e da anterioridade, consagrados nas alíneas a e b do inciso III do art. 150 da Constituição. A proibição constitucional de cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da lei, bem como no mesmo exercício financeiro da sua publicação, diz respeito a casos de instituição ou aumento de tributos. A presente medida provisória não trata de nenhuma dessas duas hipóteses. O efeito desse dispositivo é o de tributar, em 31 de dezembro de 2002, os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001, desde que não tenha ocorrido ainda qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor, ou seja, desde que tais lucros não tenham sido distribuídos para a coligada ou controladora brasileira pelos

meios estabelecidos na legislação, como por exemplo nas hipóteses que mencionei do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, casos em que já teria ocorrido a tributação.

Esses lucros apurados por controlada ou coligada no exterior em data pretérita, os quais, por força do art. 248 da Lei das Sociedades Anônimas, devem ser registrados no balanço da coligada ou controladora situada no Brasil, já sofriam a incidência do imposto de renda. O que a medida provisória em questão fez foi apenas alterar o momento de incidência do tributo, do momento da sua efetiva remessa ao país para o momento da sua apuração no balanço da empresa localizada no Brasil. No caso das empresas controladoras, não houve qualquer modificação do fato gerador previsto pela lei complementar, consistente na aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros pela controladora, como já explicitarei. Não tendo havido instituição ou aumento de tributo, mas simples alteração do momento da sua incidência para efeitos de cobrança, após a ocorrência do fato gerador, nenhuma ofensa há aos mencionados dispositivos constitucionais.

6 – Diante do exposto, julgo **procedente em parte** a presente ação direta, para o fim de declarar inconstitucional a expressão “ou coligada” duplamente contida no *caput* do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Para empresas coligadas no exterior e para a tributação dos lucros dela auferidos pela coligada no Brasil (IR e CSLL), seguirá vigorando o disposto na Lei nº 9.532/97.



05/02/2003

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

À revisão de apertes dos Srs. Ministros Moreira Alves, Marco Aurélio (PRESIDENTE), Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie (RELATORA).

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588

VISTA

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Sr. Presidente, acompanho a Ministra-Relatora quanto à questão das preliminares e examino o fundo da matéria.

d.
No caso, volta-se à discussão da existência de um conceito material de renda, afastado por esta Corte no Recurso Extraordinário nº 201.465 - do qual V.Exa. era, inicialmente, Relator e fui Redator para o Acórdão. Nele, tentava-se sustentar a existência de um conceito essencial de renda na própria Constituição Federal, a qual determina a sua definição pela lei - o Código Tributário Nacional. Ele estabelece a definição de renda, para fins de estruturação do Imposto de Renda.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Para V. Exa., isso é em termos?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Sim, claro, e não é razoável, evidentemente. Lembrem-se do seguinte: quando se falou em renda, quis-se dizer naquele recurso extraordinário, por exemplo, que deveria ser calculada a correção monetária para efeito de renda real e não presumida, etc. Tudo isso é afastado pelo Código

J. M.

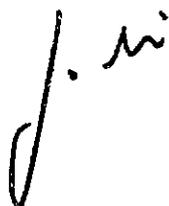
Tributário Nacional ao estabelecer que renda, exclusivamente, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Esse conceito se entende com a leitura estabelecida na lei infraconstitucional e, para fins de Imposto de Renda, não é usado o conceito contábil de renda líquida, porque não se consideram, por exemplo, as despesas feitas pelas empresas com brindes. Estas são reais, mas não são incluídas no cálculo do lucro líquido tributável; este não é igual ao lucro real tributável da empresa, porque se consideram as agregadas e as que entram e saem para efeito contábil. Nos dois balanços há uma diferença.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - A observação é apenas para não se ficar com a idéia de que a lei pode estabelecer qualquer conceito de renda, ainda que não seja o real.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Para mim, o conceito de renda não é o ordinário. A lei tem a disponibilidade de estabelecer o seu elenco.

Aqui temos duas situações distintas, examinadas pela Ministra Ellen Gracie: as coligadas com empresas nacionais e as controladas por estas. As empresas começaram a se utilizar dos paraísos fiscais, desde a sua instituição no Brasil e no mundo, exatamente para essas evasões fiscais, por meio da criação desses dois tipos de empresas nesses locais.

Conforme referido pela Relatora, anteriormente a essa nova disciplina, tínhamos - pela Lei n° 9532, de dezembro de 1997 - a tributação em relação às empresas coligadas ou controladas pela empresa controladora ou coligante brasileira nas seguintes situações: no momento da entrada efetiva, a qual ocorria ou pelo crédito no valor em conta bancária ou pela entrega, a qualquer título, à representante da empresa nacional brasileira com sede no



Brasil; com a remessa em favor da beneficiária para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou, ainda, com o emprego do valor em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou da coligada domiciliada no exterior. Não era necessária a entrada do dinheiro no Brasil; poderia ser um aumento de capital.

Até aqui, a disponibilidade referida era econômica, ou seja, a entrada física no patrimônio da empresa. A eminente Relatora valorizou a distinção estabelecida no Código Tributário de que o imposto tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica - na forma da regra de 1997 - ou jurídica.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Valorizou o voto na assembléia societária?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Não, valorizou o fato em relação à controladora. Se há uma empresa controlada no exterior, e o lucro líquido é lançado no seu patrimônio, no seu balanço no exterior, e a controladora é brasileira, a remessa, ou não, física do lucro líquido para a controladora brasileira é uma decisão desta, pois ela tem poder de controle, disposição e decisão sobre a empresa. Aqui, há a possibilidade jurídica de haver lucro no patrimônio efetivo da empresa controladora por mera decisão desta. Surge, então, segundo a Relatora - e S. Exa. tem razão -, esta situação: na hipótese de uma empresa controladora comandar, no momento do lançamento do balanço, ocorre a disponibilidade jurídica para a empresa brasileira controladora dessa receita. Não o faz por decisão sua. No caso, a medida provisória estabelece um fato, qual seja, exatamente, a disponibilidade jurídica. A distinção feita pela Relatora é no sentido de que, na hipótese das coligadas, a empresa



brasileira não tem poder de decidir sobre a remessa, ou não, da renda líquida lançada no balanço.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Não percebo porque não se cobrava antes se não havia necessidade dessa legislação nova com relação às controladoras.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Isso decorre de um comportamento desenvolvido pelas empresas a partir de 1997, quando encontraram um caminho para a evasão fiscal, exatamente a não-transferência para a empresa nacional. Lembrem-se: hoje estamos em uma situação comercial ...

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Não haveria retroatividade, agora, na aplicação?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Não estou examinando o problema da retroatividade ainda, mas o conceito. Neste momento, tem-se um conceito mundial, uma situação de globalização de operações financeiras. As operações feitas pelas controladas fora do país só seriam tributadas se, e somente se, esse patrimônio viesse efetivamente para cá. Como a empresa tem uma configuração internacional, o patrimônio não vem nunca, exatamente para não se pagar o tributo; o imposto utilizado, então, fica circulando.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Ministro, precedendo essa matéria, a disponibilidade não seria elemento essencial do fato gerador?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - A disponibilidade jurídica.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Poderia haver definição mediante medida provisória? Não teríamos de estar atentos ao ditame constitucional quanto à necessidade de lei complementar?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Respondo a V. Exa. com o Código Tributário, em seu art. 43:

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

Logo, o Código estabeleceu duas situações distintas: a disponibilidade física...

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Trata-se do conceito essencial, de renda, do mínimo constitucional do seu conteúdo

J. ni
O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Exato. Veio, então, o 2º do art. 43, o qual está sendo atacado por meio de lei complementar.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Articulou-se o vício formal. O parágrafo sim, mas não a definição da disponibilidade.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Chegaremos lá. O § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional diz:

"Art. 43.

J. ni § 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."

Ou seja, o Código Tributário Nacional definiu o fato gerador do tributo como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica e atribuiu à lei infraconstitucional a definição do momento em que se configura.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - A definição da própria disponibilidade jurídica.

J. ni O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - V.Exa. me permitiria terminar?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Pois não. Pensei que Vossa Excelência quisesse o debate.

J. ni O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Mas prefiro o debate com o Presidente no Plenário e não com ele no comando dos trabalhos. Fica mais difícil.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Já disse a Vossa Excelência que, se o Regimento permitisse, passaria a

Presidência ao ministro Ilmar Galvão, para, muito satisfatoriamente, debater com Vossa Excelência no Plenário.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Estou ansioso pelo dia 4 de junho e pela volta à bancada.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Vejam o que acontece com o debate do Presidente: os assuntos mudam, inclusive, em relação ao tema em discussão.

A Lei Complementar n° 104, que agregou o § 2° ao art. 43, atribuiu à lei infraconstitucional estabelecer as condições e o momento no qual se dará a disponibilidade jurídica, o fato gerador e o momento para isso ser possível. Aqui, esse momento foi absolutamente razoável, tendo-o estabelecido a medida provisória na data do balanço. Apurado o lucro líquido, a decisão da transferência econômica do valor para o patrimônio da controlada depende de uma decisão potestativa da controladora. Ou seja, está lançado no balanço e definido que, naquele momento, na controlada, houve um lucro líquido; este só se transferirá fisicamente "para a controladora" no momento decidido pela própria, porque ela dispõe da vontade da controlada. Parece-me absolutamente razoável, pois se abandonou o modelo de 1997 porque, a partir de um determinado momento, para efeito de evasão fiscal, considerando que as empresas têm uma concepção global, mundial, de operações, elas nunca as transfeririam economicamente para a controladora, crescendo, assim, o patrimônio do complexo econômico estabelecido em termos da controladora. Evitou-se, com isso, exatamente o mecanismo de evasão fiscal, viabilizado pela disponibilidade econômica.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Mesmo sem a entrada no território nacional?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Exatamente. Estamos falando em termos de concepção global.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - A lei complementar poderia ter delegado para a lei ordinária o momento da disponibilidade jurídica, que integra o fato gerador e que poderia ocorrer em outro momento. E ainda há o problema da retroatividade.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Se antes se definia como fato gerador apenas a disponibilidade econômica...

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Não estou examinando esse problema ainda, mas o contexto. Estou no § 2º.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Há um outro *caput*, relativo à constitucionalidade formal e, conseqüentemente, à constitucionalidade da lei complementar.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - O elemento temporal diz respeito ao fato gerador. Saber o momento da disponibilidade jurídica está vinculado intimamente ao fato gerador porque ele aí ocorre.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Refiro-me ao § 2º quando diz:

"Art. 43."

§ 2º. Na hipótese de receita ou de rendimentos oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade..." - estabelecerá o quê?

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Pode a lei ordinária estabelecer o momento da disponibilidade jurídica, se este é elemento do fato gerador?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - É elemento essencial do fato gerador.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - Seria preciso definir, na lei complementar, que toda disponibilidade dar-se-ia sempre quando estivesse no balanço?

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Não. A lei complementar deveria estabelecer esse momento, e não a lei ordinária, porque aquela está delegando à esta algo que é da competência dela.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - V.Exa. está entendendo que essa disponibilidade teria de ser definida na própria lei complementar, ou seja, o Código Tributário Nacional estabelecerá a disponibilidade jurídica na data do balanço?

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Não estou fazendo afirmação. Estou apenas levantando esse problema.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - Sem a medida provisória, haveria esse fato gerador? Pelo Código Tributário Nacional, não.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Não estou, como já disse, fazendo afirmação.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE) - A tributação só ocorreu por força da medida provisória. Aí está o problema.

A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (RELATORA) - Não houve a cobrança de quando incidiu o ICM na entrada no estabelecimento?

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Mas isso foi por interpretação constitucional.

A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (RELATORA) - Sim, após a importação.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - O Ministro Moreira Alves colocou um ponto que me causa certa perplexidade e preciso examiná-lo com mais atenção.
Peço vista.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REQTE.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADVDS.: GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

REQDO.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQDO.: CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi mediado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Presentes à sessão os Senhores Ministros Moreira Alves, Sydney Sanches, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa, Nelson Jobim, Ellen Gracie e Gilmar Mendes.

Procurador-Geral da República, Dr. Geraldo Brindeiro.

Gilmar Mendes
Luiz Tomimatsu
p/ Coordenador

09/12/2004

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

V O T O

1. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E FALTA DE PERTINÊNCIA.

Acompanho a RELATORA quanto às questões de inconstitucionalidade formal - falta de relevância e urgência -, bem assim quanto à alegação de ausência de pertinência temática.

Duas palavras quanto à primeira alegação.

A MP contém 92 artigos.

Trata ela de complexa matéria tributária.

Cito alguns exemplos dessa complexidade:

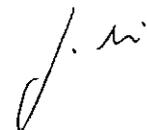
(1) redução da alíquota do PIS/PASEP, a partir de 01.02.1999 (art. 1º);

(2) modificações na base de cálculo do PIS/PASEP e do COFINS (art.2º);

(3) redução de fator de multiplicação nas vendas de óleo diesel ocorridas a partir de 01.02.1999 (art. 4º, único);

(4) instituição de adicional sobre a CSLL e redução de sua alíquota para pessoas jurídicas que menciona (art. 6º e 7º);

(5) disciplina da CSLL para certas pessoas jurídicas que tiveram, em 31.12.1998, base de cálculo negativa e valores adicionados



Há outro ponto.

A MP em exame é das anteriores à EC 32, de 11.09.2001.

Lembro que essa EC dispôs:

*Art. 2º As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda **continuam em vigor** até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional.*

A EC deu um tratamento especial às MPs. que lhe foram anteriores.

Manteve-as em vigor até ato legislativo revogatório que, pela regra especial, poderá ser uma nova MP ou, pela regra geral do processo legislativo, uma nova lei que trate da matéria.

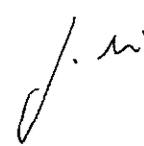
Essas MPs. anteriores, por decisão constitucional, deixaram de estar sujeitos ao regramento do art. 62, quer na sua redação de 1.988, quer na redação dada pela própria EC 32.

O texto excepcional do art. 2 da EC.32 convalidou todas as MPs anteriores, ainda não convertidas em lei quando de sua promulgação.

Tais MPs. passaram a ter *status* formal de leis, sujeitas a revogação (nova MP) ou manifestação do Congresso Nacional.

Tal manifestação do Congresso poderá ser de três maneiras:

- (a) conversão direta em lei; ou
- (b) aprovação de uma lei de conversão; ou



(c) aprovação e promulgação de uma nova lei que trate, de forma exaustiva, da mesma matéria.

O texto da EC/32 convalidou as MPs anteriores.

Retirou-as da regra de perda de eficácia pela sua não apreciação no prazo de 30 dias (regra de 1988) ou no prazo de 180 dias (regra nova).

Com a convalidação, não há como se discutir sobre os condicionantes de "urgência e relevância".

.....

2. MÉRITO.

Analiso o mérito.

A compreensão do caso impõe o exame das modificações do sistema brasileiro de tributação do IR, quer da perspectiva jurídica, quer da econômica.

2.1. O MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP).

Antes do exame dessas modificações, faz-se necessário uma rápida incursão na legislação das sociedades anônimas para precisar um método de contabilização por ela previsto.

A L. 6.404, em 1.976, introduziu o MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP).

O MEP procura expressar, nos balanços, os vínculos entre empresas de um mesmo GRUPO.



Consiste num método de avaliação dos chamados "investimentos relevantes" de uma EMPRESA - dita INVESTIDORA - em suas COLIGADAS e CONTROLADAS.

O art. 248 da L. das SAs. o disciplina⁽¹⁾.

Estas são as regras:

(a) Até 60 dias antes do balanço da INVESTIDORA, a INVESTIDA apura o seu patrimônio líquido "com base em balanço

¹ L. 6.404/76 (Lei das SAs)

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 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.

§1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

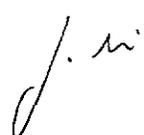
(Art. 247.....

.....

Parágrafo único. Considera-se **relevante o investimento**:

a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o **valor contábil é igual ou superior a 10%** (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia;

b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia.)



patrimonial ou balancete de verificação", não computados os valores referidos no art. 248, I;

(b) Após, aplica-se ao valor do patrimônio líquido da INVESTIDA a porcentagem de participação da INVESTIDORA no capital social daquela (art. 248, II);

(c) Do resultado apurado em *b* diminui-se o custo do investimento (art. 248, III. Obs.: a indexação desapareceu após o Plano Real);

(d) A diferença que resultar de *c* será registrada como resultado do exercício da INVESTIDORA:

(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" (CVM) (art. 248, III).

Em síntese, o MEP consiste em determinar o valor do investimento pela aplicação, ao valor do patrimônio líquido da INVESTIDA, da porcentagem de participação da INVESTIDORA no capital social da mesma.

O MEP se aplica em todos os casos de CONTROLADAS.

Quando se tratar de COLIGADA, a aplicação do MEP depende da INVESTIDORA ter

"... investimentos relevantes em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência" (L. 6.404/77, art. 248), ou seja:

(a) quando o "valor contábil [for] igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia"; ou

(b) quando, "no conjunto das sociedades coligadas e controladas, ... o valor contábil [for] igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia" (L. 6.404/77, art. 247).

Para as COMPANHIAS ABERTAS, a lei institui a obrigação de elaborar **DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS**⁽²⁾.

Inicialmente, as COMPANHIAS ABERTAS que tivessem investimentos superiores a "30% do valor de seu patrimônio líquido" em CONTROLADAS, tinham tal a obrigação.

² L. 6.404/76 (Lei das SAs):

Demonstrações Consolidadas

Art. 249. A companhia aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas nos termos do artigo 250.

Parágrafo único. A Comissão de Valores Mobiliários poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação, e:

a) determinar a inclusão de sociedades que, embora não controladas, sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia;

b) autorizar, em casos especiais, a exclusão de uma ou mais sociedades controladas.

Normas sobre Consolidação

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

§ 1º A participação dos acionistas controladores no patrimônio líquido e no lucro líquido do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração consolidada do resultado do exercício.

§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.

§ 3º O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.

§ 4º Para fins deste artigo, as sociedades controladas, cujo exercício social termine mais de 60 (sessenta) dias antes da data do encerramento do exercício da companhia, elaborarão, com observância das normas desta Lei, demonstrações financeiras extraordinárias em data compreendida nesse prazo.

Após, tal obrigação universalizou-se.

Basta que a COMPANHIA ABERTA faça qualquer investimento em COLIGADA⁽³⁾.

Tais DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS têm o objetivo de apurar a totalidade dos ativos, passivos, receitas e despesas sob o controle da INVESTIDORA⁽⁴⁾.

Assim, quando várias sociedades formam um grupo, o conhecimento da real situação econômico-financeira depende da consolidação em uma única demonstração contábil, que retifica a posição do grupo.

Se não fora assim, transferências patrimoniais internas ao grupo mascarariam a situação de uma empresa do grupo passando a ser rentável, quando, em realidade, é deficitária⁽⁵⁾.

³ L. 6.404/76 (Lei das SAs):

Art. 291.

.....

Parágrafo único. A Comissão de Valores Mobiliários poderá reduzir a porcentagem de que trata o artigo 249.

INSTRUÇÃO CVM 247, 27.03.1996:

Art. 21. Ao fim de cada exercício social, demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas por:

I - Companhia aberta que **possuir investimento em sociedades controladas**, incluindo as sociedades controladas em conjunto referidas no artigo 32 desta Instrução; e

II - Sociedade de comando de grupo de sociedades que inclua companhia aberta.

⁴ **DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS** (método):

a) Somam-se os valores dos balanços, das demonstrações do resultado e das aplicações de recursos das CONTROLADAS à contabilidade da INVESTIDORA;

d) Excluem-se dessa consolidação:

(a) as participações de uma sociedade em outra;

(b) os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

(c) os lucros não realizados (negócios entre as sociedades não concluídos).

⁵ A empresa CONTROLADORA faz venda para a CONTROLADA de um terreno, de valor contábil de R\$15.000, pelo preço de R\$50.000. Assim, a CONTROLADORA apura um lucro

MODESTO CARVALHOSA observa a gênese do MEP vis a vis às DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS:

".....

(...) passou-se a discutir outro problema: a consolidação abrange apenas as empresas controladas, ficando de fora aquelas nas quais se tem investimento em proporção tal que possa sobre elas existir a influência da investidora, sem que se atinja o seu controle.

E o resultado derivado dessas investidoras, genuínas coligadas sobre cuja administração existe influência, mas não controle, ficava, antigamente, mesmo nos balanços consolidados, sem registro, exceto nas hipóteses de efetiva distribuição ou perdas dadas como permanentes.

.....

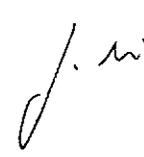
Surgiu daí a idéia de se trazer, para as demonstrações consolidadas, não os ativos e passivos dessas coligadas sobre as quais se tem influência, nem suas receitas e despesas, já que sobre eles a investidora não possui controle, mas a parte proporcional que a investidora tem sobre seus resultados líquidos (lucros ou prejuízos).

Ou seja, mediante um único ajuste no ativo, na conta de investimentos da investidora, tendo como contrapartida o seu próprio resultado, passa-se a incorporar ao patrimônio e o resultado dessa investidora sua parte proporcional no resultado da investida.

Isso provoca, em princípio, o aparecimento do mesmo resultado e patrimônio líquidos que apareceriam caso se consolidasse o balanço e o resultado da investida.

Nasceu, dessa forma, a figura da equivalência patrimonial, também conhecida na língua inglesa por 'one line consolidation', já que, ajustando-se uma única linha no balanço - a do investimento - tem-se o mesmo resultado e patrimônios líquidos que seriam obtidos com a consolidação.

adicional de R\$35.000, o que altera o seu resultado contábil e melhora a sua situação econômico-financeira.



É interessante notar que o uso da equivalência patrimonial surgiu para complementar as demonstrações financeiras consolidadas, mas, obviamente, logo a seguir, passou, em muitos países, principalmente nos de influência contábil anglo-saxã, para os balanços individuais.

Esse uso nos balanços individuais faz com que a investidora, ao reconhecer em seu balanço e em seu resultado a parte proporcional que lhe cabe no resultado líquido de suas controladas e coligadas, registre, como resultado seu, esse quinhão, no mesmo período em que as sociedades investidas os produzem em suas próprias demonstrações contábeis.

Há assim um registro concomitante do resultado da 'sociedade-filha' na 'sociedade-mãe'. Daí dizer que a investidora apropriá, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído.

....." (6)

Digo eu.

Verifica-se, assim, que o MEP consiste na alteração do valor contábil dos investimentos da COMPANHIA, conforme o aumento ou diminuição do patrimônio líquido da INVESTIDA.

Sua utilização, para fins contábeis, não é uma faculdade da empresa, mas uma imposição da lei para o melhor controle da situação societária.

O MEP nasceu da necessidade de se registrar os reflexos das operações da INVESTIDA no patrimônio da INVESTIDORA.

A idéia era criar uma forma de registro tão fiel quanto a consolidação para as empresas CONTROLADAS.

⁶ MODESTO CARVALHOSA. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. 4º volume, Tomo II, Editora Saraiva, 2003, pág. 49/50;

Dessa forma, ter-se-ia um retrato fidedigno da real situação societária da COMPANHIA.

(EXEMPLO)

Vejamos um exemplo.

Utilizo, já, hipótese de relação de uma empresa BRASILEIRA com uma companhia ESTRANGEIRA, tudo em moeda brasileira.

Suponhamos uma BRASILEIRA, titular de ativos de R\$ 2.000.000,00, e uma ESTRANGEIRA com capital de R\$ 1.000.000,00.

A BRASILEIRA integraliza capital na ESTRANGEIRA no montante de R\$ 500.000,00, passando a deter 1/3 (um terço) das ações da ESTRANGEIRA.

Com isso, o capital da ESTRANGEIRA passa a ser de R\$ 1.500.000,00.

Após um ano, a ESTRANGEIRA apura lucro de R\$ 300.000,00 elevando o valor de seu patrimônio líquido para R\$ 1.800.000,00.

Como a BRASILEIRA detém mais de 20% do capital da ESTRANGEIRA, é obrigatória a utilização do MEP.

A BRASILEIRA registra, em seus "ativos", quando da compra de ações da ESTRANGEIRA:

BRASILEIRA - ATIVOS	
Investimento na ESTRANGEIRA	500.000,00

Demais ativos	1.500.000,00
Total	2.000.000,00

Quando da apuração do lucro, a ESTRANGEIRA registra, em seus ativos:

ESTRANGEIRA - PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Capital Social	1.500.000,00
Lucro	300.000,00
Total	1.800.000,00

Como a BRASILEIRA detém um terço da ESTRANGEIRA, ela registra o seu investimento da seguinte forma:

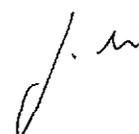
BRASILEIRA - Investimento na ESTRANGEIRA	
Investimento inicial	500.000,00
Aumento de investimento em decorrência do MEP	100.000,00 (1/3 dos 300.000,00 auferidos pela ESTRANGEIRA)
Investimento total	600.000,00

Na contabilidade da BRASILEIRA, o aumento do investimento na ESTRANGEIRA é registrado como receita de forma a compor o lucro líquido da BRASILEIRA.

Para fins societários, a partir do MEP, o lucro auferido pela ESTRANGEIRA, é automaticamente registrado no balanço societário da BRASILEIRA.

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.



Observo que a integração, por esta forma, no balanço da BRASILEIRA, dos seus lucros na ESTRANGEIRA, tem conseqüências comerciais:

(a) reflete no valor de suas ações comerciáveis em bolsa;

(b) é considerado na apuração do próprio valor da BRASILEIRA no caso de opção pela venda de seus ativos.

Lembro que o MEP data de 1.976 (Lei das SAs).

2.2. SISTEMA TRIBUTÁRIO ANTERIOR.

Esse pano de fundo, representado pelo MEP, é relevante para o deslinde da questão em exame.

Volto à questão tributária.

Lembro que o CTN dispôs, em 1966, que o IR

"Art. 43. ... tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica."

Em relação à "disponibilidade", a legislação do Imposto de Renda (IR), até 1.995⁽⁷⁾, dava tratamento diferenciado para as pessoas físicas e para as pessoas jurídicas.

A L. 7.713, de 1.988, vigente até hoje e reproduzindo sistema anterior, dispõe que

"Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do Imposto de Renda, ..., a **pessoa física** que receber de outra pessoa

⁷ A L. 9.249/95 introduziu o mesmo tratamento entre jurídicas e físicas. Passaram, ambas, a serem tributadas em bases universais.

física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País."

A sistemática de cobrança do IR da **pessoa física** sempre foi com base na **REGRA DA UNIVERSALIDADE**, ou seja,

- as rendas auferidas no BRASIL ou no exterior tinham o mesmo tratamento.

O território da fonte pagadora era irrelevante.

A situação era diversa para as **pessoas jurídicas**.

Vigia a **REGRA DA TERRITORIALIDADE**:

- tributava-se somente a renda auferida no território brasileiro.

Estava na L. 4.506/64:

Art. 63. No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no país e parte no exterior, somente integrarão o lucro operacional **os resultados produzidos no país**.

Só era tributável os resultados decorrentes de atividades no BRASIL.

Por essa técnica, os resultados das empresas **CONTROLADAS**⁽⁸⁾, **COLIGADAS**⁽⁹⁾, **FILIAIS**⁽¹⁰⁾ ou **SUCURSAIS**⁽¹¹⁾, situadas

⁸ L. 6.404/76 (Lei das S.A.):

Art. 243.

§2º Considera-se **controlada** a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

no exterior, não eram computados no lucro líquido da BRASILEIRA e, por isso, não eram considerados para fins de IR.

Com a abertura da economia brasileira, esse tratamento tributário deixou de ser consistente.

(COMPORTAMENTO DAS EMPRESAS)

Vamos à pequena resenha do comportamento das empresas.

Diante da regra tributária então vigente - TERRITORIALIDADE -, os conglomerados econômicos ou empresas com companhias no exterior passaram a redesenhar a estrutura corporativa

Código Civil:

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

⁹ **Lei 6.404/76 (Lei das SAs):**

Art. 243.

§ 1º São coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Código Civil:

Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Art. 1.100. É de simples participação a sociedade de cujo capital outra sociedade possua menos de dez por cento do capital com direito de voto.

Obs.: Para o **Código Civil**, "coligação" é gênero da qual são espécies o controle, a filiação (ou coligação) e a simples participação (Capítulo VIII, do Subtítulo II, do Título II).

¹⁰ Entende-se por filial estabelecimento dependente de outro ou da sede de outro;

¹¹ Entende-se por sucursal estabelecimento que depende de outro estabelecimento que é matriz e normalmente mantém estoques de mercadorias e tem maior liberdade administrativa que a agência;

do grupo de forma a que os lucros fossem auferidos no exterior e não no BRASIL.

Várias empresas passaram a registrar, nos balanços anuais de SUCURSAIS, CONTROLADAS ou COLIGADAS, sediadas no exterior, rendimentos que, ao fim e ao cabo, haviam sido apurados no BRASIL.

Paralelamente, lançavam lucros auferidos no BRASIL desproporcionalmente menores ao valor do patrimônio aqui instalado.

Passou a ser comum o seguinte:

(a) as empresas concentravam suas atividades em COLIGADAS ou CONTROLADAS sediadas em países que não tributavam tais lucros ou os tributavam em valor reduzido - paraísos fiscais ou *tax havens*, e/ou

(b) as empresas subfaturavam as exportações e superfaturavam as importações de bens ou serviços:

- com o subfaturamento das suas exportações, a BRASILEIRA reduzia o seu rendimento;

- com o superfaturamento das importações, o grupo aumentava a despesa da BRASILEIRA - pagava mais - aumentando, por isso mesmo, o rendimento da ESTRANGEIRA, que não era tributado no BRASIL.

O reflexo na rentabilidade e no IR da BRASILEIRA era evidente:

- gastava mais com as importações;

- ganhava menos com as exportações.

Tínhamos, ainda, outra "engenharia".

Passou a ser comum o uso do **contrato de mútuo** (empréstimo de dinheiro).

A BRASILEIRA constituía-se, pela via do *mútuo*, em devedora da sua COLIGADA ou CONTROLADA no exterior.

O valor recebido pela BRASILEIRA era lançado, em seu balanço contábil, como débito, reduzindo, assim, a base de incidência do IR.

Situações de elisão fiscal, como essa, eram corriqueiras.

2.3. SISTEMA DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

(1) O MODELO.

A legislação brasileira reagiu.

A L. 9.249, 26.12.1995, introduziu a TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS - TBU.

Examino esse modelo.

A TBU (*worldwide income taxation*) é regime tributário adotado por diversos países que abriram sua economia ao comércio internacional.

Tal modelo busca se opor ao que ALBERTO XAVIER chama de *ELISÃO FISCAL OBJETIVA*.

Leio XAVIER:



".....

A elisão fiscal objetiva pode distinguir-se em várias espécies, ...:

dividir rendimento, distribuindo-o entre territórios fiscais distintos;

acumular o rendimento em território fiscalmente mais favorável;

transferir o rendimento de um para outro ordenamento menos oneroso.

....." (12)

Os países, diante dessa realidade, passaram experimentar diversas MEDIDAS ANTIELISIVAS.

Privilegiaram a REGRA DA UNIVERSALIDADE ou de BASES UNIVERSAIS.

Leio HELENO TÔRRES:

".....

A tendência contemporânea dos estados, principalmente daqueles que são considerados exportadores de capital, é a de assumir o princípio da universalidade, ante:

i) a constante e crescente movimentação de capitais no mercado mundial,

ii) a necessária progressividade dos impostos incidentes sobre as categorias reedituais, e, principalmente,

iii) o controle dos casos de elusão e evasão fiscal internacional, proporcionados pelos benefícios

¹² ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do BRASIL*, pág. 294 . 5ª ed. RJ, Forense, 2002;

fiscais promovidos pelos 'paraísos fiscais' (cada vez mais freqüentes).

....." (13)

Assim, a TBU encontra motivação em fatores como:

a) fazer frente à crescente velocidade de movimentação de capitais entre os países e a rápida dinâmica de reestruturação de grupos ou corporações empresariais;

b) necessidade de se criar sistemas de fiscalização tributária mais eficientes de forma a resolver o problema de elisão ou evasão fiscal; e

c) necessidade de combater a concorrência predatória e nociva entre regimes tributários nacionais, especialmente frente aos países de tributação reduzida ou paraísos fiscais⁽¹⁴⁾.

Essa sistemática, além do mais, se constitui em uma política fiscal relevante.

Dá tratamento tributário isonômico entre empresas que percebem lucros somente no país e aquelas que auferem, também, rendimentos no exterior.

¹³ HELENO TORRES. *Direito tributário internacional - Planejamento tributário e operações transnacionais*. Pág. 122, 2ª edição. SP., RT, 2001.

¹⁴ Os chamados "Paraísos Fiscais" ou de tributação favorecida são listados pela IN n° 188, de 6 de agosto de 2002: Andorra, Anguilla, Antígua e Babuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Comunidade das Bahamas, Bahrein, Barbados, Belize, Ilhas Bermudas, Campione D'Italia, Ilhas do Canal (Anderney, Guernsey, Jersey e Sark), Ilhas Cayman, Chipre, Cingapura, Ilhas Cook, República da Costa Rica, Djibouti, Dominica, Emirados Árabes Unidos, Gibraltar, Granada, Hong Kong, Lebuán, Líbano, Libéria, Liechtenstein, Luxemburgo (no que respeita às sociedades holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929), Macau, Ilha da Madeira, Maldivas, Malta, Ilha de Man, Ilhas Marshall, Ilhas Maurício, Mônaco, Ilhas Montserrat, Nauru, Ilha Niue, Sultanato de Omã, Panamá, Federação de São Cristóvão e Nevis, Samoa Americana, Samoa Ocidental, San Marino, São Vicente e Granadinas, Santa Lúcia, Seychelles, Tonga, Ilhas Turks e Caicos, Vanuatu, Ilhas Virgens Americanas e Ilhas Virgens Britânicas.

Tudo porque, antes da TBU, as primeiras - com lucros somente no BRASIL -, tinham todos os seus rendimentos considerados para fins de tributação.

Já as segundas - que percebiam rendimentos no exterior -, não.

Por fim, a TBU preserva, ainda, tratamento igualitário entre contribuintes pessoas físicas e contribuintes pessoas jurídicas.

Essas são as principais razões que explicam a rápida adoção da REGRA DA UNIVERSALIDADE em praticamente todos os sistemas tributários maduros no mundo.

(2) DIREITO COMPARADO.

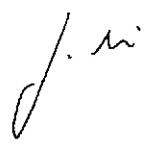
Faço uma resenha no direito comparado.

(2.1) ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

A primeira providência para a adoção do regime deu-se nos ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA (USA).

Em 1.962, a REFORMA KENNEDY aprovou a chamada LEGISLAÇÃO DE CONTROLE DE SOCIEDADES ESTRANGEIRAS (CONTROLLED FOREIGN CORPORATIONS - CFC LEGISLATION).

Ela consiste, em linhas gerais, na imputação, aos sócios ou acionistas residentes nos USA, dos lucros auferidos pela



sociedade constituída e localizada em país estrangeiro, quando, neste, a tributação seja favorecida.

Informa ALBERTO XAVIER⁽¹⁵⁾ que, de forma seminal, os USA, em 1934, tinham iniciado a tributar as chamadas *FOREIGN PERSONAL HOLDING COMPANIES*.

O *INTERNAL REVENUE CODE*⁽¹⁶⁾, após a Reforma de 1.962, em algumas regras, tratava do IR devido por rendas auferidas quer nos USA, quer no exterior⁽¹⁷⁾.

Tinha o *CODE* disposições referentes à renda auferida por sócios advinda das chamadas *CONTROLLED FOREIGN CORPORATION*.

Referia-se às empresas situadas no exterior cujo controle era detido por americanos ou empresas americanas ⁽¹⁸⁾.

O *CODE* definiu o que considerava renda para fins de sua aplicação⁽¹⁹⁾.

Disposições do *CODE* prevêem, expressamente, a possibilidade de considerar lucros auferidos pelas empresas

¹⁵ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do BRASIL*, pág. 295/296 . 5ª ed. RJ, Forense, 2002;

¹⁶ Título 26 do Código da Legislação Federal Americana (*United States Code*) que trata da tributação;

¹⁷ *Internal Revenue Code* (Título 26), Sub-título A, Capítulo 1, sub-capítulo N (*Tax Based On Income From Sources Within Or Without The United States*);

¹⁸ *Internal Revenue Code* (Título 26), Sub-título A, Capítulo 1, Sub-capítulo N, Parte III, Sub-parte F;

¹⁹ Seção 951 da Sub-parte F;

ESTRANGEIRAS, ainda não distribuídos aos sócios americanos, como integrantes da soma total da renda a ser tributada ⁽²⁰⁾.

Assim dispõe, em tradução livre:

"(a) Montante incluído:

(1) *Em geral*

Se uma empresa estrangeira é uma empresa estrangeira controlada ..., todas as pessoas que são cotistas americanos (...) dessa empresa e que detenham (...) ações ... no último dia desse ano fiscal ... deverão incluir em sua renda bruta,:

A soma

(i) a sua participação pro rata (...) da renda da empresa de acordo com a subparte F para tal ano;

.....

(2) Participação pro rata da renda da Subparte F

.....:

(A) que seria distribuída com respeito às ações as quais o cotista detém (..) na empresa se, no último dia do ano fiscal ..., fosse distribuído pro rata para os cotistas o montante (i) que possui a mesma relação com sua renda da subparte F para o ano fiscal, assim como (ii) a parte desse ano no qual a empresa foi empresa estrangeira controlada transposto para todo o ano, proporcionalmente.

..... ⁽²¹⁾

²⁰ Seção 951, (a), (1), (A), (i) e (a), (2), (A);

²¹ (a) Amounts included

(1) In general

If a foreign corporation is a controlled foreign corporation for an uninterrupted period of 30 days or more during any taxable year, every person who is a United States shareholder (as defined in subsection (b)) of such corporation and who owns (within the meaning of section 958(a)) stock in such corporation on the last day, in such year, on which such corporation is a controlled foreign corporation shall include in his gross income, for his taxable year in which or with which such taxable year of the corporation ends -

(A) the sum of -

(i) his pro rata share (determined under paragraph (2)) of the corporation's subpart F income for such year,

Portanto, desde a década de 60, os USA não só se utilizam da cobrança universal de renda das pessoas jurídicas como, em alguns casos, as considera tributáveis antes mesmo de uma distribuição formal dos lucros.

Isso se explica, porque a economia norte-americana se incluiu, desde cedo, na categoria de país exportador de capitais.

Sobre isso, volto a ALBERTO XAVIER:

"....."

Foi a reforma KENNEDY de 1962 que levou mais longe, em matéria tributária, a doutrina do 'PIERCING THE VEIL OF THE CORPORATE ENTITY'. As disposições (designadas Sub-part F do Internal Revenue Code) visam, na verdade, combater a forma de elisão fiscal decorrente da utilização de dois tipos de sociedades:

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 indiretamente, por cinco pessoas físicas sujeitas ao imposto de renda norte-americano; e

.....
(2) Pro rata share of subpart F income

The pro rata share referred to in paragraph (1) (A) (i) in the case of any United States shareholder is the amount -

(A) which would have been distributed with respect to the stock which such shareholder owns (within the meaning of section 958(a)) in such corporation if on the last day, in its taxable year, on which the corporation is a controlled foreign corporation it had distributed pro rata to its shareholders an amount (i) which bears the same ratio to its subpart F income for the taxable year, as (ii) the part of such year during which the corporation is a controlled foreign corporation bears to the entire year, reduced by

..... (Internal Revenue Code, Seção 951)

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.

....."

E conclui XAVIER:

".....

Em ambos os casos se verifica o **afastamento da regra do diferimento do imposto** (tax deferral) incidente sobre as rendas obtidas no exterior por subsidiárias de sociedades norte-americanas, regra segundo a qual tais rendas só serão tributadas, junto dos acionistas, quando os lucros lhes forem efetivamente distribuídos sob a forma de dividendos. Ora, nos casos acima referidos, os acionistas poderão ser tributados independentemente da distribuição do lucro, ...

....." ⁽²²⁾

Tais medidas de controle de sociedades estrangeiras se alastraram.

(2.2) PORTUGAL

PORTUGAL, por exemplo, adotou sistema semelhante em 1995 (Decreto-Lei nº 37, 14.02.1995).

Leio na Exposição de Motivos desse DL:

".....

..., tomam-se duas medidas antiabuso com vista a contrariar a deslocalização de rendimentos para territórios que lhes assegurem um regime fiscal privilegiado. ...

²² ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do BRASIL*, pág. 197, 5ª ed. RJ, Forense, 2002;

A outra medida visa contrariar a acumulação, por residentes, de resultados em sociedades por eles controladas, situadas em território que lhes concede um regime fiscal privilegiado, e decorre directamente do princípio da tributação numa base ilimitada dos rendimentos obtidos por residentes. Consiste, assim, dado o carácter presumidamente instrumental da sociedade controlada, num simples regime de antecipação da consideração para efeitos de tributação em Portugal dos lucros que cabem à participação do sócio residente. Isso traduz-se na imputação a este, independentemente de distribuição, da parte do lucro - após impostos - que lhe cabe, tendo em conta o capital social detido, mas com aplicação de um regime semelhante ao dos lucros distribuídos.

....." ⁽²³⁾

Leio o texto introduzido pelo referido Decreto-Lei:

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%.

(2.3) ESPANHA

A ESPANHA adotou regime de combate à concorrência dos "paraísos fiscais", com base no instituto da "transparência fiscal internacional" (L. 43, 27.12.1995 - L. do Imposto sobre Sociedades).

Para a legislação espanhola, constará do valor de rendimentos tributável da empresa nacional o montante da renda

²³ http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/_sgt/frlegis;

auferida por sua CONTROLADA no exterior na proporção de participação da empresa espanhola.

Está na L. 43/95, em tradução livre:

"Art. 121. Inclusão na base tributável de determinadas rendas positivas obtidas por entidades não-residentes.

1. As entidades sujeitas por obrigação pessoal de contribuir incluirão em suas bases tributáveis a renda positiva obtida por uma entidade não-residente em território espanhol, enquanto essa renda pertencer a alguma das classes previstas no apartado 2 e se cumprirão as circunstâncias seguintes:

.....

b. a participação que tenha as entidades vinculadas não-residentes em território espanhol se computará pelo aporte da **participação indireta** que se determine nas pessoas ou entidades vinculadas residentes em território espanhol.

c. o aporte da renda positiva a incluir se determinará na proporção da participação nos resultados e, em seu defeito, na proporção da **participação no capital**, os fundos próprios ou os direitos de voto.

.....

12. Quando a entidade controlada reside em um país ou território qualificado como paraíso fiscal se presumirá que:

a. Se cumpra a circunstância prevista na letra b do apartado 1.

.....

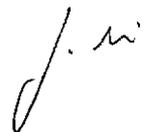
As presunções contidas nas letras anteriores admitirão prova em contrário.⁽²⁴⁾"

²⁴ L. 43/95:

Artículo 121. Inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

1. Las entidades sujetas por obligación personal de contribuir incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2 y se cumplieren las circunstancias siguientes:

.....



(2.4) FRANÇA

A FRANÇA adotou medida similar desde 1980, com alteração do *CODE GENERAL DES IMPOTS* (CGI).

Eis a regra, em tradução livre:

Art. 209-B.

I. Quando uma empresa responsável pelo imposto de sociedades detém direta ou indiretamente 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.⁽²⁵⁾

(2.5) ALEMANHA

b. La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes en territorio español se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.

12. Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal se presumirá que:

a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.;

Las presunciones contenidas en las letras anteriores admitirán prueba en contrario."

(http://www2.madrid.org/volu_pub/menu1/legislacion/leyes/143-1995_t8.html)

²⁵ CGI, Seção III:

Art. 209 B: I. Lorsqu'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement 25 % au moins des actions ou parts d'une société établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens mentionné à l'article 238 A, cette entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de la société étrangère dans la proportion des droits sociaux qu'elle y détient. (<http://www.legifrance.gouv.fr/WAspad/RechercheSimplePartieCode?commun=CGI MPO&code=CGIMPO00.rcv>)

A ALEMANHA também incorporou regras anti-elisivas desde a promulgação de sua LEI DE TRIBUTAÇÃO NO EXTERIOR (08.09.1972 - *Außensteuergesetz*), em tradução livre:

§ 14. Se uma sociedade estrangeira é, sozinha ou junta 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 seria submetida a baixa tributação e distribuída de acordo com a participação no capital nominal da *Untergesellschaft*, é adicionada, desde que não se prove que essa renda da *Untergesellschaft* está fora das atividades indicadas no §8º, inciso 1 até 7 ou advenham de produtos obtidos pela própria empresa ou se trata de renda no sentido do § 8, inciso 8 e 9 ou ainda que essa renda de atividades venha daquelas atividades próprias da empresa estrangeiras previstas no § 8, inciso 1, número 1 a 6.⁽²⁶⁾

(2.6) OCDE

Medidas dessa natureza são adotadas, hoje, em 14 países-membros da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - *Organization for Economic Cooperation and Development*²⁷).

²⁶ § 14 (1) *AstG*:

Ist eine ausländische Gesellschaft allein oder zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 7 an einer anderen ausländischen Gesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt, so sind für die Anwendung der §§ 7 bis 12 die Einkünfte der Untergesellschaft, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen haben, der ausländischen Gesellschaft zu dem Teil, der auf ihre Beteiligung am Nennkapital der Untergesellschaft entfällt, zuzurechnen, soweit nicht nachgewiesen wird, dass die Untergesellschaft diese Einkünfte aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 fallenden Tätigkeiten oder Gegenständen erzielt hat oder es sich um Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 8 und 9 handelt oder dass diese Einkünfte aus Tätigkeiten stammen, die einer unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 fallenden eigenen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft dienen. (<http://www.kanzlei-doechner.de/webdoc60.htm>)

²⁷ Os países são os Estados Unidos (*Internal Revenue Code*, 1962), a Alemanha (*Aussensteuergesetz*, 1972), o Canadá (*Foreign Accrual Property Income*, 1972), o Japão (*Special Taxation Measures Law*, 1978), a França (novo art. 209 B do *CGI*, 1980), o Reino Unido (*Finance Act*, 1984), Portugal (Decreto-lei n° 37/95, de 14.02), Espanha (Lei n° 43/95) e outros países como Austrália (1990), Nova Zelândia (1988), Noruega (1992), Dinamarca (1995), Finlândia (1995), e Suécia (1990). Fonte: ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do BRASIL*, pag. 297 e s. e 351. 5ª ed. RJ, Forense, 2002; GIUSEPPE MARINO, I "Paradisi fiscali": Problematiche e prospettive. In: *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, pag.

(3) CONSIDERAÇÕES.

Examino essa modalidade de tributação.

Antes, observo que os países referidos, quanto à adoção da tributação independentemente da efetiva distribuição, não se restringem à hipótese de CONTROLE, pois alcançam a mera COLIGAÇÃO (a partir de 10% - USA - chegando a 25% - FRANÇA e PORTUGAL - do capital social, o que não representa controle da companhia).

A TRIBUTAÇÃO da pessoa jurídica EM BASES UNIVERSAIS (TBU) tem dois objetivos:

(a) dar tratamento fiscal igualitário entre pessoas físicas e pessoas jurídicas;

(b) dar combate ao comportamento elisivo das empresas.

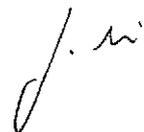
O BRASIL, ao adotar a nova sistemática tributária, alinhou-se ao conjunto de países que tem suas legislações pautadas na transparência e na modernidade, observando-se, sempre, comportamentos empresariais.

Vejamos, novamente, ALBERTO XAVIER:

"....."

Na verdade, sendo a personalidade jurídica uma criação do direito, um simples instrumento de prossecução

574, CEDAM, 1999; VICTOR UCKMAR, La evasion fiscal internacional In: Revista de direito tributário, ano IV, julho/dezembro de 1980, nº13/14, pág. 23, Editora Revista dos Tribunais;



coletiva dos interesses dos sócios, como agudamente o revelou ASCARELLI, tal criação só deve ser consagrada e respeitada na medida em que ela não se revelar, em si mesma, anti-jurídica. E sendo a personalidade jurídica realidade meramente instrumental, não repugna que ela seja considerada para certos fins e desconsiderada para outro ou outros.
....."(28)

Observo que, por se tratar de legislação que visa enfrentar o problema da elisão fiscal e da concorrência com paraísos fiscais, é necessário dar aplicação criteriosa à idéia da universalidade e à idéia de transparência da empresa estrangeira.

Nesse sentido, alguns países desenvolveram formas de equacionar o problema.

Passaram a aplicar tal legislação em duas hipóteses:

- às rendas auferidas em paraísos fiscais; e
- às rendas auferidas no exterior advinda de atividade não produtiva.

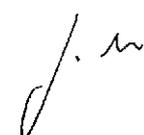
2.4. SISTEMA BRASILEIRO ATUAL.

Vou à legislação brasileira.

Antes advirto que nossa legislação - como veremos adiante - adotou uma terceira fórmula.

Adianto que, no BRASIL, a tributação da renda auferida no exterior é compensada pelo valor pago, a título de IR, no exterior, incidentes sobre esses mesmos rendimentos.

²⁸ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do BRASIL*, pág. 300, 5ª ed. RJ, Forense, 2002;



Há compensação.

(1) L. 9.249/95.

A partir de 1.995, o BRASIL se alinha ao regime adotado na maior parte dos países.

Inicia-se a correção do sistema anterior para prevenir práticas de elisão fiscal.

Buscou-se enfrentar a técnica das empresas de produzirem rearranjos societários e contratuais de forma a fugir da incidência do IR.

Promulgou-se a L. 9.249, de 1995.

Adotou-se o **SISTEMA DE BASES UNIVERSAIS**.

Sintetizo as regras do seu art. 25.

A metodologia empregada pelo legislador, nesse primeiro regramento da tributação universal, foi a separação dessas regras, em dois grupos, considerada a fonte dos lucros no exterior:

(1) Lucros auferidos diretamente pela BRASILEIRA (\$1^{o29}):

²⁹ 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;

(a) rendimentos e ganhos de capital serão computados na apuração do lucro líquido da BRASILEIRA (art. 25, § 1º, caput); e

(b) tais valores serão convertidos em Reais na data da contabilização no BRASIL (art. 25, § 1º, I).

2) Lucros de FILIAIS, SUCURSAIS, CONTROLADAS e COLIGADAS (art. 25, §§ 2º e 3º³⁰):

(a) serão computados na apuração do lucro real da BRASILEIRA, sendo que as três primeiras - FILIAIS, SUCURSAIS

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;

³⁰ Lei 9.249/95:

Art. 25.

§ 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.

e CONTROLADAS - apurarão os lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação BRASILEIRA (art. 25, §§ 2º e 3º, *caput*);

(b) os lucros apurados pelas FILIAIS, SUCURSAIS e CONTROLADAS e os realizados pela COLIGADA serão adicionados ao lucro líquido da BRASILEIRA (matriz ou acionária; art. 25, § 2º, II); e

(c) o valor do lucro a ser adicionado será determinado com base na proporção da participação acionária da BRASILEIRA na ESTRANGEIRA (art. 25, § 2º, II e § 3º, I).

O texto legislativo, além de determinar que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior seriam computados no lucro real da BRASILEIRA, estabeleceu também regras acerca de como esses recursos seriam contabilizados.

A nova legislação trouxe diversos dispositivos acerca do *modus operandi* da contabilização dos lucros auferidos no exterior.

No entanto, essa L. 9.249/95 não dispunha de regra sobre o momento em que tais recursos seriam considerados *disponibilizados*.

(2) INSTRUÇÃO NORMATIVA 38/96 (SRF).

Foi regulamentação da Secretaria de Receita Federal (SRF) que dispôs sobre o assunto.

Foi a INSTRUÇÃO NORMATIVA 38, de 27.06.1996.

Sintetizo suas regras:

(1) Lucros auferidos diretamente pela BRASILEIRA:

(a) continua a mesma regra do registro na apuração do lucro líquido da BRASILEIRA (convertidos em

Reais na data da contabilização) - Art. 25, § 1º, da Lei 9249/95;

(2) Lucros de **FILIAIS, SUCURSAIS, CONTROLADAS e COLIGADAS ESTRANGEIRAS**³¹ :

(a) serão somados ao lucro líquido da BRASILEIRA (art. 2º, caput); e

(b) serão considerados disponibilizados quando **pagos** ou **creditados** à BRASILEIRA (art. 2º, § 2º, I e II³²).

A regulamentação considera:

Lucro creditado: quando ocorre a transferência do registro de valor para qualquer conta representativa de passível exigível da FILIAL ou SUCURSAL;

Lucro pago quando ocorre:

³¹ **IN 38/96 (SRF) :**

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas **serão adicionados ao lucro líquido** do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

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

³² **IN 38/96 (SRF) :**

Art. 2º.

.....

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

I - **creditado** o lucro, **quando ocorrer a transferência do registro** de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da filial, sucursal, CONTROLADA ou COLIGADA, domiciliada no exterior;

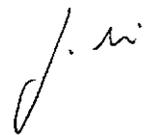
II - **pago** o lucro, quando ocorrer:

a) **o crédito do valor em conta bancária** em favor da matriz, controladora ou COLIGADA, domiciliada no BRASIL;

b) **a entrega, a qualquer título, a representante** da beneficiária;

c) **a remessa, em favor da beneficiária**, para o BRASIL ou para qualquer outra praça;

d) **o emprego do valor, em favor da beneficiária**, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, CONTROLADA ou COLIGADA, domiciliada no exterior.



Crédito do valor em conta bancária em favor da matriz;

Entrega a representante da beneficiária;

Remessa, em favor da beneficiária, para o BRASIL ou outra praça; e

Emprego do valor, em favor da beneficiária, inclusive no aumento de capital da FILIAL ou SUCURSAL ESTRANGEIRA.

Em síntese, para a IN, a disponibilização dos lucros ocorreria quando fossem pagos ou creditados à BRASILEIRA (art. 2º, § 1º).

O tratamento então dado levou em conta o fluxo da renda, ou seja, a **DISPONIBILIDADE FINANCEIRA** dos lucros e rendimentos.

Era o **REGIME DE CAIXA**.

(3) MP 1602/97 E L. 9532/97.

Em 1.997, a MP 1.602 (14.11) incorporou as regras da IN.

Houve **alteração relevante** quanto às FILIAIS e as SUCURSAIS ESTRANGEIRAS.

Manteve-se o mesmo tratamento dado às COLIGADAS e CONTROLADAS⁽³³⁾.

³³ MP 1.602/97:
IMPOSTO SOBRE A RENDA
Lucros Auferidos no Exterior

No que diz com as **FILIAIS e SUCURSAIS**, a nova legislação fixou o momento da disponibilização para a BRASILEIRA:

- a "**data do balanço** [da FILIAL ou SUCURSAL] no qual tiverem sido apurados".

A disponibilização de renda, pelas FILIAIS e SUCURSAIS, passou a ser a data do balanço, independente de remessa de valores.

Abandonou-se a chamada **DISPONIBILIZAÇÃO FINANCEIRA (REGIME DE CAIXA)** para adotar-se a **DISPONIBILIZAÇÃO ECONÔMICA**.

Introduziu-se o **REGIME DE COMPETÊNCIA**.

Já as COLIGADAS e CONTROLADAS continuariam com as hipóteses de pagamento e crédito para a caracterização da disponibilidade.

Art. 1^o 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.

§ 1^o 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.

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

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da CONTROLADA ou COLIGADA domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da 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.

Manteve-se, para esta, a DISPONIBILIZAÇÃO FINANCEIRA (REGIME DE CAIXA).

A MP foi convertida, sem alteração, na L. 9.532, de 10.12.1997.

(4) MP 1.924/99.

A fórmula de 1995/1997, de transição para a TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS (TBU), não impediu a elisão.

Os lucros auferidos fora do país continuaram a não ser tributados.

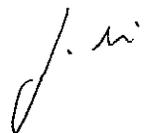
Diante da legislação de então, as empresas otimizaram e reinventaram relações contratuais entre BRASILEIRA e ESTRANGEIRA.

Veja-se, por exemplo, o uso do CONTRATO DE MÚTUO, já referido.

A ESTRANGEIRA, a título de empréstimo, transferia recursos à BRASILEIRA.

O montante emprestado era contabilizado, pela BRASILEIRA, como um débito atual para quitação futura.

Como tal esse montante seria abatido do lucro apurado no balanço.



Com isso, reduzia-se a base de cálculo sobre qual incidia a alíquota do IR, com a evidente redução do valor devido pela BRASILEIRA.

O CONTRATO DE MÚTUO passou, ao fim e ao cabo, a servir de instrumento para remessa de lucros da ESTRANGEIRA para BRASILEIRA, impedindo a tributação no BRASIL.

Essa relação contratual de mútuo não era abrangida pelas hipóteses de disponibilização da L. 9.532/97⁽³⁴⁾.

A fórmula do MÚTUO evitava, especificamente, a incidência da regra do art. 1º, §2º, b, 3:

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

.....

³⁴ Lei 9.532/97:

Art. 1º

§ 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 a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da CONTROLADA ou COLIGADA domiciliada no exterior;

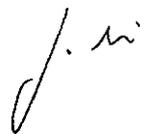
b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da 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.



b) pago o lucro, quando ocorrer:

.....

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o BRASIL ou para qualquer outra praça;

A prática do mútuo mostrava "curiosa" coincidência.

Grande parte das BRASILEIRAS só contratava empréstimo com a ESTRANGEIRA, quando havia, em balanço desta, lucros que não eram distribuídos (!).

Outra fórmula consistia na contratação de **ADIANTEAMENTO DE RECURSOS POR CONTA DE VENDA FUTURA**.

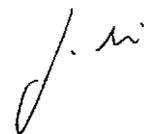
A ESTRANGEIRA contratava com a BRASILEIRA a compra de bens ou serviços futuros e adiantava, para a BRASILEIRA, parcial ou totalmente, o preço.

A BRASILEIRA e a ESTRANGEIRA registravam, nos seus livros, o valor respectivo como decorrente de negócio dependente de liquidação ou fechamento.

No mais das vezes, o prazo de remessa do bem ou da prestação do serviço era posterior ao ciclo de produção desse bem na BRASILEIRA ou da necessidade do serviço na ESTRANGEIRA.

Diante dessas práticas, a legislação movimentou-se.

Para enfrentá-las, editou-se a MP 1.924, de 07.10.1999.



Fixou ela duas novas hipóteses de disponibilidade dos lucros auferidos no exterior³⁵):

(1) OPERAÇÕES DE MÚTUO, quando a ESTRANGEIRA "possuir lucros ou reservas de lucros":

será considerado disponibilizado o valor mutuado, "limitado ao montante dos lucros ... passíveis de distribuição, proporcional à participação societária" da BRASILEIRA (L. 9.532/97, art. 1º, §6º, acrescentado pela MP 1.924/97);

(2) ADIANTAMENTO DE RECURSOS "efetuado pela ESTRANGEIRA, por conta de venda futura, cuja liquidação pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao

³⁵ MP 1.924/97:

Art. 3º O art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 1º

§1º

.....

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, COLIGADA ou CONTROLADA, possuir lucros ou reservas de lucros;

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela COLIGADA ou CONTROLADA, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

.....

§3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, pagos ou creditados, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas:

I - COLIGADAS ou CONTROLADAS, domiciliadas no exterior, quando estas forem as beneficiárias do pagamento ou crédito;

II - CONTROLADAS, domiciliadas no exterior, independente do beneficiário.

.....

§ 6º Nas hipóteses das alíneas "c" e "d" do §1º o valor considerado disponibilizado será o mutuado ou adiantado, limitado ao montante dos lucros e reservas de lucros passíveis de distribuição, proporcional à participação societária da empresa no País na data da disponibilização.

§7º Considerar-se-á disponibilizado o lucro:

a) na hipótese da alínea "c" do § 1º:

1. na data da contratação da operação, relativamente a lucros já apurados pela CONTROLADA ou COLIGADA;

2. na data da apuração do lucro, na COLIGADA ou CONTROLADA, relativamente a operações de mútuo anteriormente contratadas;

b) na hipótese da alínea "d" do § 1º, em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenha sido encerrado o ciclo de produção sem que haja ocorrido a liquidação." (NR) "

ciclo de produção do bem ou serviço" (L. 9.532/97, art. 1º, §1, d, com a redação da MP 1.924/97):

será considerado disponibilizado o valor adiantado, "limitado ao montante dos lucros ... passíveis de distribuição, proporcional à participação societária" da BRASILEIRA (L. 9.532/97, art. 1º, §6º, acrescentado pela MP 1.924/97).

Observe-se que nessas duas novas hipóteses o valor considerado disponibilizado limitava-se "ao montante dos lucros ... passíveis de distribuição, proporcional à participação societária" da BRASILEIRA.

Não se ia além do valor não distribuído.

Por outro lado, a nova legislação vetou expressamente a possibilidade de compensação ou dedução desses valores (valor do mútuo ou valor do adiantamento) na apuração da base de cálculo do IRPJ³⁶).

A legislação teve endereço certo:

- atacar a elisão fiscal.

Reitero que a lei limitou sua incidência:

³⁶ L. 9.532/95 (redação da MP 1.924/99):

Art. 1º.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, pagos ou creditados, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas:

I - COLIGADAS ou CONTROLADAS, domiciliadas no exterior, quando estas forem as beneficiárias do pagamento ou crédito;

II - CONTROLADAS, domiciliadas no exterior, independente do beneficiário.

(a) ao de **contrato de mútuo**, quando a ESTRANGEIRA tivesse lucros a serem distribuídos; e,

(b) aos **adiantamentos de venda futura**, quando o prazo de liquidação fosse superior ao ciclo produtivo.

Além do mais, tais recursos eram limitados proporcionalmente à participação da BRASILEIRA⁽³⁷⁾.

Essa disciplina adicional foi mantida em todas as reedições da MP⁽³⁸⁾ como na sua conversão (L. 9.959, 27.01.2000).

O regramento que resultou da L. 9.959/00, alterando o regime da L. 9532/97, deu combate direto a essas duas formas até então usuais das empresas burlarem o Fisco.

Todavia, a alteração não atingiu outras hipóteses contratuais ou societárias, produzidas pela criatividade empresarial.

No caso do *MÚTUO*, a alteração foi contornada por meio da criação de empresas intermediárias em paraísos fiscais.

O empréstimo de dinheiro ou a remessa de valores passou a ser feito por essas ESTRANGEIRAS, sediadas em paraísos fiscais.

A vantagem desse rearranjo societário decorria das normas de sigilo vigentes em tais paraísos fiscais.

³⁷ L. 9.532/97, Art. 1º, §6º, acrescido pelo art. 3º da MP 1924/99.

³⁸ MP 1924-1, 04.11.1999; MP 1932-2, 01.12.1999; MP 2005-3, 14.12.1999; MP 2013-4, 30.12.1999.

Era impossível a identificação dos controladores da ESTRANGEIRA, o que impedia a aplicação das regras então vigentes.

(5) LEI COMPLEMENTAR 104/01.

A criatividade das empresas, a flexibilidade da legislação comercial e as brechas existentes na legislação tributária continuavam a permitir a elisão.

Com objetivo de impedir novos comportamentos elisivos, alterou-se, novamente, regime de TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS (TBU).

O CTN, de 1966, dispunha:

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

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

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

A LC 104, de 10.01.2001, introduziu parágrafos a esse art.

43.

Teve o objetivo de aprimorar o REGIME DE TRIBUTAÇÃO UNIVERSAL de empresa sediadas no exterior - as ESTRANGEIRAS.

Eis os textos:

"Art. 43

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

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

.....”

(Este parágrafo segundo é atacado nesta ADIN.)

(6) MP 2158/01.

A seguir, adveio a MP 2.158-34, de 27.07.2001.

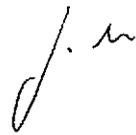
Ela estabeleceu as condições e o momento da disponibilidade:

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

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

(Esses são os dois outros dispositivos atacados.)

Tal redação se mantém na MP 2.158-35, 24.08.2001 (em vigor em decorrência da EC 32/2001).



Na verdade, essa forma de tratar a questão não era desconhecida.

Desde de novembro 1.997, os lucros auferidos pelas FILIAIS e SUCURSAIS ESTRANGEIRAS eram considerados *disponibilizados* na data de seus respectivos balanços³⁹).

A MP 2.158-34/35 estendeu esse tratamento para as CONTROLADAS e COLIGADAS.

Tais regras foram produto da tensão entre o Fisco e as práticas empresariais, decorrentes estas da progressiva internacionalização do mercado.

Diante da variedade de condutas dos grupos empresariais, entendeu-se ser necessária a identificação de um momento - estável e objetivo - para a disponibilização da renda:

- data do balanço no qual [os lucros] tiverem sido apurados.

Esse momento - a data do balanço - já era adotado, desde 1.976, na legislação societária, para a apuração do lucros das companhias sujeitas aos MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP).

Se não fora assim, as ESTRANGEIRAS evitariam remeter os lucros e, por meio de reagrupamento societário ou contratual, deixariam de pagar o tributo.

Manter-se-ia tudo como antes.

³⁹ MP 1.602, 14.11.1997, convertida na L. 9.532, 10.12.1997, art. 1º, §1º, a.

O balanço da ESTRANGEIRA, como momento da disponibilização, impede que a tributação fique sob o alvedrio discricionário das empresas.

O juízo da fiscalização passou a ter critério objetivo:

- a data do balanço da ESTRANGEIRA.

Esse critério legal, por outro lado, passou a inviabilizar comportamentos tendentes à burla do Fisco.

O novo regime, por outro lado, enfrentou a questão da transição, que examinarei adiante.

Essa foi a evolução da legislação tributária brasileira, que passou a coincidir com a legislação societária..

2.5. AINDA O TBU.

Volto à análise do regime de TRIBUTAÇÃO EM BASE UNIVERSAL (TBU).

Retorno à ALBERTO XAVIER, quando examina o direito comparado:

.....

A essência do regime previsto nestas legislações consiste na tributação das sociedades controladoras residentes num certo país pela parte proporcional que lhes compete dos lucros das subsidiárias residentes noutro país, desde que estejam preenchidos certos requisitos respeitantes à **relevância da participação social** (conceito de controle), à **natureza do rendimento** que deu origem ao lucro das subsidiárias ('rendimento passivo', por contraposição a rendimento empresarial) e ao **nível da tributação efetiva** dos



territórios onde se domicíliam as subsidiárias (low tax jurisdictions). Através da 'imputação' às sociedades controladoras dos lucros acumulados pelas controladas estrangeiras, consideradas 'transparentes', evita-se a prática do 'tax deferral', ou seja, do diferimento do imposto para o momento da distribuição efetiva desses lucros.

A tendência geral das referidas legislações é no sentido de apenas submeter a estes regimes os lucros auferidos por sociedades controladas instaladas em territórios de baixa tributação, desde que decorrentes de 'rendimentos passivos'.

....." (40)

2.5. REGIME DE COMPENSAÇÃO.

O BRASIL adotou a regra da compensação do IR pago pela ESTRANGEIRA.

A compensação uniformiza o valor de tributo pago no BRASIL e no exterior.

Não permite abusos com as medidas anti-elisivas, pois o tributo será igual ao montante devido quando as receitas são percebidas no território nacional.

A L. 9.249/95 já previa um regime de compensação.

O seu art. 26⁽⁴¹⁾ continha as seguintes regras:

⁴⁰ Direito tributário internacional do BRASIL. 5ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, pág. 352.

⁴¹ L. 9.249/1995:

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

(a) compensação do IR incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real da BRASILEIRA;

(b) tal compensação tinha como limite o IR incidente no Brasil sobre os referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital.

A MP 2.158-34/35, de 2001, manteve o regime de compensação de 1995 (art. 9º⁴²), inclusive no caso de ESTRANGEIRAS sediadas em país que não tributem a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20% - paraísos fiscais (art. 24 da L. 9.430/96⁴³).

A regra de compensação de tributo pago no exterior é importante, uma vez que, a um só tempo:

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.

⁴² MP 2.158-34/35, de 2001

Art. 9. O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no BRASIL, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, **poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no BRASIL quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada**, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no BRASIL.

Parágrafo único. Aplica-se à compensação do imposto a que se refere este artigo o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

⁴³ L. 9.430/95

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no BRASIL, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

(a) compensa automaticamente o regime de tributação reduzida dos "paraísos fiscais";

(b) isenta de qualquer prejuízo as BRASILEIRAS cujas ESTRANGEIRAS se localizem em países que não sejam "paraísos fiscais", pois se a alíquota do imposto pago no exterior for alta, alta será também a compensação, podendo chegar à totalidade do imposto que seria exigível no BRASIL; e

(c) concede tratamento isonômico para as empresas com rendas auferidas exclusivamente no BRASIL e empresa com lucros percebidos em ESTRANGEIRAS, mesmo que em países com tributação favorecida.

Demonstro essas afirmações com duas simulações.

Examino, na PRIMEIRA SIMULAÇÃO, a hipótese em que a EMPRESA-INVESTIDA tenha obtido LUCRO.

Vejamos esse caso em duas situações:

(1) INVESTIDORA E INVESTIDA COM SEDE NO BRASIL:

A INVESTIDA-NACIONAL apura resultados tributáveis, correspondentes à INVESTIDORA, de R\$ 1.000.000,00.

A INVESTIDA-NACIONAL terá recolhido 25% de IR e 9% de CSLL, totalizando R\$ 340.000,00.

Admitamos, para facilitar, que única receita da INVESTIDORA decorra de resultados à ela correspondentes na INVESTIDA-NACIONAL.

A INVESTIDORA nada recolherá, pois o seu lucro foi tributado junto à INVESTIDA-NACIONAL.

Ao fim o GRUPO terá recolhido o total de R\$ 340.000,00.

(2) INVESTIDORA COM SEDE NO BRASIL E A INVESTIDA, NO EXTERIOR:

A ESTRANGEIRA, como na situação anterior, apura resultados tributáveis, correspondentes à BRASILEIRA, equivalente, em moeda nacional, a R\$ 1.000.000,00.

No país estrangeiro, a tributação é de 15%.

Assim, o IR, no exterior, é equivalente a R\$ 150.000,00.

Como na hipótese anterior, a única receita da BRASILEIRA decorre dos resultados da ESTRANGEIRA.

No BRASIL, sobre o lucro auferido, a BRASILEIRA teria que recolher os mesmos R\$ 340.000,00 (34% sobre R\$ 1.000.000,00).

A regra da compensação assegura o recolhimento, no BRASIL, do saldo de R\$ 190.000,00 (= 340.000,00 - 150.000,00).

O GRUPO terá recolhido, no total, R\$ 340.000,00 (R\$ 150.000,00 no exterior e R\$ 190.000,00 no Brasil), ou seja, exatamente o mesmo valor que teria sido recolhido caso a INVESTIDA fosse sediada no BRASIL.

Examino a **SEGUNDA SIMULAÇÃO**, em que a INVESTIDA tenha tido **PREJUÍZO**.

Vejamos, também, essa hipótese nas mesmas situações anteriores:

(1) INVESTIDORA E INVESTIDA COM SEDE NO BRASIL:

A INVESTIDA apura prejuízo na ordem de R\$ 1.000.000,00.

O prejuízo da INVESTIDA é, também, prejuízo da INVESTIDORA, por força do método equivalência patrimonial (MEP), antes examinado.

A INVESTIDA poderá compensar o prejuízo de R\$ 1.000.000,00 com resultados positivos futuros, nos limites legais⁽⁴⁴⁾.

⁴⁴ L. 9.065/95.

A INVESTIDORA não poderá compensar a parcela do prejuízo que lhe corresponde, com seus resultados futuros, pois sua INVESTIDA já o terá feito.

(2) INVESTIDORA COM SEDE NO BRASIL E A INVESTIDA, NO EXTERIOR:

A ESTRANGEIRA apura prejuízo na ordem de R\$ 1.000.000,00.

A ESTRANGEIRA poderá compensar o prejuízo de R\$ 1.000.000,00 com o seus resultados futuros, para fins de apuração do lucro da BRASILEIRA.

Já a BRASILEIRA não poderá compensar o prejuízo de R\$ 1.000.000,00 com seus resultados positivos futuros, salvo quando os prejuízos forem repartidos antes de futura compensação da ESTRANGEIRA.

Com essas simulações demonstra-se que a regra da compensação é isonômica quanto ao tratamento das INVESTIDAS, quer tenham INVESTIDAS NACIONAIS ou ESTRANGEIRAS.

Se o país onde for localizada a ESTRANGEIRA se constituir em paraíso fiscal, o FISCO nacional não sofrerá qualquer dano e se protegerá de condutas elisivas.

Assim, independente das regras do país de localização da ESTRANGEIRA, o GRUPO não pagará mais do que pagaria se a renda fosse auferida no BRASIL.

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Por óbvio, a distribuição futura do lucro não gerará qualquer tributo já que tal valor foi objeto de tributação quando de sua apuração.

2.6. A EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL E A TRIBUTAÇÃO DA RENDA.

Por tudo isso se verifica que o MEP, ao ser utilizado para fins tributários, compatibiliza a legislação societária com a fiscal, seja a INVESTIDA sediada, ou não, no BRASIL.

Como vimos acima, a EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL é um método para elaboração do balanço patrimonial da BRASILEIRA, que registra, imediatamente, a parcela respectiva do lucro ou prejuízo auferido pela ESTRANGEIRA, de acordo com a participação societária daquela.

Observo que, para a legislação comercial - que se reflete na legislação tributária - é obrigatória, há algum tempo (1976), a incorporação, no balanço da BRASILEIRA submetida a esse regime, de qualquer resultado, positivo ou negativo, de sua ESTRANGEIRA, independente de distribuição.

Acerca do reconhecimento do lucro na lei comercial, leio BULHÕES PEDREIRA:

"....."

Quanto ao **REGIME** de escrituração, a legislação comercial originalmente adotava o **DE CAIXA** - implícito na norma do artigo 12 do Código Comercial que, ao regular a escrituração do Diário, dispõe que o comerciante deve nele lançar 'em geral tudo quanto receber e despende de sua ou alheia conta' (45).

⁴⁵ CÓDIGO COMERCIAL:

.....
A nova lei de sociedades por ações prescreve às companhias a observância do **REGIME DE COMPETÊNCIA** (art. 177, *in fine*⁴⁶), com o reconhecimento, em cada exercício,

(a) das receitas e dos rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda, e

(b) dos custos, despesas, encargos ou perdas a eles correspondentes (art. 187, § 1º⁴⁷).

Esse preceito da lei reflete a preferência moderna pelo **REGIME DE COMPETÊNCIA**, especialmente nas companhias, que emitem valores mobiliários negociados no mercado.

....."(48)

Art. 12. - No Diário é o comerciante obrigado a lançar com individuação e clareza toda as suas operações de comércio, letras e outros quaisquer papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar ou endossar, e em geral tudo quanto receber e despender de sua ou alheia conta, seja por que título for, sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na data em que forem extraídas da caixa. Os comerciantes de retalho deverão lançar diariamente no Diário a soma total das suas vendas a dinheiro, e, em assento separado, a soma total das vendas fiadas no mesmo dia.

No mesmo Diário se lançará também em resumo o balanço geral (artigo nº. 10, nº 4), devendo aquele conter todas as verbas deste, apresentando cada uma verba a soma total das respectivas parcelas; e será assinado na mesma data do balanço geral. No Copiador o comerciante é obrigado a lançar o registro de todas as cartas missivas que expedir, com as contas, faturas ou instruções que as acompanharem.

⁴⁶ **LEI DAS SAs:**

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

⁴⁷ **LEI DAS SAs:**

Art. 187.

.....

§ 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

⁴⁸ BULHÕES PEDREIRA. *Imposto sobre a renda - Pessoas jurídicas*. Vol. I. Rio de Janeiro: Editora Justec, 1979, pág. 284;

É relevante constatar que a incorporação de resultados, no balanço da BRASILEIRA, por via do MEP, independe de eventual controle que esta exerça sobre a ESTRANGEIRA.

Basta a mera COLIGAÇÃO, ou, como diz a lei das SAS, basta a existência de

~... investimentos relevantes⁽⁴⁹⁾ ... em sociedade coligadas sobre cuja administração tenha influência ..." (L. 6.404/76, art. 248).

Em razão disso, tal critério - o controle - não é relevante para o deslinde da questão.

Em realidade, a distribuição efetiva dos lucros consiste, apenas, na entrada, no caixa da BRASILEIRA, do valor auferido por esta, a título de lucros, quando do balanço da ESTRANGEIRA.

Antes da distribuição dos lucros, a BRASILEIRA já tem, inclusive, benefícios reais decorrente da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso em seu balanço, por via do MEP.

A transparência da realidade financeira da BRASILEIRA impõe que seu lucro seja acrescido da sua parcela nos resultados da ESTRANGEIRA, tão logo esta o registre.

O controle acionário da BRASILEIRA sobre a ESTRANGEIRA pode viabilizar, por decisão exclusiva daquela:

⁴⁹ Investimento relevante (L. 6.404/76, art. 247):

(a) o "valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia"; ou

(b) "no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia".

- a) a distribuição imediata dos lucros; ou
- b) sua distribuição em momento comercialmente mais apropriado para si; ou
- c) a utilização de tais recursos para outros fins, tais como:
 - (a) integralização de aumento de capital da própria ESTRANGEIRA;
 - (b) compra, pela ESTRANGEIRA, de ações de outras empresas;
 - (c) compra de papéis e títulos (como os brasileiros C-Bond e o Par-Bond).

Em outras palavras, o controle acionário da ESTRANGEIRA pela BRASILEIRA, não tem qualquer influência sobre o acréscimo patrimonial desta, decorrente de resultados positivos apurados na ESTRANGEIRA.

A legislação tributária, com o objetivo de tornar eficaz a TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS, tomou de empréstimo o regime da legislação comercial.

Como vimos, a legislação comercial, já em 1976 (Lei das SAs), criou uma metodologia mais compatível e fiel à dinâmica e à imensa variedade de formas e práticas societárias.

Lembro que a legislação tributária de 1977 (DL. 1.598) incorporou as inovações da L. das SAs., em especial o REGIME DE COMPETÊNCIA e o MEP, com aplicação restrita à BASE TERRITORIAL.

3. A CONSTITUCIONALIDADE DO MODELO.

Demorei-me na descrição do sistema.

Entendi ser necessária a identificação da questão que envolve esta ação.

Ou seja, do que a ação efetivamente trata - "qual é o caso" - e, também, objetivo visado pela Autora - CNI.

Vamos as questões suscitadas.

Presume a INICIAL a existência de um conceito constitucional "ontológico" de renda.

Tal conceito incluiria, "em si" - expressão da INICIAL -, os conceitos de *disponibilidade econômica* e de *disponibilidade jurídica* do CTN (Art. 43).

3.1. DISPONIBILIDADE.

Examino esses dois tipos de disponibilidade.

Observo, em primeiro lugar, que os conceitos *DISPONIBILIDADE ECONÔMICA* e *DISPONIBILIDADE JURÍDICA*, utilizados pelo direito tributário, tem sentidos distintos quando aplicados às pessoas físicas e às pessoas jurídicas.

(1) REGIME DE CAIXA E REGIME DE COMPETÊNCIA.

A base de tal distinção - ou diferença - está no regime a que cada uma delas - física ou jurídica - estão submetidas.



Para as pessoas físicas impera o REGIME DE CAIXA.

Já, para as pessoas jurídicas, o REGIME DE COMPETÊNCIA.

No REGIME DE CAIXA, exige-se o registro de receitas e despesas quando efetivamente recebidas ou pagas.

Somente quando recebido o valor do crédito ou quando pago o valor do débito tem-se a alteração, para mais ou para menos, no patrimônio da pessoa física.

A só existência do direito subjetivo ou da obrigação, exigíveis, não altera, para fins tributários, a situação patrimonial da pessoa física.

Não é o que se passa no REGIME DE COMPETÊNCIA, a que se submetem as empresas.

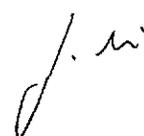
Reitero, está na LEI DAS SAs, de 1976:

"Art. 187.
.....

§1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, **independentemente da sua realização em moeda; e**
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, **pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos."**

No REGIME DE COMPETÊNCIA, para apuração dos resultados do exercício, são consideradas as receitas e despesas independentemente de seus efetivos recebimentos ou pagamentos.



No REGIME DE COMPETÊNCIA não se fala em disponibilidade de recursos efetivos para sua inclusão na base de cálculo do IR.

(2) DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E DISPONIBILIDADE FINANCEIRA

A razão é simples.

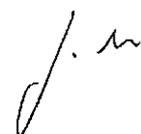
Grande maioria das relações econômicas e jurídicas, pactuadas entre empresas e entre as companhias e seus sócios, é realizada por meio de aquisição e transferência de direitos que somente se concretizam na forma de registros contábeis.

Por isso, a disponibilidade da renda não pode se limitar, para as pessoas jurídicas, ao efetivo recebimento de moeda ou dinheiro.

Em rigor, fala-se de DISPONIBILIDADE ECONÔMICA em um sentido próprio para as pessoas jurídicas em contraposição ao conceito de DISPONIBILIDADE FINANCEIRA que se constitui, nessa seara, no efetivo ganho de recursos monetários.

DISPONIBILIDADE ECONÔMICA significa acréscimo patrimonial sem o recebimento físico dos ganhos financeiros.

A entrada física de moeda no caixa pode, por motivos comerciais e contábeis, ser livremente postergada pelas sociedades envolvidas.



Contudo, o aumento patrimonial da pessoa jurídica já se deu quando da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA, mesmo antes da decisão de realizar a DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

A idéia de DISPONIBILIDADE ECONÔMICA é conseqüência inarredável do REGIME DE COMPETÊNCIA das pessoas jurídicas e do MEP.

Leio, na doutrina:

".....

A aquisição da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA de renda ou de proventos caracteriza-se tão-logo sejam estes incorporados ao patrimônio. Para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza.

.....

Não se pode confundir a DISPONIBILIDADE ECONÔMICA com a DISPONIBILIDADE FINANCEIRA. Aquela se contenta com o simples acréscimo patrimonial, independente da efetiva existência dos recursos financeiros, enquanto esta pressupõe a existência física dos recursos em caixa. O CTN exige apenas a aquisição da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA, o que não quer dizer que a lei ordinária não possa, na prática, privilegiar exclusivamente a DISPONIBILIDADE FINANCEIRA, como faz, de um modo geral, em relação às pessoas físicas.

....."⁽⁵⁰⁾

Na mesma linha, BULHÕES PEDREIRA fala de uma DISPONIBILIDADE VIRTUAL DE RENDA para as pessoas jurídicas:

".....

3.

⁵⁰ ZUUDI SAKAKIHARA. Código tributário nacional. Coordenação Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, pág. 133.

A DISPONIBILIDADE VIRTUAL DA RENDA pressupõe que a pessoa já tenha adquirido o direito ao rendimento e já se tenham verificado todas as demais condições necessárias para que venha a adquirir o poder de dispor da moeda, de modo que as circunstâncias de fato indiquem que ela deverá, a qualquer momento ou em futuro próximo, adquirir efetivamente a disponibilidade da moeda. Em alguns casos, todavia, a disponibilidade virtual pode existir antes mesmo da aquisição do direito à renda, se já ocorreram todos os fatos que são condições necessárias para que a pessoa jurídica venha a obter tanto o direito ao rendimento quanto o poder de dispor de moeda.

....."(⁵¹)

É certo, portanto, que a DISPONIBILIDADE ECONÔMICA não exige o repasse físico dos recursos para o patrimônio do contribuinte.

Com a DISPONIBILIDADE ECONÔMICA dá-se o acréscimo, mesmo que contábil, desses recursos ao patrimônio do contribuinte.

É exatamente essa a disciplina que a MP 2.158/01 concede aos recursos e rendimento apurados no exterior por BRASILEIRAS submetidas, pela lei societária, ao MEP.

Com a aplicação do princípio da universalidade e da transparência fiscal da empresa do exterior, considera-se lucro disponibilizado aquele que foi apurado no balanço da empresa ESTRANGEIRA, na proporção da participação da BRASILEIRA e já considerado no balanço desta.

3.2. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

⁵¹ PEDREIRA, BULHÕES. Imposto sobre a renda - Pessoas jurídicas. Vol. I. Rio de Janeiro: Editora Justec, 1979, pág. 199/200;



Esse valor, como vimos, já representa efetivamente aumento patrimonial para fins contábeis, comerciais, empresariais e até para avaliação de seu ativo.

Lembro o tratamento dado pela LEI DAS SAs. (L. 6.404/76) ao lucro das Companhias.

É evidente que a venda dos ativos, das ações, se repercutem nesses valores que estão lá fora, porque são acréscimos patrimoniais, tendo em vista o patrimônio líquido da empresa que está sendo negociada.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Não seria incidência sobre o patrimônio?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Não, absolutamente. Isso é o acréscimo patrimonial, o real.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Vossa Excelência transporta, também, para as nacionais, relativamente aos acionistas?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Os acionistas têm outro tratamento, porque são pessoa física. Vamos chegar lá. Estou usando a linguagem fiscal "pessoa física".

A L., desde logo, assegura, ao acionista, o recebimento do lucro:

Art. 109 - Nem o estatuto social nem a assembléia geral poderão privar o acionista dos direitos de:

I - participar dos lucros sociais;
.....

Enunciada essa regra geral, a L. admite sua relativização.

A L. determina aos órgãos da administração a elaboração de

"proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício"(art. 192⁵²).

A Assembléia poderá, por proposta da administração,

"reter parcela do lucro líquido do exercício ..."
(art. 196⁵³).

Assim, parcela do lucro líquido pode ser destinada a outros fins que não a distribuição aos sócios.

No entanto, a parcela retida, tal como se dá com a parcela sujeita à distribuição, integra o lucro líquido da INVESTIDA, lucro líquido esse que importou em variação do valor de seu patrimônio.

⁵² L. 6.404/76 (Lei das S.A.):

Proposta de Destinação do Lucro

Art. 192 - Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

⁵³ L. 6.404/76 (Lei das S.A.):

Art. 196 - A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício prevista em orçamento de capital por ela previamente aprovado.

§ 1º - O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a justificação da retenção de lucros proposta, deverá compreender todas as fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante, e poderá ter a duração de até cinco exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.

A variação no patrimônio da INVESTIDA importa em acréscimo patrimonial na COMPANHIA INVESTIDORA, em decorrência do MEP, posto que o REGIME é DE COMPETÊNCIA.

Como se demonstrou, ao balanço da INVESTIDORA se integra a sua parcela no patrimônio líquido da INVESTIDA, independentemente da destinação dada a esses lucros.

Tanto que, é de se notar que, *contrario sensu*, a L. 6404/76, ao fixar regras para a elaboração do "Balanço Patrimonial" das empresas e determinar "Critérios de Avaliação do Ativo"⁵⁴,

⁵⁴ Lei 6 404/76 (Lei das S A.).

Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183 - No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

... ..
III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas,
... ..

Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

Art. 248 No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 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

inclui neste - o ativo - , "os investimentos em participação no capital social de outras sociedades", que, no caso de CONTROLADAS e COLIGADAS, respeitará os arts. 248 a 250 da mesma lei (regras sobre o MEP e sobre DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS).

Isto é, para todos os fins, os lucros, mesmo que não distribuídos, representam acréscimo ao patrimônio da pessoa jurídica submetida ao MEP.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Demonstrações Consolidadas

Art. 249. A companhia aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas nos termos do artigo 250.

Parágrafo único. A Comissão de Valores Mobiliários poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação, e:

a) determinar a inclusão de sociedades que, embora não controladas, sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia;

b) autorizar, em casos especiais, a exclusão de uma ou mais sociedades controladas. Normas sobre Consolidação

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

§ 1º A participação dos acionistas controladores no patrimônio líquido e no lucro líquido do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração consolidada do resultado do exercício.

§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.

§ 3º O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.

§ 4º Para fins deste artigo, as sociedades controladas, cujo exercício social termine mais de 60 (sessenta) dias antes da data do encerramento do exercício da companhia, elaborarão, com observância das normas desta Lei, demonstrações financeiras extraordinárias em data compreendida nesse prazo.

.....

Tal acréscimo, porque se constitui em DISPONIBILIDADE ECONÔMICA, motiva a sua consideração para efeitos da apuração do lucro líquido da INVESTIDORA - base de cálculo do IR.

A DISPONIBILIDADE ECONÔMICA é óbvia, tanto que, esse valor, porque integra o patrimônio da empresa INVESTIDORA, é considerado em uma eventual avaliação na hipótese de sua venda para novo controle acionário.

Observe-se, ainda, que, na hipótese da venda, sobre tal valor não haverá incidência de IR, pois tal acréscimo (R\$500,00 para R\$600,00 no exemplo da p. 09) já integrou o resultado da INVESTIDORA, resultado esse base cálculo do IR por ela devido.

Não há bi-tributação.

Demonstra-se, assim, que, a teor da legislação comercial, a inexistência de decisão da COLIGADA ou CONTROLADA no sentido de determinar a distribuição de lucros não é obstáculo ao fato de ter, economicamente, ocorrido acréscimo patrimonial da BRASILEIRA.

O fato gerador está definido no CTN:

- *DISPONIBILIDADE ECONÔMICA ou JURÍDICA* (art. 43, caput).

O novo § 2º do art. 43 do CTN, acrescido pela LC 104/2001, apenas deixou para lei ordinária a fixação de um *modus operandi*, ou seja, as condições e o momento em que se daria a disponibilidade.

Na linha da CF, a lei complementar definiu o fato gerador como a *DISPONIBILIDADE ECONÔMICA ou JURÍDICA*.



Remeteu para a legislação ordinária a fixação do momento da DISPONIBILIDADE.

Não há que confundir o fato gerador - a DISPONIBILIDADE - com o momento em ela se dá.

Se não fora assim, a legislação tributária ordinária anterior, que adotara a DISPONIBILIDADE FINANCEIRA e o REGIME DE CAIXA, teria também incidindo no vício alegado.

A legislação anterior optou por um outro momento que não o atual.

Tanto o anterior, como o atual, se constituem em momentos da DISPONIBILIDADE.

O art. 74 da MP 2158/01, na linha da alteração do CTN, manejou o conceito de DISPONIBILIDADE ECONÔMICA já trabalhado pela legislação comercial desde de 1976 (MEP) e pela tributária, em BASES TERRITORIAIS, desde de 1977⁵⁵).

E, mais, o conceito de *DISPONIBILIDADE ECONÔMICA* é conhecido pelo CTN desde sua edição (Art. 43, caput).

A agiu bem a LC 104/2001 com os parágrafos que acrescentou ao CTN.

⁵⁵ DL. 1598, de 1977, incorporou à legislação do IR das pessoas jurídicas todas as alterações da legislação societária.

O momento da DISPONIBILIDADE da renda de pessoas jurídicas ESTRANGEIRAS não poderia - nunca - depender de fixação em legislação complementar.

Tanto poderia ser apuração dos resultados (REGIME DE COMPETÊNCIA e DISPONIBILIDADE ECONÔMICA), como a sua distribuição (REGIME DE CAIXA e DISPONIBILIDADE FINANCEIRA).

Tudo porque se está diante de um ambiente complexo do ponto de vista contábil e societário.

Está-se diante de situações que são altamente mutáveis e dependentes de uma legislação comercial e contábil flexível.

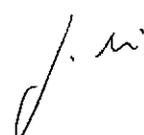
Exemplo disso foram as práticas elisivas recorrentes das empresas e as sucessivas tentativas da legislação de supera-las.

A legislação ordinária não extrapolou os limites constitucionais de suas atribuições.

Não fez as vezes da legislação complementar.

Ao contrário, conectou as necessidades modernas do direito tributário internacional com os instrumentos da legislação comercial, notadamente o MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP).

A legislação estabeleceu um momento para a disponibilidade (o balanço comercial da empresa CONTROLADA ou COLIGADA) sem qualquer ingerência no conceito próprio de renda ou de DISPONIBILIDADE.



A MP 2.158-35/2001 apenas estabeleceu as "condições e o momento" em que se daria a disponibilização, em cumprimento ao novo § 2º do art. 43 do CTN.

A MP ateve-se ao momento do efetivo acréscimo patrimonial da BRASILEIRA, ou seja, o momento da apuração contábil do lucro da ESTRANGEIRA.

Vimos que o acréscimo patrimonial da BRASILEIRA se dá, para todos os fins, inclusive para fins comerciais e contábeis, a partir do momento do registro dos lucros no balanço da ESTRANGEIRA.

A BRASILEIRA, desde logo, se beneficia de tais resultados.

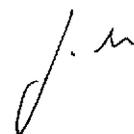
O acréscimo patrimonial da BRASILEIRA repercute no valor de suas ações negociáveis em bolsa.

Isso porque, a partir da obrigatoriedade da avaliação do investimento por meio do MEP (Lei das SAs, 1.976), a BRASILEIRA, sujeita a esse regime, necessariamente já registrava, em seu balanço, os valores do lucro apurado por sua COLIGADA ou CONTROLADA.

A fixação do balanço da ESTRANGEIRA como o momento da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA é consistente as regras de mercado.

Efetuada o balanço da ESTRANGEIRA, o valor do patrimônio da BRASILEIRA, para efeitos de seu valor de mercado, altera-se com a inclusão do lucro a ela correspondente, embora não distribuído.

Insisto.



Não há que se confundir DISPONIBILIDADE ECONÔMICA com DISPONIBILIDADE FINANCEIRA, nem com DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

A CF atribui à União a instituição de imposto sobre

"a renda" (art. 153, III).

O CTN dispõe que esse imposto

"... tem como fato gerador a aquisição da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA ou jurídica" (art. 43, caput).

A LC 104/2001 acrescentou parágrafo ao art. 43 do CTN para que, na hipótese de receita no exterior, a lei estabeleça

"... as condições e o momento em que se dará sua DISPONIBILIDADE ..." (art. 43, §2º).

A MP 2.158-35/2001 optou pela DISPONIBILIDADE ECONÔMICA, afastando-se da DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

Dispôs que os lucros das CONTROLADAS e COLIGADAS ESTRANGEIRAS

"... serão considerados disponibilizados ... na data do balanço no qual tiverem sido apurados ..." (art. 74, caput).

Não verifico violação ao art. 153, III, da CF.

Repito.

A apuração dos resultados da BRASILEIRA, pelo MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP) e com a adoção do REGIME DE COMPETÊNCIA, importa em incluir, em seu balanço, os lucros a ela



correspondentes na ESTRANGEIRA, o que representa real acréscimo patrimonial da BRASILEIRA.

Não há que se confundir FLUXO DE RIQUEZA com AUMENTO DO VALOR DO PATRIMÔNIO.

Como vimos, o AUMENTO DO VALOR DO PATRIMÔNIO não depende, necessariamente, do FLUXO DE RIQUEZA.

No caso, a renda a ser considerada se constitui em toda parcela de AUMENTO DO VALOR DO PATRIMÔNIO e não somente daquela que possa decorrer de FLUXO DA RIQUEZA.

Antes, mesmo, do FLUXO DA RIQUEZA, ou seja, a distribuição financeira dos lucros, a só apuração dos lucros pela ESTRANGEIRA é considerável para efeito da apuração do valor do patrimônio da BRASILEIRA.

Por isso é irrelevante o fato de a BRASILEIRA controlar, ou não a ESTRANGEIRA.

O controle, como se disse, poderá ser relevante para decisão sobre o FLUXO DA RIQUEZA - a distribuição -, mas não o é para a aferição do VALOR DO PATRIMÔNIO.

Se o critério da lei fosse a DISPONIBILIDADE FINANCEIRA a questão do poder de controle poderia ser posta.

Mas, como procurei demonstrar, não é o caso.

Em qualquer hipótese - CONTROLADA ou COLIGADA - os resultados da ESTRANGEIRA repercutem, desde o balanço desta, no patrimônio da BRASILEIRA sujeita ao MEP, tal como se dá com as FILIAIS e SUCURSAIS ESTRANGEIRAS.

3.3. CONCEITO DE RENDA.

Dito isso, passo a examinar o conceito de renda.

A CF atribui competência à UNIÃO para instituir imposto sobre

Art. 153.
.....

III - RENDA e proventos de qualquer natureza;
.....

Observo, desde logo, que o substantivo "RENDA" está, na Constituição, sem qualquer adjetivação.

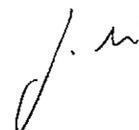
O CTN (L. 5.172, 25.10.1966), como lei complementar e assim recebida pela CF de 1988, no seu art. 43

".....

... descreve a figura do 'imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza' e estabelece os limites da sua conceituação. A definição do fato gerador desse imposto, no sentido técnico exato do termo, compete à lei federal ordinária, que não pode extravasar dessa delimitação, ...
....." ⁽⁵⁶⁾.

Como vimos, o CTN delimita o **FATO GERADOR** do IR na

⁵⁶ HENRY TILBERY, in CMTS AO CTN, Coordenação Ives Gandra, p. 286, Saraiva, 1.998



Art. 43. ... aquisição da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA ou jurídica:

I - de RENDA, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

.....

A partir dessa delimitação, o CTN passa a prever (art. 44), três modalidades de BASE DE CÁLCULO do IR:

- a) o montante real;
- b) o montante arbitrado; e,
- c) o montante presumido da renda ou dos proventos tributáveis; ⁽⁵⁷⁾.

Sobre a questão específica do "montante real da renda", leio HENRY TILBERY:

".....

b) No caso das pessoas jurídicas, aplica-se para apurar o lucro real, seguindo o conceito do acréscimo patrimonial, a teoria do balanço, que revela, além do resultado das atividades normais da empresa (lucro operacional), também outras variações patrimoniais, provenientes de operações ou ocorrências estranhas ao objeto social (transações eventuais). (Hodiernamente denominadas não operacionais).

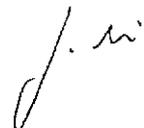
....." ⁽⁵⁸⁾.

Digo eu.

⁵⁷ CTN (L. 5.172, 25.10.1966):

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

⁵⁸ HENRY TILBERY, ob. cit., p. 300.



A legislação ordinária, no lugar da expressão constitucional "RENDa", passou a utilizar, para uma das modalidades de base de cálculo, a expressão LUCRO REAL.

Observe que a adjetivação REAL é obra da legislação infraconstitucional ordinária.

Não está na Constituição, nem na lei complementar - CTN.

A definição de LUCRO REAL está no DL 1.598, de 26.12.1977, como

Art. 6º ... o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

.....

Por sua vez, o LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO é definido como

Art. 6º

§1º ... a soma algébrica do lucro operacional (art. 11⁵⁹), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51⁶⁰) e das participações, e deverá

⁵⁹ DL. 1.598/77:

Art. 11. Será classificado como **lucro operacional** o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§1º A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§2º Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

§3º As ações ou quotas bonificadas, recebidas sem custo pela pessoa jurídica, não importarão modificação no valor pelo qual a participação societária estiver registrada no ativo nem serão computadas na determinação do lucro real.

⁶⁰ DL. 1.598/77:

Art. 51. O saldo credor da conta de correção monetária de que trata o item II do art. 39 será computado na determinação do lucro real, mas o contribuinte terá opção para diferir, com observância do disposto nesta Subseção, a tributação do lucro inflacionário não realizado.

ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

.....

Após essas definições, o DL. arrola os itens que devem ser adicionados e excluídos do LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO, para se chegar, enfim, ao LUCRO REAL tributável (DL. 1.598/77, art. 6º, §§ 2º a 7º⁶¹).

⁶¹ DL. 1.598/77:

Art. 6º

.....

§2º Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§3º Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no art. 64.

§4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§6º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no §4º.

§ 7º - O disposto nos parágrafos 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

A técnica legal para a determinação do LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é a da enumeração taxativa

(a) dos elementos que compõem o LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO; e

(b) dos itens que devem ser, a este, adicionados e abatidos ⁽⁶²⁾.

Todo esse cômputo faz-se pelo denominado **BALANÇO FISCAL**.

Por tudo isso, constata-se que o BALANÇO FISCAL apura lucro diferente daquele apresentado pela contabilidade⁽⁶³⁾.

Veja-se o caso da L. 9.249/95.

Ela determina a adição, ao lucro líquido, de itens que, no balanço contábil, são lançados como despesas, como, por exemplo:

(a) as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores (L. 9.249/95, art. 13, IV);

(b) algumas contribuições não compulsórias (L. 9.249/95, art. 13, V);

(c) despesas com brindes (L. 9.249/95, art. 13, VII).

62

TABELA DE CÁLCULO DL 1.598, 26.12.1977	
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	LUCRO REAL
LUCRO OPERACIONAL + RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS + SALDO DA CONTA DE CORREÇÃO + PARTICIPAÇÕES	LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO + ITENS ARROLADOS NO §2º DO ART. 6º - ITENS ARROLADOS NO §3º DO ART. 6º

⁶³ HENRY TILBERY, ob. cit., p. 300.

O **BALANÇO FISCAL** e o **BALANÇO CONTÁBIL** são diferentes porque o chamado **LUCRO REAL**, base de cálculo do IR, não é a mesma coisa que **LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO**.

Vê-se, desde logo, que o conceito de **LUCRO REAL TRIBUTÁVEL** é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa.

Algumas parcelas que, na contabilidade empresarial, são consideradas despesas, não são assim consideradas no **BALANÇO FISCAL**.

É o caso já exemplificado dos brindes e das despesas de alimentação dos sócios.

Insisto.

Isso tudo demonstra que o conceito de **LUCRO REAL TRIBUTÁVEL** é um conceito decorrente da lei.

Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de "**LUCRO REAL**" ou "**RENDA**".

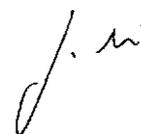
Não tem nada de material ou essencialista.

É um conceito legal.

Não há um **LUCRO REAL** que seja ínsito ao conceito de **RENDA**.

O conceito de **RENDA**, para efeitos tributários, é o legal.

Leio em ALIOMAR BALEEIRO:



"....."

... o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. ...

....." (64).

Está no CTN como sendo

"... o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos" (L. 5.172/66, art. 43, I).

Para efeitos tributários, não há que se falar em um LUCRO REAL que não seja o decorrente da definição legal.

É o CTN que introduz os dois tipos de disponibilidade - a *ECONÔMICA* e a *JURÍDICA*.

A doutrina adverte para a polissemia constitucional do conceito.

A CF, redação de 1988, se utiliza 17 vezes da expressão *renda*, em 06 diferentes sentidos(65):

a) "receita pública auferida, arrecadada, de natureza tributária ou não" (arts 30, III, e 48, I);

b) "renda regional" (arts. 43, § 2º, IV; e 192, VII);

c) "poder aquisitivo de certa pessoa" (art. 201, II);

⁶⁴ ALIOMAR BALLEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 284, Forense, 11ª ed., 2.000.

⁶⁵ ver QUEIROZ, Luís César de Souza de. *IMPOSTO SOBRE A RENDA*, p. 212, Ed. Forense, 2003.

- d) "remuneração de títulos públicos" (art. 151, II);
- e) "base tributável" (arts. 153, III; 157, I; 158, I; 159, I; 159, § 1º);
- f) "somatório de remuneração e ganhos de rendimentos" (arts. 150, VI, a, c, § 2º, § 3º, § 4º; 153, § 2º, II).

O que aqui nos interessa é o conceito de renda como base tributável.

Basta, para o caso, constatar que a expressão **RENDA**, ao fim e ao cabo, designa o **ACRÉSCIMO DE VALOR PATRIMONIAL** e não **FLUXO DE RENDA**.

A expressão **FLUXO DE RENDA** se ajusta ao conceito de **RESULTADO OPERACIONAL**.

3.4. RE 172.058.

Algumas palavras sobre o RE 172.058 (Rel. MARCO AURÉLIO), referido pela INICIAL.

A discussão, naquele RE, foi em torno da regra que determinava que

"o sócio cotista, o acionista ou o titular da empresa individual ficará sujeito ao IR na fonte ... calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base" (art. 35 da L. 7.7213/1988).

Eis parte da ementa do RE:

"....."

"... o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador o imposto de renda na modalidade 'desconto na fonte', relativamente aos acionistas, na 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.

....."

Vejamos a premissa.

Nesse julgamento, o SUPREMO se fundou em dois argumentos:

(a) de que o art. 35 da L. 7.713/88 violara o art. 146, III, "a", da CF, uma vez que somente lei complementar pode fixar fato gerador de imposto;

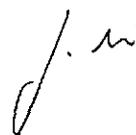
(b) de que a apuração de lucro líquido por pessoa jurídica não resulta em disponibilidade econômica ou jurídica dos recursos para seus sócios, cotistas, acionistas ou titular de empresa individual, todas pessoas físicas e esta última tratada como tal e não sujeita ao MEP.

O argumento da violação ao art. 146, III, "a", da CF não se aplica ao presente caso.

Na hipótese dos autos, houve alteração da legislação complementar.

O novo texto atribui à lei ordinária estabelecer "as condições e o momento" ocorrência da disponibilidade (§2º do art. 43, CTN).

Não houve invasão de área legislativa reservada à lei complementar, mas cumprimento daquilo que foi determinado por ela própria (LC 104/2001).



Não há, nesse ponto, como relacionar a decisão do RE 172.058 com o presente caso.

Em segundo lugar e principalmente, não cabe aqui também aplicação da decisão do RE em relação ao conceito de *disponibilidade* lá manejado.

O motivo é singelo.

No RE 172.058, a tese fixada foi:

- não se pode considerar que apuração do lucro de pessoa jurídica signifique disponibilidade de renda para os seus sócios, cotistas, acionistas ou titular de empresa individual, **todas pessoas físicas e esta última tratada como tal.**

No presente caso, trata-se de pessoas jurídicas, sujeitas ao MEP, cujo regime contábil é o de **COMPETÊNCIA**, muito diferente do regime de **CAIXA** aplicável às pessoas físicas.

Aqui, a DISPONIBILIDADE ECONÔMICA.

Lá, DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

Os dois casos tratam de situações distintas, por isso não assimiláveis.

Na relação de pessoa jurídica como pessoa física o que importa, para a cobrança do IR, é o recebimento concreto dos valores, ou seja, o fluxo da renda.

O REGIME é o DE CAIXA.

A pessoa física cotista ou acionista, como a firma individual, não "se valoriza" com a apuração do resultado da empresa em que investe e, nem ao menos, depois que recebe os valores da distribuição.

No caso da pessoa física, há dois entes separados e bem definidos: a própria pessoa física e seu patrimônio.

Na pessoa jurídica, que já é uma ficção do direito, a diferenciação é meramente técnica.

A rigor, a pessoa jurídica e seu patrimônio se confundem e, por isso, a valorização patrimonial e de seus investimentos resulta na valorização da própria pessoa.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Mas, aí, não haverá disponibilidade pela pessoa jurídica e a não-disponibilidade pela pessoa física?

O SR. MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Não, absolutamente, porque é em cima do patrimônio. O patrimônio da física recebe por regime de caixa, exclusivamente isso.

Ela é o seu patrimônio.

Ela adquire valorização e obtém acréscimo patrimonial das mais diversas formas possíveis.

A valorização, forma específica de acréscimo patrimonial, é fenômeno que ocorre exclusivamente com as pessoas jurídicas e, por



isso, a disponibilidade de renda nestas pessoas acontece a partir de formas mais complexas e diversificadas no que na pessoa física.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Imaginei sócio, pessoa natural, de empresa no estrangeiro, tendo um tratamento diferenciado de outro sócio, já então pessoa jurídica.

Basta lembrar que uma pessoa jurídica tem suas ações negociáveis o que diretamente determina o seu "valor", o que, evidentemente, não ocorre com uma pessoa física.

Dessa forma, não há como pretender a aplicação da tese produzida no RE 172.058 ao presente caso por abordarem hipóteses diversas que não guardam correlação.

3.5. O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 74 (MP. 2.158-34/2001).

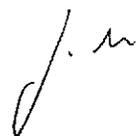
A INICIAL sustenta, por último, que o parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35/2001 violou o art. 150, III, a e b, da CF.

Argumenta:

"....."

6.1. Conforme se vê da leitura do parágrafo único do artigo 74 aqui em questão, pretende ele tributar, em 31/12/2002, todos os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001.

6.1.1 Por 'todos os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001' pode-se entender os lucros apurados entre a edição da Medida Provisória e 31/12/2001. Na primeira hipótese, temos clara violação à regra da anterioridade tributária, estabelecida no artigo 150, III, b, da CF/88. Na segunda hipótese, tem-se



também violação à regra da irretroatividade da lei tributária, contida na alínea a do mesmo dispositivo.

....." (INICIAL - fls. 17)

Lembro que, pelo regramento anterior, só eram considerados disponibilizados e, portanto, incluídos no cálculo da base tributável da BRASILEIRA os lucros a ela efetivamente creditados ou pagos⁶⁶).

Era irrelevante o fato dos lucros terem sido já apurados em balanços anteriores da ESTRANGEIRA.

O relevante, até então, era o creditamento ou o pagamento à BRASILEIRA.

O REGIME era o de CAIXA.

As novas regras passaram considerar a apuração, em balanço, como o momento da disponibilização.

O REGIME passou a ser o de COMPETÊNCIA.

Assim, quando da edição da primeira MP (07.2001), tinha-se, quanto aos lucros da ESTRANGEIRA, duas situações:

(a) os lucros apurados em balanços anteriores 07.2001 e não creditados ou pagos à BRASILEIRA; e

(b) os lucros que seriam apurados no balanço do ano da edição da MP (2001).

A regra do parágrafo único do art. 74 da MP enfrentou a situação desses lucros.

⁶⁶ L. 9.532/97, Art. 1º, §2º, a e b.

Determinou que ambos considerar-se-iam *disponibilizados* no final do ano subsequente - 31.12.2002.

Ou seja, tais lucros passaram a ser adicionados ao lucro líquido da BRASILEIRA, para efeito da determinação do lucro real tributável desta, pelo menos um ano após terem sido apurados nos balanços da ESTRANGEIRA.

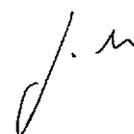
Tais lucros anteriores, apurados pela ESTRANGEIRA, porque passaram a integrar o balanço fiscal da BRASILEIRA do ano 2002, vieram ser objeto de eventual tributação no exercício de 2003, ano base 2002.

Tal não ocorreria se tivesse havido, quanto à esses lucros, alguma das hipóteses de disponibilização antecipada, tal como a liquidação ou extinção da BRASILEIRA ou da ESTRANGEIRA, a cisão total ou parcial ou ainda absorção (art. 2º, parágrafos, da IN 38/96 e art. 2º, parágrafos, da IN 213, de 7 de outubro de 2002).

Observo que, como vimos, o **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL** da BRASILEIRA já ocorrera quando da apuração dos lucros da ESTRANGEIRA em seu balanço, pela aplicação do MEP.

Entretanto, para fins tributários, diferia-se a integração do lucro ao patrimônio da BRASILEIRA quando de sua distribuição pela ESTRANGEIRA - era o REGIME DE CAIXA e de DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

A legislação brasileira retirou a grande margem de manobra das empresas na distribuição de lucros, o que acabava por inviabilizar a cobrança do IR sobre tais acréscimos patrimoniais.



Na linha da legislação comparada, outro momento foi escolhido para a integração do lucro ao patrimônio da brasileira - o balanço da ESTRANGEIRA em que se apurasse seu resultado.

Passamos para o REGIME DE COMPETÊNCIA e de DISPONIBILIDADE ECONÔMICA.

Não houve qualquer criação de nova hipótese ou de novo fato gerador do IR.

O que houve, na verdade, foi simplesmente a justaposição.

A data do efetivo **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL**, para as BRASILEIRAS sujeitas ao MEP, passou a ser momento a partir do qual a legislação tributária consideraria tal **RENDA DISPONÍVEL** e que já era considerado para efeitos societários.

Houve mera convergência das duas legislações - societária e tributária.

Assim, não há como se falar de violação ao princípio da irretroatividade ou da anterioridade tributária (art. 150, III, "a" e "b", da CF).

O fato gerador - o acréscimo patrimonial - continuou o mesmo.

O momento de ser considerado, para efeitos tributários, passou a ser o mesmo do societário.

Somente haveria ofensa ao princípio da irretroatividade se a disponibilidade já tivesse ocorrido e a legislação tributária viesse a dizer que àquele acontecimento seria aplicável a nova lei.

A nova lei determinou outro momento para essa disponibilidade, ou seja, o acréscimo patrimonial.

Ao invés de considerar, para efeitos tributários, a formal distribuição dos lucros (o que pode ocorrer anos e anos depois), a nova lei fixou como novo momento de "disponibilidade" a data do balanço da ESTRANGEIRA, o que de resto, insisto, vinha desde de 1.976.

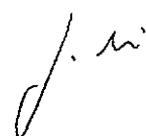
Mesmo assim, para segurança jurídica às BRASILEIRAS, que deverão considerar os lucros auferidos até 2001 e não distribuídos, a lei determinou que tais lucros seriam adicionados, para fins de IR, ano base 2.002, exercício de 2.003.

Ou seja, a repercussão da integração ao patrimônio líquido da BRASILEIRA, para fins tributários, somente se deu em ano base (2.002) posterior, em um ano, ao da edição da MP (2.001).

Leio o parágrafo único do art. 74:

"Art. 74.
....."

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



Trata-se de uma forma de conceder prazo para que as empresas se adaptem às novas regras.

Não há como prosperar o argumento da requerente.

Mais claro ainda é a im^{pro}cedência do argumento da violação ao princípio da anterioridade tributária em face dos lucros apurados, mas não distribuídos, entre a edição da MP e 31.12.2001.

É que o acréscimo patrimonial ocorrido no ano de 2.001, até seu último dia, somente será considerado no lucro líquido de 2.002, já que a disponibilização apenas ocorrerá em 31.12.2002.

Portanto, com um ano de diferença do fato gerador.

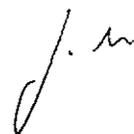
Ao contrário de desrespeitar, a nova legislação alinha-se à regra do art. 150, III, "b", da CF.

4. CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, entendo que a mudança empreendida na LC 104/01 e na MP 2158/01, respeitou os princípios constitucionais.

Cumpriu a jurisprudência desta Corte e acompanhou a tendência mundial do direito tributário internacional e do direito comercial.

Peço vênias à Ministra Relatora para julgar integralmente improcedente a ação.



Faço a ressalva, entretanto, para aplicar ao caso a interpretação conforme a Constituição, no sentido de entender que somente estão submetidas ao regime da medida provisória ora sob exame aquelas empresas sujeitas ao Método de Equivalência Patrimonial (MEP), na linha da argumentação aqui desenvolvida.

É como voto.



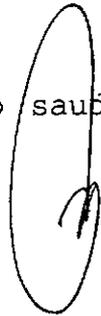
09/12/2004

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Senhor Presidente, há a evocação de um precedente de minha lavra e que foi formalizado a uma só voz. Se os colegas que votam antes de mim permitirem, solicito vista do processo e espero as notas taquigráficas relativas ao voto da relatora e também ao de Vossa Excelência.

De início, dou-lhe um crédito quanto ao saudosismo, mas percebo o voto como um tanto quanto revolucionário.



PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REQTE.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADVDS.: GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

REQDO.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

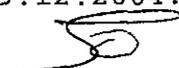
REQDO.: CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

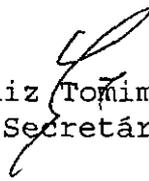
Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.



Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa e Eros Grau.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.


Luiz Tomimatsu
Secretário

28/09/2006

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

V O T O V I S T A

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - O ato normativo atacado mediante esta ação direta de inconstitucionalidade é o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

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

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

Na inicial, citando-se trecho de voto do ministro Luiz Gallotti por mim referido no Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, aponta-se que esta Corte já estabeleceu o conceito constitucional de renda, fazendo-o mediante decisão unânime no julgamento do Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP, relatado pelo ministro Carlos Velloso, no que veio a ser interpretado o artigo 15, inciso IV, da Constituição de 1946, cujo teor se afirma praticamente igual ao do artigo 153, inciso III, da Carta Política de 1988. Então, sustenta-se que as normas atacadas conflitam com os seguintes dispositivos da Lei Maior:



a) artigo 62, ante a falta de urgência para chegar-se à disciplina da matéria mediante medida provisória;

b) artigos 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea "c", no que exigidos imposto e contribuição sobre situação jurídica que não configura renda ou lucro;

c) artigo 150, inciso III, alíneas "a" e "b", no que o parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 teria implicado a tributação de lucros acumulados relativos a períodos anteriores à edição e também de lucros do mesmo exercício financeiro.

Na inicial, alude-se a voto do ministro Sepúlveda Pertence na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.753-2/DF, no sentido de o Supremo jamais haver afastado o exame dos requisitos de relevância e urgência previstos no texto constitucional para ter-se a disciplina de certa matéria mediante medida provisória.

Sob o ângulo da urgência, faz-se a seguinte colocação (folha 7):

4.4 Suponha-se, por exercício de abstração, que a regra do artigo 74 ora em questão seja materialmente constitucional - o que não é, como veremos adiante. Qual a urgência que se pode imaginar para dar, em julho de 2001 (o artigo foi introduzido na 34ª Edição da MP, em julho do corrente ano), a disciplina jurídica de situações que só ocorrerão, pela literalidade do artigo, em 31 de dezembro de 2002?

Argumenta-se que poderia ter sido encaminhado projeto de lei em que observada a separação e o equilíbrio de Poderes. Daí

afirmar-se faltar, no caso, o requisito "urgência", indispensável à edição da medida provisória.

No tocante ao desrespeito ao artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, assevera-se que a matéria em discussão guarda similitude com o caso do imposto de renda sobre o lucro líquido, criado pelo artigo 35 da Lei nº 7.713/88, que foi examinado pelo Supremo quando da apreciação do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC. Na assentada, o Tribunal teria proclamado a inconstitucionalidade, no que previsto o imposto de renda na modalidade "desconto na fonte" relativamente aos acionistas, na simples apuração, pela sociedade, e na data do encerramento do período-base do lucro líquido, já que o fenômeno não implicaria qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isso diante da Lei nº 6.404/76. Glosara a Corte o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, por não guardar sintonia com o Código Tributário Nacional e, inexistindo lei complementar a ampará-lo, configurada estaria a violação do artigo 146, inciso III, do Diploma Máximo. Então, alega-se que nessa oportunidade não houve o exame do citado artigo 35 à luz do disposto no mencionado artigo 153, inciso III, e parte-se para a elucidação de precedente em que apreciada a constitucionalidade de lei de imposto de renda anterior ao Código Tributário Nacional - Recurso Extraordinário nº 117.887/6/SP -, reproduzindo-se o seguinte trecho do voto proferido pelo relator ministro Carlos Velloso:

Convém esclarecer, de início, que a Lei 4.506, de 30.11.64, foi tirada a lume anteriormente ao Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.66, com vigência a partir de 01.01.67. Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda, uma ficção legal.

Segundo as razões expendidas, ter-se-ia disciplina a extravasar o que previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, sendo que, para chegar-se à instituição de um novo imposto, deveria ser atendida a forma prescrita no artigo 154, inciso I, da Carta da República:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

[...]

O artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 encerraria ficção jurídica em que enquadrada como renda situação que não revela renda em si. Isso estaria evidenciado ao se prever a consideração, como disponibilizados, para a controladora ou coligada no Brasil, lucros constantes do balanço formalizado pela controlada ou coligada no exterior, ou seja, a simples apuração do resultado. O conceito constitucional de renda direcionaria à disponibilidade. Daí o Supremo ter decidido que resultado de atividade de pessoa jurídica

não distribuído a acionistas e cotistas não constitui disponibilidade, deixando, assim, de se ter como legítima a cobrança de imposto de renda, salvo no caso de firma em nome individual, subsidiária integral ou sociedade de cotas em que haja, no contrato social, previsão de distribuição obrigatória de resultados.

No item 5.7.6 da inicial, ressalta-se a extravagância maior do que previsto quanto às empresas coligadas, porque inexistente o que se poderia tomar como definição, pela empresa sediada no Brasil, da oportunidade de se distribuir, ou não, os resultados. O pedido inicial visa a conferir interpretação conforme a Carta da República ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/01, para, sem redução de texto, afastar-se interpretação que ignore a possibilidade única de se definir, no campo da legislação ordinária, o momento de ocorrência do fato gerador, em se tratando de receita ou rendimento auferidos no exterior, jungido ao fenômeno da aquisição por disponibilidade econômica ou jurídica.

A seguir, procede-se à análise referente ao parágrafo único do mencionado artigo 74, afirmando-se que violado estará o princípio da anterioridade tributária estabelecido no artigo 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, caso se confira ao preceito o alcance de viabilizar a cobrança no período compreendido entre a edição da Medida Provisória nº 2.138-35 e 31 de dezembro de 2001, dos lucros apurados mas não distribuídos ou, de forma mais

alargada, desde épocas remotas até 31 de dezembro de 2001. Evoca-se o que decidido pela Corte ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 138.284-8/CE, também relatado pelo ministro Carlos Velloso, quando, à unanimidade, o Colegiado concluiu pela inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei nº 7.689, no que instituía contribuição sobre o lucro apurado em 31 de dezembro de 1988, datando a lei do dia 15 do citado mês.

As informações do Chefe do Poder Executivo fizeram-se calcadas em pronunciamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, revelando não se ter excepcionalidade maior a levar o Tribunal a glosar a medida provisória pela falta de urgência. No tocante à disponibilidade, remete-se ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, asseverando-se que (folha 219):

15. [...] realizado o balanço da pessoa jurídica controlada ou coligada no exterior - e verificada a existência de lucro - estes já estão na esfera de disponibilidade da controladora ou coligada no Brasil, que decidirá o destino de tais lucros.

Conclui-se (folha 220):

18. Tanto lhe estão disponíveis que podem ser estes lucros. A) efetivamente pagos ou creditados a elas (disponibilidade econômica); ou podem elas deliberarem, p. ex, B) a sua destinação ao fundo de reserva da controlada ou coligada, implicando aumento na distribuição de ações ou majoração do valor das já existentes, hipótese esta em que o patrimônio da controladora ou coligada também sofrerá acréscimo (disponibilidade jurídica).

A previsão do artigo 74 em comento teria como escopo evitar a protelação do recolhimento por deliberação da controladora ou coligada interessadas, sendo para elas indiferente pagar antes ou quando da percepção dos rendimentos. Sustenta-se a impropriedade dos precedentes mencionados na inicial. O primeiro, de minha lavra, porque relativo a sócios acionistas cotistas e titulares de empresas individuais, e o segundo, porquanto ligado ao imposto de renda a ser recolhido por pessoas jurídicas sobre lucros distribuídos aos sócios. Sob o ângulo da anterioridade, as informações consignam que simplesmente a disciplina cuidou do momento de incidência do imposto de renda sobre bases de cálculos já sujeitas a cobrança. Não teria sido criado pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001 tributo novo, não ocorrendo também a majoração, mas a simples definição do momento da incidência.

Ao processo veio a manifestação da Advocacia-Geral da União em idêntico sentido às informações do Chefe do Poder Executivo.

O parecer do então Procurador-Geral da República, Dr. Geraldo Brindeiro, é pela constitucionalidade da medida provisória.

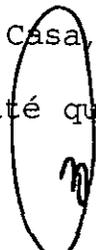
A certidão de julgamento de folhas 287 e 288 revela a rejeição, pela relatora, da preliminar de ilegitimidade e acolhida parcial do pedido formulado para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada" duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o voto do

ministro Nelson Jobim, julgando "improcedente para dar interpretação conforme a Constituição", ao que tudo indica, havendo ocorrido o equívoco ao grafar-se improcedente, em vez de procedente e, no tocante à preliminar, legitimidade, ao invés de ilegitimidade.

Estabelecidas as balizas deste processo, rememorando-as ante a passagem do tempo, passo ao voto propriamente dito.

Da disciplina da matéria mediante medida provisória.

O sistema constitucional revela atuações precípuas dos Poderes, incumbindo, de regra, ao Poder Legislativo, normatizar; ao Executivo, executar as leis e, ao Judiciário, definir, mediante julgamento, o alcance do arcabouço normativo, fixando, nos processos subjetivos, a regra jurídica incidente, em face do conflito de interesses. A mesclagem das atividades consubstancia sempre exceção e apenas surge legítima quando harmônica com a Constituição Federal. O Poder Executivo tem a iniciativa de leis complementares e ordinárias, sendo que, em alguns casos, há a exclusividade - artigo 61, § 1º, da Carta. O Presidente da República pode solicitar urgência para apreciação de projetos da própria iniciativa e, não se manifestando a Câmara dos Deputados e o Senado Federal, cada qual sucessivamente, em até quarenta e cinco dias, ficam sobrestadas todas as demais deliberações legislativas da respectiva Casa, com exceção das que têm um prazo constitucional determinado, até que se



ultime a votação - artigo 64, § 1º e § 2º, da Constituição Federal.

Acresce que o trato de matérias por meio de medida provisória surge no campo precário e efêmero. Presente a circunstância de a normatividade visar, acima de tudo, à segurança jurídica, essa via ganha contornos de excepcionalidade ímpar, não devendo ser acionada senão em situação a exigir, pela relevância e repercussão, urgência de tratamento. A não ser assim, é admitir-se que o Presidente da República pode substituir-se ao Congresso, atuando como se legislador fosse. Está-se diante de quadro a levar à conclusão sobre o desrespeito ao texto do artigo 62 da Constituição Federal, quer considerado o fator cronológico, quer o tema de fundo propriamente dito que, a todos os títulos, requer definição cabal advinda do Poder Legislativo.

Sob o aspecto cronológico, percebe-se que a problemática do imposto de renda encontrava-se, em 2001, devidamente disciplinada. Os contribuintes - no caso, as pessoas jurídicas - atuavam a partir da legislação de regência já sedimentada. Não obstante, a partir de óptica singular - para dizer o mínimo - emprestada ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, na redação decorrente da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, em julho do citado ano, quando havia ainda seis meses para o encaminhamento e aprovação de projeto objetivando a eficácia da nova disciplina no exercício subsequente, lançou-se mão da medida

provisória para dispor-se como se dispôs, desatendendo-se ao artigo 62 da Carta da República e alterando-se substancialmente a matéria relativa ao imposto de renda quanto a coligadas e controladoras de empresas no exterior, criando-se quadro de incerteza. É de registrar que, por isso ou por aquilo, alfim, por opção político-legislativa, passados quatro anos da edição da medida provisória, até hoje não ocorreu o crivo que lhe é peculiar, o pronunciamento das duas Casas do Congresso Nacional, emprestando-se ao artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 2001, alcance invulgar, alcance totalmente desprovido de razoabilidade, no que o citado artigo assim preceitua:

Art. 2º As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional.

Assim, a medida provisória em questão é contrária à Constituição Federal, ante:

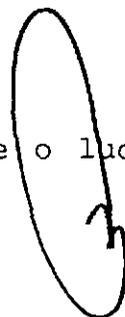
a) a ausência de relevância maior da matéria nela versada;

b) a falta do concurso do requisito "urgência" no trato do tema em tal via;

c) a circunstância de, em questão de alcance maior a repercutir na vida econômico-financeira de pessoas jurídicas, passados mais de quatro anos da edição da medida, não se contar, até aqui, com o crivo do Congresso Nacional, presente o fato de o artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001 longe haver ficado de colar

às medidas provisórias pendentes de apreciação, em setembro de 2001, a indeterminação de prazo de validade, ao sabor de conveniências de toda a ordem. Surge a incongruência. Com a Emenda Constitucional nº 32/2001, substituiu-se a previsão de que a apreciação da medida ocorreria dentro de 30 dias, verificando-se a perda de eficácia, se não convertida em lei dentro desse prazo - parágrafo único do artigo 62 da Carta Federal -, por disciplina reveladora da citada conversão em 60 dias, prazo prorrogável uma única vez, sendo que, não apreciada em 45 dias, fica submetida ao regime de urgência, sobrestando-se, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando - § 3º e § 6º do mesmo artigo 62. Logo, descabe o empréstimo da indeterminação de prazo de vigência àquelas medidas então pendentes de exame quando da nova disciplina, cujo escopo maior foi, sem dúvida, acabar com a indefinida pendência de medidas, observando-se a própria natureza que é revelada pelo adjetivo "provisório". Há de se convir não coabitarem o mesmo teto a provisoriedade da medida e a projeção no tempo - de mais de quatro anos -, sem considerar-se o envolvimento do tema que, a todos os títulos, reclama segurança jurídica.

Do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro líquido.



Nunca é demais lembrar que a Constituição Federal contém regência inafastável quanto à tipicidade desses tributos. Sob o ângulo da contribuição, o artigo 195, inciso I, alínea "c", remete ao lucro, ou seja, ao resultado da pessoa jurídica, dadas as receitas e as despesas do período. Sob o prisma formal, surge a necessidade, assim, de se considerar o resultado do próprio balanço, o resultado positivo, em termos de lucro do que verificado no período de apuração. No tocante ao imposto, é da maior importância a própria nomenclatura que o reveste - imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza -, pressupondo haja a integração de riqueza, na forma de renda e de proventos de qualquer natureza, ao patrimônio do contribuinte. Por isso mesmo, o Código Tributário Nacional, a legislação, nas diversas gradações, a doutrina e a jurisprudência consagraram, para dizer-se da incidência do citado imposto, a disponibilidade econômica ou jurídica. O fenômeno há de estar presente não só em vista da renda em si, no que inconfundível com o patrimônio, como também da pessoa individualizada do contribuinte. Descabe a sinonímia, descabe a despersonalização, confundindo-se pessoas jurídicas individualizadas, porque devidamente, sob os ângulos formal e material, constituídas.

Não bastasse a tipicidade do tributo, decorrente da Carta da República, a circunstância de se tratar de imposto sobre a renda, o legislador complementar foi pedagógico, simplesmente pedagógico, ao prever 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 Carta Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias - artigo 110 do Código Tributário Nacional. O preceito alcança o ato extravagante que é o da edição de medida provisória. Descabe o embaralhamento de institutos, expressões e vocábulos, como se cada qual não tivesse o sentido próprio indispensável a caminhar-se com segurança jurídica. A empresa possuidora de personalidade jurídica não se confunde com outra, pouco importando se tenha a coligação ou o controle, espécies societárias que não levam à simbiose a ponto de, em promiscuidade ímpar, confundir as personalidades no que são próprias. São individualmente levadas em conta, quer sob o aspecto da responsabilidade fiscal, da responsabilidade junto a outras pessoas jurídicas e a pessoas naturais, quer sob o prisma dos direitos e deveres em geral. A despersonalização pressupõe caso concreto de extravagância, quanto aos vícios de consentimento, considerada a ordem jurídica, não podendo vir a ser placitada de maneira genérica, linear, invertendo-se valores, para este ou aquele fim, por mais querido ou nobre que o seja, considerada a presunção, simples presunção, de evasão ou sonegação cuja revelação deve ser real. A disponibilidade, tão comum ao conceito de renda, tem sentido vernacular e técnico todo próprio. O fato gerador do imposto sobre a

renda, sob pena de não se poder assentar esta última, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, fenômeno sempre concreto e que não pode, à mercê de ficção jurídica extravagante, insuplantável, ser deturpada, a ponto de se dizer que, onde não há disponibilidade econômica ou jurídica, entenda-se já acontecido o fenômeno, como ocorre enquanto o lucro da coligada ou controlada existente no exterior continua, consoante a legislação de regência, no estrangeiro, no próprio patrimônio da empresa que o apurou, não sendo, consideradas as diversas modalidades admitidas em Direito, transferido à empresa situada no Brasil, que, por isso mesmo, não tem como integrar qualquer aporte, em termos de renda, ao respectivo balanço. A introdução, no artigo 43 do Código Tributário Nacional, do § 2º não se fez com o alcance normativo que serviu de base à fértil mas viciada inspiração do Executivo, no que editada a medida provisória, como se nele estivesse contida delegação ao legislador ordinário incomum, de adentrar o campo da ficção jurídica e criar, desprezada a natureza das coisas, novo fato gerador como se fosse legislador complementar. Eis o teor do § 2º:

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

Em primeiro lugar, há de se interpretar a lei à luz do texto constitucional e este é categórico na tipologia do tributo, ao revelá-lo sobre a renda. Em segundo lugar, o parágrafo,  acessório

vinculado ao principal e que, portanto, não tem vida própria, deve ser interpretado a partir da cabeça do artigo e, no caso, tem-se a vinculação do que nele previsto à regra consoante a qual o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, acontecimento - nele, parágrafo, repetido em bom vernáculo - que não se verifica enquanto o lucro da coligada e da controlada permanece no estrangeiro, sob a regência da lei que lhe é pertinente, sob a descrição da própria sociedade, da própria pessoa jurídica no qual gerado. O § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, interpretado de modo teleológico, sistemático e hierarquizado, versa sobre condições e momento da disponibilidade, presente, sem sombra de dúvidas, a ocorrência desta última. Tanto é assim que o início do preceito contém a referência a receita ou rendimento oriundos do exterior, o que, considerada a origem, direciona ao ingresso no território nacional. Não é dado conferir ao parágrafo o sentido de transmudar, de descaracterizar, à luz dos parâmetros da Constituição Federal, o próprio tributo, como também o de estender ao conceito de disponibilidade significado antônimo ao que ele possui, como se disponibilidade e indisponibilidade fossem palavras sinônimas. A não se entender assim, ter-se-á o surgimento da disciplina de um novo tributo, ou seja, do imposto sobre o patrimônio, potencializando-se a circunstância de a empresa na qual detida a participação haver logrado lucro, alterado com isso, é certo, mas ao sabor do mercado, o respectivo valor, o valor das

ações. Enquanto inexistente o ingresso da participação da empresa brasileira no território nacional, enquanto não distribuídos os lucros pela empresa estrangeira com a qual se mantenha laços sob o ângulo da coligação ou do controle, não é dado cogitar do fato gerador do imposto sobre a renda, porque a renda é inexistente e porque não passou a disponibilidade, em si, sob tal ângulo e não do patrimônio, da empresa coligada ou controlada para a brasileira.

Tenha-se presente que inúmeras circunstâncias podem obstaculizar o acesso aos citados lucros. Tudo depende da legislação do país em que situada a empresa que haja apresentado lucro e também da deliberação da respectiva Assembléia. É possível ter-se, por exemplo, o óbice à distribuição do lucro levando em conta determinada situação jurídica, a necessidade legal de se reservar recursos indispensáveis a fazer frente a certo ônus. Plausível é ter-se deliberação da Assembléia no sentido de se reinvestir os lucros apurados, deixando-se de distribuí-los aos acionistas, sejam estes pessoas jurídicas ou pessoas naturais que, por isso mesmo, por não contarem com o aporte de renda, não estarão sujeitos, quer na origem, quer no país em que se encontrem, princípio da territorialidade, à incidência do imposto sobre a renda. A entender-se de forma diversa, não se estará, em si, caminhando para a taxaço de lucros, mas para a bitributação, tendo em conta valores que permanecerão no estrangeiro, olvidando-se os inúmeros tratados formalizados pelo Brasil no sentido de evitar a sobreposição

tributária fiscal, em homenagem ao citado princípio, ao princípio da territorialidade.

A medida provisória em comento restabelece sistema anterior e que foi mitigado pela própria Receita Federal mediante a Instrução Normativa nº 38/96, tudo ocorrendo, à época, em respeito à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional. A Lei nº 9.249/95 versava a incidência do imposto sobre a renda na proporção da participação detida pela empresa brasileira no capital da empresa situada no exterior, independentemente da distribuição ou de qualquer outro mecanismo equivalente de ingresso de recursos no patrimônio da contribuinte. A óptica que prevaleceu foi única, ou seja, a impossibilidade de se confundir direito já formalizado e detido em patrimônio com a simples expectativa de direito, isso considerados os lucros, ou mesmo, com o aumento presumido, simples presunção ante as artimanhas do mercado, do patrimônio. A medida provisória, ao prever a incidência do tributo sobre a renda como se já ocorrida, pela simples apuração do lucro em balanço da coligada ou controlada, sem a disponibilização à controladora ou coligada brasileira, discrepa, a mais não poder, do figurino constitucional do imposto sobre a renda, do artigo 43 do Código Tributário Nacional, conferida interpretação conforme a Constituição, bem como do que até aqui foi proclamado, de forma clara, precisa e norteadora, pelo Supremo.

O tema, sob o ângulo da jurisprudência, não é novo. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP, relator ministro Carlos Velloso, a Corte, sem discrepância de votos, teve presente a natureza, em si, do imposto sobre a renda, consignando a ementa do acórdão, publicada no Diário da Justiça de 23 de abril de 1993:

[...]

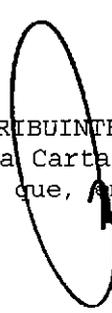
I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.

II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos.

III. - R.E. conhecido e provido.

Voltou o Tribunal a decidir quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC. Com a discrepância de um único voto, do ministro Ilmar Galvão, veio o extraordinário a ser conhecido, declarando-se a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, ocorrendo, no mérito, o provimento parcial. Eis a ementa do acórdão, de minha lavra, publicada no Diário da Justiça de 13 de outubro de 1995:

[...]

TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuente, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que,  em prol do

segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe "a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" - alínea "a" do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data 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 à pertinência do princípio da despersonalização.

[...]

Colhe-se desse precedente que a Corte assentou, 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. Enfrentou questão em que a lei, declarada inconstitucional, previra, como fato gerador, quanto aos acionistas, a simples existência de balanço, da pessoa jurídica, revelando a existência de lucro a ser ainda objeto de deliberação, considerado o

repassa aos sócios. O tema decidido guarda correlação com o versado na medida provisória atacada mediante esta ação direta de inconstitucionalidade. A única diferença é que não se cogitou, no precedente, de situação jurídica em 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. No julgamento, o ministro Francisco Rezek teve a oportunidade de extremar a situação alusiva à sociedade por cotas de responsabilidade limitada e à firma individual, ao consignar:

O que estamos a dizer, na interpretação conforme da norma, a propósito da sociedade por cotas, revela de modo unívoco nosso pensamento sobre a sociedade anônima num extremo e a firma individual noutro.

[...]

Concluiu Sua Excelência conhecendo do extraordinário e lhe dando provimento.

O ministro Carlos Velloso ressaltou que:

A disponibilidade econômica significa a obtenção de renda, significa ingresso real no patrimônio da pessoa, de moeda ou seu equivalente, ou a possibilidade de a pessoa dispor da renda. Já a disponibilidade jurídica significa ou traduz a possibilidade, tendo em vista disposições jurídicas ou contratuais, de o sujeito dispor de uma renda posta a sua disposição.

Então, referiu-se a Modesto Carvalhosa, citado por Henry Tilbery, segundo o qual ter-se-ia "a outorga efetiva de direitos creditícios que representam acréscimo patrimonial". Transcreveu lição de Gilberto de Ulhôa Canto em "Aquisição de Disponibilidade ou Acréscimo Patrimonial no Imposto de Renda", a saber:

A disponibilidade jurídica, de acordo com o dispositivo citado, ocorre desde o momento em que o benefício, pessoa física, estiver em condições de exigir o pagamento, por exemplo, quando for-lhe creditado por pessoa jurídica. Entendemos, porém, que deve haver um crédito identificado a favor do benefício: a inclusão da despesa aproximada ou estimada dentro de uma "provisão", coletivamente com outros itens, ainda não coloca a receita à disposição do eventual beneficiário.

Assentou que isso quer dizer que:

(...) a renda deverá estar à disposição da pessoa (a pessoa adquiriu o direito à renda), certo que "a aquisição deve assumir" a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a simples tomada de iniciativa ou a prática de atos que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre apenas com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do que isso, configurada somente quando o seu recebimento em moeda ou quasi-moeda dependa somente do contribuinte.

Em passo seguinte, afirmou que, "na sociedade anônima, a distribuição de lucros, segundo as leis comerciais, é dependente principalmente da manifestação da assembléia". Concluiu que surge inconstitucional lei a prever a disponibilidade sem a deliberação da assembléia e, com isso, a criar fato gerador.

Do mesmo modo votou o ministro Octavio Gallotti, ressaltando que a disponibilidade, em se tratando de lucro de sociedade anônima, depende de deliberação da assembléia, da direção maior da própria sociedade.

No mesmo sentido votou o ministro Sydney Sanches, aduzindo que:

[...]

Quanto ao acionista, parece-me, também, que, pela natureza jurídica e pelo tratamento legal da sociedade anônima, a distribuição dos dividendos depende sempre de deliberação da Assembléia, que pode ocorrer, ou não, inclusive após o encerramento do período-base. Então, só depois dessa deliberação é que se há um direito, há um crédito líquido do acionista, sujeito à exação.

[...]

O ministro Moreira Alves reportou-se, talvez mesmo diante da clareza dos textos normativos, do entendimento sinalizado pela maioria, aos debates verificados.

O ministro Sepúlveda Pertence fez ver:

[...]

Pareceu-me, de fato, que com relação à sociedade por ações, sem indagar das potencialidades de elisão geradas, não há como fugir à evidência de que o regime normal das sociedades anônimas é o da destinação dos lucros, conforme deliberação majoritária da Assembléia Geral, órgão da sociedade anônima, sem exigência de acordo unânime dos acionistas. O que há, na sociedade anônima, para conter as possibilidades de fuga ao tributo é a tributação, como lucro da sociedade anônima, da parte dos resultados do exercício aplicadas em reservas facultativas.

[...]

Deixou bem claro Sua Excelência que a não-distribuição do lucro faz com que se afaste a possibilidade de aqueles que potencialmente seriam destinatários desse lucro, expectativa de direito, virem a sofrer a tributação, tendo em vista a inexistência de aporte em termos de renda. O precedente é por demais claro e preciso, no que sinaliza o rumo que deve tomar este julgamento, sob pena de grassar, sob o ângulo constitucional, a insegurança jurídica. Nele tive oportunidade de ressaltar que:

[...] Os lucros apurados em balanço de pessoa jurídica integram o patrimônio desta e não dos sócios, já que estes, considerados isoladamente, deles não dispõem, quer sob o ângulo econômico, quer, até mesmo, sob o jurídico.

[...]

No caso, a medida provisória, emprestando interpretação conforme a Carta da República ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, acabou por criar um novo fato gerador discrepando do figurino constitucional, ganhando a disciplina contornos estranhos ao imposto sobre a renda, ou seja, a circunstância de o balanço de empresa sediada no exterior apresentar lucro, cumprindo à coligada ou controladora localizada no Brasil satisfazer, de imediato e sem a distribuição, o tributo. Sob esse ângulo, a medida provisória contrasta com a regra do artigo 146 da Constituição Federal, a exigir, no tocante à definição de fato gerador, e ela veio a criá-lo com originariedade invulgar, a disciplina mediante lei complementar.

Sim, a pretexto de fixar as condições e o momento em que verificada a disponibilidade - e este é o núcleo da questão, considerado o conceito de renda -, acabou-se por ir muito adiante, desprezando-a por completo, tornando-a letra morta. Simplesmente, na medida provisória, em penada única, afastou-se do cenário premissa básica inerente ao próprio tributo. Certamente, se versada a disciplina mediante projeto de lei às Casas do Legislativo, presumindo-se o que normalmente ocorre e não o excepcional, viriam a glosá-la, o que também ocorreria, em relação à norma em comento, caso não verificado, passados quatro longos anos, o ato omissivo contumaz - hoje ainda estão pendentes, desde 2001, 53 medidas provisórias, e não há sinalização do abandono de tal estado de coisas.

Ainda que se pudesse desprezar a óptica ora externada e que tem como a embasá-la a Constituição Federal e o precedente desta Corte, nota-se, mais, que o parágrafo único do artigo 74 da mencionada medida provisória implicou total desprezo ao princípio da anterioridade, ao dispor:

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

Partiu-se para o alargamento, a mais não poder, da ficção jurídica, imprimindo-lhe eficácia retroativa incompatível com

o princípio constitucional da anterioridade. A medida provisória veio ao mundo jurídico, com o artigo 74 ora em análise, em julho de 2001, dispondo, de forma indeterminada, sobre a observância da cabeça do artigo 74, considerados lucros apurados por empresas sediadas no estrangeiro, coligadas ou controladas por brasileiras até 31 de dezembro de 2001, fixando campo de aplicação retroativa de maneira indeterminada e praticamente sem limite. Pouco importa que se tenha apontado data para os lucros serem tidos por disponibilizados, ou seja, 31 de dezembro de 2002, ano seguinte ao da edição da medida provisória. O que cumpre ter presente é que foram apanhados, para a incidência da norma, lucros relativos a exercícios anteriores, adentrando-se, por via oblíqua, o campo da criação de fato gerador ou, sem exagero, de verdadeiro tributo de modo retroativo, incompatível com a ordem jurídica, que é a simples apresentação de lucro, em qualquer exercício passado, pela empresa estrangeira.

Não é demais escancarar aspectos envolvidos na espécie, considerados os interesses nacionais.

Que estímulo é esse a investimentos no exterior, à busca de divisas? Tem-se, sim, inoportuna, descabida e inconstitucional voracidade fiscal, na contramão do almejado crescimento das empresas brasileiras, da necessária, porque salutar, projeção do Brasil no cenário internacional. A imposição tributária

em análise, além de fugir ao figurino próprio, é um contra-senso, nada tendo de razoável.

Esta ação, o pedido veiculado, longe está de visar à redução da hoje insuperável carga tributária, mas ao afastamento de distorção a colocar em xeque o próprio sistema do imposto de renda, isolando as empresas, forçando-as a recuo considerada a presença indireta no exterior, inibindo-as na atuação sempre bem-vinda no plano internacional.

Hoje o Brasil está no 65º lugar no *rankig* da competitividade internacional. Se a empresa é obrigada a recolher o tributo sem o aporte da renda em seu balanço, sem a disponibilidade, certamente terá de tirar o numerário respectivo de algum lugar, perdendo, ante a existência de ônus sem contrapartida, mais e mais, a competitividade. E ainda se fala em pacto federativo visando à tão esperada reforma tributária. Para tanto, desnecessário é ir ao fundo do poço. A visão que desaguou na medida provisória, na instituição de novo tributo ou fato gerador via tal instrumento, quando o normal seria a lei complementar, na distorção vernacular do que se entende como disponibilidade econômica ou jurídica de renda, alcançando como tal o antônimo, a indisponibilidade, em contrariedade ao arcabouço normativo próprio - artigos 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, 43 e 110 do Código Tributário Nacional -, mostrou-se de miopia cegante, apenando não os sonegadores, no que sempre encontram meio de driblar o burocrático

fisco, mas empresas sérias que buscam projetar, com inegáveis riscos e sacrifícios, além das fronteiras nacionais, o nome do Brasil, tornando-o merecedor da consideração e respeito internacionais. Sim, editem-se normas que punam o ato de sonegação e alcancem aqueles que, à mercê de práticas merecedoras de excomunhão maior, traem os interesses pátrios. O que não cabe é o trato de situações díspares da mesma forma, a dosagem cavalgar, a apanhar as empresas em geral, os contribuintes que, sob o ângulo da forma e da realidade, da concretude, da transparência, já cumprem os deveres fiscais. Descabida e inconstitucional é a obrigação do pagamento de imposto sem a disponibilidade, sob qualquer das espécies, da renda, porque ainda não repassada, via deliberação do órgão próprio da coligada ou controlada à empresa irmã situada no Brasil, ainda não interiorizada no território nacional, ainda não deslocada do patrimônio da empresa situada no exterior para a coligada ou controladora aqui residente. Versou-se algo de repercussão maior - recolhimento de imposto - via instrumental precário e efêmero, fazendo-o na contramão do crescimento nacional, das empresas brasileiras, da necessária e salutar projeção do Brasil no cenário internacional.

Repita-se: valores não de ser sopesados e se sobrepõe o decorrente da preservação do próprio sistema, não se apenando quem forma na base da pirâmide dos contribuintes. Sonegadores existem e continuarão a existir e, certamente, conta-se com outros meios para apanhá-los. O simples elo porventura existente, quer sob o ângulo da

coligação - leia-se interesse participativo simples -, quer do controle acionário - interesse participativo qualificado -, não é suficiente a fulminar-se algo que é da própria essência do tributo, a exigência constitucional e legal - Código Tributário Nacional - de se contar com disponibilidade, como se a escrituração no balanço da empresa estrangeira pudesse ser tomada de forma ímpar, como se automaticamente obrigasse, sem a saída de numerário na origem e entrada na empresa brasileira, sem o efetivo acesso à renda, o pagamento do tributo. A mão única é incompatível com o que está estabelecido e isso decorre, até mesmo, da ordem natural das coisas, cuja força, a força da natureza, é inafastável - obrigatoriedade de recolher o imposto sem o aporte da renda, desembolso não precedido da vantagem que lhe é ínsita, logrando o Estado receita que, em última análise, será fruto, se tanto, de acréscimo patrimonial inconfundível com mezinhas noções de renda.

Ante o quadro, empresto ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional interpretação conforme a Constituição, ou seja, excluindo alcance que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Quanto ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, em face das razões expostas, concluo pela inconstitucionalidade, o que implica dizer que a regência da matéria nele tratada - fato gerador do imposto de renda - continuará decorrendo da legislação então apanhada pela citada medida. É como voto no caso.

28/09/2006

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588

ANTECIPAÇÃO DE VOTO

O SR. MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Senhora Presidente, em homenagem ao trabalho exaustivo que nos deram, cumprindo seu dever, os advogados da Fazenda e os *amici curiae*, em favor dos contribuintes, peço vênias ao Ministro Ricardo Lewandowski - sem prejuízo, é claro, se houver tempo, de ouvir com a maior atenção o voto de Sua Excelência - para antecipar o meu voto, que coincide com o que acaba de proferir o eminente Ministro Marco Aurélio. Apenas, não lhe subscrevo a parte inicial por convicção jurídica e a parte que tem um certo sabor de plataforma de candidato a ministro da Fazenda, aí por falta de competência no bom sentido.

Não lhe subscrevo a declaração de inconstitucionalidade formal da medida provisória, porque, além de outras considerações, creio que, efetivamente, o art. 2º da Emenda Constitucional nº32, queiramos ou não, na verdade congelou as medidas provisórias pendentes, independentemente da data de sua edição ou do número de suas reedições, até que as revogasse o próprio Poder Executivo ou sobre elas se definisse o Congresso



ADI 2.588 / DF

Nacional, de modo a convertê-las em lei ou recusá-las com eficácia *ex tunc*, prevista na Constituição.

No que diz respeito ao ponto central do mérito, estou também - e já várias vezes me referira a esta passagem - com conhecido trecho do saudoso Ministro Luiz Gallotti, quando acentua que, para dar efetividade a uma discriminação constitucional de renda, não é possível conferir, à moda do pensamento do eminente Ministro Nelson Jobim, com o brilho habitual, ao legislador tributário ampla liberdade para redefinir os conceitos de que se vale a própria Constituição para a discriminação constitucional das competências tributárias. Releio essa passagem tantas vezes referida do saudoso Ministro Luiz Galloti:

"Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição."

É preciso, assim, usar dos meios hermenêuticos possíveis para manter-se fiel àquele círculo concêntrico maior na progressiva definição das hipóteses de incidência de cada tributo, que é o da incidência possível que a própria Constituição há de gizar - e cabe-nos extrair dela aquele sentido máximo do círculo de



ADI 2.588 / DF

incidência -, sob pena, repito, de descaracterizar toda a distribuição de competências tributárias.

Não posso ver, na referência a um imposto sobre a renda, a possibilidade de fazê-lo incidir sobre o que renda não é, ainda que seja a partir de uma ficção de desconsideração da personalidade jurídica, conforme assinalou bem o voto do Ministro Marco Aurélio, que pressupõe fraude e, assim, há de ser apurado em concreto.

Por outro lado, não consigo fugir da convicção formada nos precedentes invocados - tanto no RE nº 117.866, Relator o eminente Ministro Carlos Velloso, relativo à Lei nº 4.506, quanto no RE nº 172.058, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, a propósito do art. 35 da Lei nº 7.713. Creio que a equação jurídica é absolutamente idêntica; e a origem nacional ou estrangeira da expectativa de renda, que é a apuração de lucro em empresas controladas ou coligadas, não diferencia as hipóteses.

Por outro lado, recusada que fosse a inconstitucionalidade da própria lei complementar e da Medida Provisória nº 2.158, no seu art. 1º, também me convenci da chapada inconstitucionalidade do seu parágrafo único. Certo é que nela se define, sem limitação temporal, toda a apuração do balanço de sociedades controladas ou coligadas, sediadas no exterior até 2002, como fato gerador do imposto de renda, o que, a não violar a regra



de reforçada retroatividade da legislação tributária, implicaria dizer que todo este imaginoso arsenal de legislação que estamos a examinar seria inócuo, porque essa falsa disponibilidade a partir do balanço das empresas sediadas no exterior já seria fato gerador de imposto de renda. Como obviamente não é o que ocorre, certo é que se mandou incidir uma nova definição da hipótese de incidência a fatos anteriores à lei.

Por isso, desejando que seja provisório, por ora, adiro integralmente ao voto do Ministro Marco Aurélio.

M. A. Moreira

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REQTE.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADVDOS.: GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

REQDO.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQDO.: CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral



Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 24.02.2005.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, julgando procedente a ação, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Carlos Britto. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não participou da votação a Senhora Ministra Cármen Lúcia por suceder ao Senhor Ministro Nelson Jobim, que proferira voto. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.09.2006.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.


Luiz Tomimatsu
Secretário

25/10/2007

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1 DISTRITO FEDERAL

V O T O

(VISTA),

O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI** - Busca-se na presente ação direta, ajuizada pela Confederação Nacional de Indústria (CNI), a declaração de inconstitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, bem como do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001.

As normas impugnadas possuem o seguinte teor:

"MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

(...)

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

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de

dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor."

"Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

(...)

Art. 43.

(...)

§ 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 (incluído pela LC 104, de 10 de janeiro de 2001)."

A autora questiona a constitucionalidade dos dispositivos acima transcritos, que determinam a incidência do imposto de renda (IR) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), nos lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior, independentemente destes tornarem-se efetivamente disponíveis para a controladora ou coligada no Brasil.

Para esse fim, a autora enumera, em síntese, as seguintes inconstitucionalidades:

"(i) a violação ao artigo 62 da Constituição, ante a absoluta falta de urgência para justificar o emprego de medida provisória; (ii) violação aos artigos

153, III, e 195, I, c, da Constituição, ante a exigência de imposto e contribuição sobre situação que não configura renda ou lucro; e (iii) violação às alíneas **a** e **b** do art 150, III, da Constituição, vez que o parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória atacada pretende tributar lucros acumulados relativos a períodos anteriores à sua edição e também relativos ao mesmo exercício financeiro em que adotada a MP" (fl. 03).

Na Sessão Plenária de 5/2/2003, após o voto da Ministra Ellen Gracie, Relatora, que rejeitava as preliminares e julgava procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", empregada duas vezes no caput do artigo 74 da MP 2.158-35/2001, pediu vista o Ministro Nelson Jobim, impedido o Ministro Gilmar Mendes.

Em 9/12/2004, o então Presidente, Ministro Nelson Jobim, apresentou voto-vista manifestando-se pela improcedência da ação, dando aos dispositivos impugnados interpretação conforme à Constituição, "no sentido de entender que somente estão submetidas ao regime da medida provisória ora sob exame aquelas empresas sujeitas ao Método de Equivalência Patrimonial (MEP)". Em seguida, pediu vista o Ministro Marco Aurélio.

Na sequência do julgamento, em 28/9/2006, após o voto-vista do Ministro Marco Aurélio, que julgava procedente a ação, acompanhado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, o qual antecipou o

seu voto, pedi vista dos autos, devolvendo-os, agora, para a retomada do julgamento.

Passo a votar.

Inicialmente, verifico que a autora, Confederação Nacional da Indústria (CNI), é entidade sindical de grau superior, que, nos termos do art. 103, IX, da Constituição, apresenta legitimidade ativa para a proposição da presente ação. Constatado, ademais, que os dispositivos impugnados afetam os interesses gerais da indústria nacional, razão pela qual se encontra atendido também o requisito da pertinência temática.

Na sequência, afastado a alegação de ofensa ao art. 62 da Constituição, ante a falta de urgência que justifique a edição da MP 2.158-35/2001. É que, consoante entendimento desta Corte, somente em caso excepcional - que não vislumbro na espécie - pode haver censura jurisdicional ao ato do Executivo, por ausência dos pressupostos de relevância e urgência, porquanto tal avaliação reveste-se de caráter eminentemente político (ADI 1.753/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; ADI 1.397/DF, Rel. Min. Carlos Velloso).

Observo, de resto, que o art. 74 da MP 2.158-35/2001, ora contestado, foi concebido no intuito de "combater a evasão e a



elisão fiscal internacional proporcionada pelos estímulos fiscais oferecidos pelos chamados paraísos fiscais", segundo consta das informações de fls. 234-235.

Rejeito, portanto, as preliminares arguidas.

Quanto ao mérito, assento que, a partir do advento da Lei 9.249/1995, registrou-se substancial inovação no tocante à tributação de lucros e rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem atividades no exterior por meio de empresas coligadas ou controladas. Esse texto normativo rompeu com a tradição até então observada relativamente à matéria, visto que aboliu o princípio da territorialidade do imposto de renda das pessoas jurídicas, estabelecendo, em seu art. 25, que o momento da disponibilidade dos lucros, para o efeito de tributação, corresponde ao do balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Ocorre que essa sistemática foi abandonada, logo em seguida, com a edição da Instrução Normativa 38/1996, a qual fez *tabula rasa* da referida ficção legal, consignando, em seu artigo 2º, que os lucros auferidos pelas empresas controladas ou coligadas no exterior só seriam havidos como disponíveis quando pagos ou creditados à controladora ou coligada no Brasil. A Lei 9.532/1997, depois, veio a consolidar tal entendimento, em harmonia, aliás,



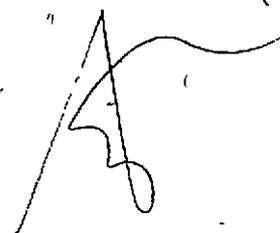
com o disposto no caput do art. 43 do Código Tributário Nacional, verbis:

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

A seguir, porém, no intuito de contornar os obstáculos inerentes ao regime de taxação extraterritorial (*world wide income taxation*), introduziu-se no art. 43 do CTN, por meio da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, um novo § 2º, de acordo com o qual:

"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" (grifo nosso).

Com base nesse novo dispositivo, passou-se a entender que seria possível equiparar, por meio de uma ficção legal, o momento de disponibilização dos lucros ao de sua apuração. Nesse passo, editou-se a MP 2.158-35/2001, que restabeleceu a sistemática do art. 25 da Lei 9.249/1995, de maneira a considerar a data do balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano como o



momento em que os lucros estariam disponíveis para o efeito de tributação.

Transcrevo novamente o teor do art. 74 da MP 2.158-35/2001, ora impugnado:

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

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

Ora, em questão similar, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 172.058, Relator o Ministro Marco Aurélio, declarou a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei 7.713/88, que considerava fato gerador do imposto de renda, na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas de empresas domiciliadas no Brasil, a simples apuração do lucro líquido pela sociedade na data do encerramento do período-base.



Sem deixar margem a dúvidas, entendeu a Corte, naquele julgamento, que o momento de apuração do lucro na data do balanço não corresponde à sua disponibilidade jurídica ou econômica. Isso porque a destinação do lucro relativamente aos acionistas dependeria de deliberação tomada em Assembléia-Geral.

Na ocasião, o Ministro Carlos Velloso assentou o seguinte:

"A disponibilidade econômica significa a obtenção de renda, significa ingresso real no patrimônio da pessoa, de moeda ou seu equivalente, ou a possibilidade de a pessoa dispor da renda. Já a disponibilidade jurídica significa ou traduz a possibilidade, tendo em vista disposições jurídicas ou contratuais, de o sujeito dispor de uma renda posta a sua disposição."

Nessa mesma linha, Rubens Gomes de Souza, ao interpretar o art. 43 do CTN, observa que o elemento definidor da renda é a sua disponibilidade pelo titular, esclarecendo que:

"... 'disponibilidade econômica' corresponde a 'rendimento (ou provento) realizado', isto é, dinheiro em caixa. E 'disponibilidade jurídica' corresponde a 'rendimento (ou provento) adquirido', isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro."¹

¹ SOUZA, Rubens Gomes. Pareceres - 1. Imposto de Renda. São Paulo. Editora Resenha Tributária, 1975. p. 69-71.

A decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal foi, com efeito, extremamente clara no sentido de vedar a tributação de lucros apurados na data do balanço, que não tenham sido ainda efetivamente disponibilizados aos seus titulares.

O STF, no entanto, reconheceu a constitucionalidade do dispositivo questionado quanto aos titulares de empresa individual, visto que a destinação do lucro fica ao sabor de vontade única, e, também, com relação ao sócio cotista, desde que haja previsão no respectivo contrato social, de disponibilidade econômica ou jurídica imediata do lucro líquido apurado.

Nessa linha de intelecção, tanto no precedente citado, quanto no caso dos autos, está-se diante de uma exação tributária claramente ilegítima, visto tratar-se da cobrança de imposto de renda sobre lucros ainda não disponibilizados, jurídica ou economicamente, aos contribuintes.

Em seu voto-vista, proferido no caso sob exame, bem observou o Ministro Marco Aurélio que:

"A empresa possuidora de personalidade jurídica não se confunde com outra, pouco importando se tenha a coligação ou o controle, espécies societárias



que não levam à simbiose a ponto de, em promiscuidade ímpar, confundir as personalidades no que são próprias.

(...)

O fato gerador do imposto sobre a renda, sob pena de não se poder assentar esta última, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, fenômeno sempre concreto e que não pode, à mercê de ficção jurídica extravagante, insuplantável, ser deturpada...".

Esse é também o ponto de vista de Alberto Xavier, que observa o seguinte:

"O que a lei não pode sem adentrar no terreno da ficção legal é, a pretexto de fixar o momento temporal do fato gerador, definir que ele já se produziu quando a sua produção ainda não teve início ou pode nunca chegar a verificar-se. É precisamente o que ocorre com o fenômeno da apuração do lucro, que é o momento lógico e cronologicamente anterior ao da disponibilização do lucro e que, sendo embora condição necessária não é, porém, suficiente, já que o lucro apurado pode ser capitalizado e jamais devolvido em benefício dos sócios".²

De fato, afigura-se evidente que as empresas controladas ou coligadas no exterior possuem personalidade jurídica que não se confunde com a daquela ostentada pela controladora ou co-irmã sediada no Brasil. Daí segue-se que aquelas empresas estão jungidas, quanto à distribuição dos lucros, ao disposto nos respectivos estatutos sociais e na legislação local, razão pela

² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 485.

qual os resultados apurados no exercício nem sempre se encontram à disposição dos acionistas na data da elaboração do balanço anual.

Não se olvide, ademais, que o Brasil é signatário de diversos acordos internacionais, que previnem a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, tais como o Tratado Brasil-Dinamarca (Decreto 75.106/1974), o Tratado Brasil-Bélgica (Decreto 72.542/1973) e o Tratado Brasil-Luxemburgo (Decreto 85.051/1980).

Convém ressaltar, ainda, que o § 2º do art. 43 do CTN, incluído pela LC 104/2001, ao dispor que a lei estabelecerá as "condições" e o "momento" em que se dará à disponibilidade dos lucros, deve ser interpretado em consonância com o caput do próprio artigo que estabelece como fato gerador do imposto de renda "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica".³

Nessa linha de raciocínio, sublinha-se que a Lei 9.532/1997, quando dispôs sobre as condições e o momento em que os lucros auferidos no exterior por intermédio de empresas controladas ou coligadas estariam disponíveis para os respectivos acionistas, regulou corretamente a matéria, conforme se vê abaixo:

³ BRITO, Edvaldo Pereira de. O Excesso de Retirada Tributável como Acréscimo Patrimonial. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 120.



"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:

(...)

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

(...)

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

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

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da 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."

Feitas essas ponderações, e considerando que o art. 153, III, da Constituição, confere à União a competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, bem assim que o art. 146, III, a, do texto magno consigna caber à lei complementar o estabelecimento de normas gerais, em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição do fato gerador de imposto, não há como deixar de concluir, *data venia*, que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 invadiu matéria constitucionalmente reservada à lei complementar.

Isso porque criou, mediante lei ordinária, novo fato gerador, equiparando, por meio de uma ficção jurídica, o momento de disponibilização dos lucros ao de sua apuração. Ou seja, nas palavras de Gilberto de Ulhôa Canto, atribuiu "*a determinado fato, coisa, pessoa ou situação características ou natureza que no mundo real não existem, nem podem existir*".⁴

Acresce, ainda, que o parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35/2001 violou também os princípios da não-retroatividade e o da anterioridade, estampados no art. 150, III, alíneas a e b, da Constituição, ao estabelecer que:

⁴ ULHÔA CANTO. Gilberto de. Presunções no Direito Tributário. In MARTINS. Ives Gandra da Silva (Coord.) *Caderno de Pesquisas Tributárias* n.º 9. São Paulo: 1984

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

Com efeito, o art. 150, III, a, veda a cobrança de tributos "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado".

Salta à vista, pois, que o mencionado dispositivo, além de criar, de modo indevido, um novo fato gerador do imposto sobre a renda e da contribuição sobre lucro líquido, passou, de forma igualmente vedada, a cobrá-lo retroativamente.

Esses fatos não passaram despercebidos ao Ministro Marco Aurélio, o qual sublinhou, em seu voto-vista, que

"... foram apanhados, para a incidência da norma, lucros relativos a exercícios anteriores, adentrando-se, por via oblíqua, o campo da criação de fato gerador ou, sem exagero, de verdadeiro tributo retroativo, incompatível com a ordem jurídica..."

Quanto à violação ao princípio da anterioridade, verifico que o art. 150, III, b, da Constituição, proíbe a cobrança de tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou". Ocorre, porém,



que a Medida Provisória impugnada foi publicada em 27 de julho de 2001, razão pela qual não poderia ser aplicada no mesmo exercício financeiro.

Ressalte-se, ainda, que a referida MP, por não ter sido convertida em lei, também não poderia vigorar no exercício financeiro seguinte, ou seja, em 2002. Isso porque, o § 2º do artigo 62 da Carta Magna, incluído pela Emenda Constitucional 32/2001, estabelece que:

"Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada."

Em resumo, constato que o art. 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, além de invadir matéria reservada à lei complementar, a pretexto de apenas alterar o momento da incidência do tributo, criou, por ficção jurídica, novo fato gerador e, conseqüentemente, nova definição da hipótese de incidência tributária,⁵ o que implica, na prática, a instituição de um novo imposto. Isso sobre mostrar-se patente a violação aos princípios

⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 58 e ss.

constitucionais da não-retroatividade e da anterioridade da lei tributária.

Tais aspectos foram muito bem evidenciados no seguinte trecho do voto antecipado do Ministro Sepúlveda Pertence:

"Recusada que fosse a inconstitucionalidade da própria lei complementar e da Medida Provisória 2.158, no seu art. 1º, também me convenci da chapada inconstitucionalidade do seu parágrafo único. Certo é que nela se define, sem limitação temporal, toda a apuração do balanço de sociedades controladas ou coligadas, sediadas no exterior até 2002, como fato gerador do imposto de renda, o que, a não violar a regra de reforçada retroatividade da legislação tributária, implicaria dizer que todo este imaginoso arsenal de legislação que estamos a examinar seria inócuo, porque essa falsa disponibilidade a partir do balanço das empresas sediadas no exterior já seria fato gerador de imposto de renda. Como obviamente não é o que ocorre, certo é que se mandou incidir uma nova definição da hipótese de incidência a fatos anteriores à lei."

Ainda que se considere que o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35 tenha o louvável escopo - ao menos segundo consta das informações - de combater a evasão e a elisão fiscal levada a efeito por meio de empresas localizadas nos chamados "paraísos fiscais", não há como deixar de constatar, com amparo em Luiz Eduardo Shoueri, que a abrangência do dispositivo é tal que acaba resultando em ofensa ao princípio da proporcionalidade. De fato, diz ele, "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 normal".⁶

De tudo o quanto exposto, julgo procedente a presente ação direta para declarar a inconstitucionalidade do art. 74 e seu parágrafo único da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, emprestando interpretação conforme à Constituição ao § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, de maneira a excluir de seu alcance qualquer entendimento que resulte na desconsideração da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica da renda para os fins de incidência do imposto correspondente.

⁶ Transparência fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 142, pp. 39-50.



25/10/2007

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : **MIN. ELLEN GRACIE**
REQTE.(S) : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI**
ADV.(A/S) : **GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS**
INTDO.(A/S) : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**
INTDO.(A/S) : **CONGRESSO NACIONAL**

VISTA

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - Senhora Presidente, parece que o Ministro Nelson Jobim deu interpretação conforme.

Esse caso, para mim, é emblemático. Há uma oposição frontal aqui na Corte, várias posições se delineando a partir do magnífico voto de Vossa Excelência, Ministra Ellen Gracie.

Na sessão de hoje, tivemos também dois votos extraordinariamente bem-fundamentados: o do Ministro Ricardo Lewandowski e, agora, o do Ministro Eros Grau; um em oposição frontal ao outro.

Cada vez me convenço, à medida que amadureço a minha experiência de julgador, de que o Direito é orteguiano – permito-me a metáfora -: “Eu sou eu e as minhas circunstâncias”. E, por incrível que pareça, o operador jurídico, mais de perto, o julgador, ele faz parte dessas circunstâncias. Daí a explicação para um mesmo tema ensejar votos diametralmente contrários.

Já tive a oportunidade até de lembrar que, quando isso ocorre e os votos em oposição frontal se baseiam na Constituição Federal, ou seja, os fundamentos são genuinamente constitucionais, ficamos naquela situação meio atarantada de optar entre o certo e o certo - por incrível que pareça, também; porque, se uma das opções tem assento constitucional, parece certo, mas a outra também o tem, e não se pode recusar a ela essa impressão de certeza.

Bem fez a nossa Constituição Federal, no artigo 93, IX, que exigiu apenas do julgador a fundamentação e não foi além disso, a não ser para

dizer que uma decisão desfundamentada é nula.

Por isso, Sra. Presidente, peço vista dos autos, com a devida vênia de todos. Estudarei a matéria e, quem sabe, trarei uma contribuição subjetiva de alguma valia.

-...-...-...-...-...-...-

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588-1

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REQTE.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADVDS.: GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

REQDO.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQDO.: CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.

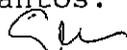
Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 24.02.2005.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, julgando procedente a ação, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Carlos Britto. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não participou da votação a Senhora Ministra Cármen Lúcia por suceder ao Senhor Ministro Nelson Jobim, que proferira voto. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.09.2006.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski que, na linha dos votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, julgava procedente a ação para dar interpretação conforme ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarava a inconstitucionalidade do artigo 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau que, acompanhando a linha do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim, julgava improcedente a ação, também para dar interpretação conforme à Constituição, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25.10.2007.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Eros Grau e Menezes Direito.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.


for Luiz Tomimatsu
Secretário

17/08/2011

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

VOTO – VISTA

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO:

Trata-se de ação que tem por objeto a declaração de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/1966) e de todo o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Eis os dispositivos impugnados:

“Art. 43.

[...]

§ 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.”

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

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

2. Pois bem, quanto ao § 2º do art. 43 do CTN (incluído pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001), a alegação é de sua

incompatibilidade com o inciso III do art. 153 da Constituição Federal, por haver permitido à lei ordinária fixar as condições e o momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), mesmo que laborando (a lei comum) na esfera dos juízos presuntivos ou de pura ficção jurídica. Daí o pedido de “interpretação conforme à Constituição” para esse dispositivo, devido a que a lei somente pode (é o que se alega) ter como ocorrido o fato gerador com a efetiva disponibilidade econômica, ou então jurídica, de receita ou rendimentos auferidos no exterior.

3. No tocante ao art. 74 da MP nº 2.158-35, a autora da ação alega inconstitucionalidade formal e material, devido a que o dispositivo: a) foi veiculado por medida provisória que se fez carente do requisito da urgência (art. 62 da CF); b) ofendeu o inciso III do art. 153 e a alínea “c” do inciso I do art. 195, ambos da Magna Lei, ao exigir “*imposto e contribuição sobre situação que não configura renda ou lucro*”; c) violou as alíneas “a” e “b” do inciso III do art. 150 da mesma Constituição Republicana, tendo em vista que o seu parágrafo único “*pretende tributar lucros acumulados relativos a períodos anteriores à sua edição e também relativos ao mesmo exercício financeiro*” em que o preceito impugnado veio a ser positivado.

4. Ao prestar informações, o Senado Federal I se imitou a argüir a ilegitimidade ativa da Confederação Nacional da Indústria (CNI), por falta de preenchimento do requisito da pertinência temática. Isso porque não poderia se pronunciar (ele, Senado Federal) sobre a constitucionalidade de norma que ainda penda de apreciação pelo Congresso Nacional.

5. A seu turno, a Advocacia-Geral da União deu pela prejudicialidade da ação quanto à alegação de ofensa ao art. 62 da Constituição, ante o disposto no art. 2º da Emenda Constitucional nº 32 (“*As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional*”). No mais, defendeu a constitucionalidade das normas impugnadas.

6. Já o Procurador-Geral da República, este opinou pela rejeição das preliminares, e, no mérito, pela improcedência da ação.

7. Iniciado o julgamento, a ministra Ellen Gracie, relatora, votou pela rejeição da preliminar de ilegitimidade ativa, e, quanto ao mérito, pela procedência parcial da ação. Isso para declarar inconstitucional a expressão “*ou coligada*”, duplamente contida na cabeça do art. 74 da MP nº 2.158-35.

8. Ato contínuo, e depois de pedir vista dos autos, o ministro Nelson Jobim abriu divergência para dar aos dispositivos impugnados “*interpretação conforme à Constituição*” no sentido de que somente estão submetidas ao regime do art. 74 da MP nº 2.158-35 as empresas sujeitas ao método de equivalência patrimonial (MEP) a que se refere o art. 248 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações ou Lei das S/As).

9. O julgamento prosseguiu com o voto-vista do ministro Marco Aurélio, que deu ao § 2º do art. 43 do CTN “*interpretação conforme à Constituição*” para excluir “*alcance que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda*” e, assim, julgar inconstitucional o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, no que foi acompanhado pelo ministro Sepúlveda Pertence.

10. Pedi vista dos autos após o voto-vista do ministro Ricardo Lewandowski, que acompanhou o ministro Marco Aurélio, e do voto do ministro Eros Grau, que seguiu a divergência inaugurada pelo ministro Nelson Jobim.

11. Já a título de voto, portanto, começo por anotar que os sucessivos pedidos de vista (o meu foi o quarto) evidenciam a superlativa complexidade e importância da controvérsia *sub judice*. Complexidade e importância da causa, ênfase, numa ambiência de crescente internacionalização das empresas ou de máxima globalização da economia.

12. Muito bem. Feito esse reavivar das coisas, rejeito a preliminar de ilegitimidade ativa. E o faço por entender cristalino o encaixe do tema entre os objetivos institucionais da requerente, especialmente o de “*defender e coordenar os interesses gerais da indústria*”, nos termos do art. 3º

do seu Estatuto Social.

13. No tocante à segunda preliminar, reafirmo o entendimento desta nossa Casa de Justiça na aceção de que é possível a excepcional verificação judicial dos requisitos do art. 62 da Constituição Federal para a edição de medidas provisórias (relevância e urgência), conforme se vê da ADC 11-MC, da relatoria do ministro Cezar Peluso; bem como das ADIs 2.213, da relatoria do ministro Celso de Mello; 2.527-MC, da relatoria da ministra Ellen Gracie; 1.753-MC, da relatoria do ministro Sepúlveda Pertence; e 4.049-MC, da minha própria relatoria). Matéria já enfrentada nas anteriores assentadas de julgamento deste processo objetivo, cujo resultado foi o juízo afirmativo da presença de tais pressupostos formais de edição da medida provisória em causa.

14. No mérito, dou início à aproximação cognitiva do tema com o juízo de que a lei ordinária não é inteiramente livre no seu mister de estabelecer “*as condições e o momento*” em que ocorre a disponibilidade de renda obtida no exterior. Papel, esse, que lhe foi confiado pelo § 2º do art. 43 do CTN, cuja constitucionalidade é discutida nesta ação direta. E não é inteiramente livre para cumprir esse mister, por se encontrar sujeita às exigências de um devido processo legal substantivo que incorpore os vetores ou as coordenadas da razoabilidade e da proporcionalidade. Do que decorre esta compreensão das coisas: a cabeça do art. 43 baliza a interpretação do seu § 2º, ora impugnado, ao dispor que o fato gerador é a “*aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*” de renda ou de proventos de qualquer natureza. Donde a intelecção de que, se a lei ordinária vier a dispor de modo apartado da autorização do referido § 2º, padecerá do vício de inconstitucionalidade. O que me leva a não ter por inconstitucional esse questionado § 2º do CTN, pois o sistema jurídico permanece na posse da sua virtualidade de impedir que a lei ordinária venha a cobiçosamente artificializar o momento da aquisição da disponibilidade de renda para o efeito de incidência do imposto e da contribuição em exame.

15. Por natural continuidade de raciocínio, percebe-se que o eixo da discussão passa a girar exclusivamente em torno da constitucionalidade,

ou não, do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, preceito que faz as vezes da lei ordinária a que se reporta o § 2º do art. 43 do CTN. Art. 43 que assim dispõe no seu próprio *caput* (vale a repetição): “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”. Isso para o fim de se determinar o momento do fato gerador do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), conforme visto. E o certo é que se cuida de norma inserida no âmbito das chamadas “regras CFC”, sigla que significa, em inglês, *controlled foreign corporation*, ou, em tradução livre, “sociedade estrangeira controlada”. Dando-se que essas “CFC rules” são instrumentos de tributação em bases universais (TBU), ou independentemente do território desse ou daquele Estado soberano. Vale dizer: pelo regime de TBU (ou *world wide income taxation*), certos países adotam o princípio da universalidade na tributação da renda, em desfavor da tributação fundada no princípio da territorialidade. Com isso, oneram: ou a totalidade dos rendimentos obtidos por seus nacionais, pouco importando o domicílio destes (critério da nacionalidade), ou a totalidade das rendas das pessoas residentes no País (critério da residência). Tudo devido à consideração de o princípio da territorialidade não mais se revelar eficaz para assegurar aos Estados soberanos proteção contra a fuga de seus capitais. Fuga, sobretudo, para os chamados “paraísos fiscais”.

16. É nesse mais recente cenário de economia globalizada que a superação do critério da pura territorialidade tem possibilitado a cada Estado soberano praticar sistemas de tributação que implicam eficaz inibição à tendência das empresas para retardarem o reingresso, nos seus países de origem, dos resultados operacionais superavitários que obtiveram no exterior. Política de maior eficácia tributária que, entre nós, encontra suporte em dispositivos constitucionais como estes:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de

legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também, ao seguinte:

[...]

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos **prioritários** para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

“Art. 145. [...]

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

“Art. 150. [...]

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

17. Revisitemos, então, o art. 43 do CTN:

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

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

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

anterior.

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

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

18. Aqui, abro um parêntese para lembrar que os parágrafos desse emblemático art. 43 foram incluídos pela Lei Complementar nº 104/2001, mas apenas o § 2º é que se faz objeto desta ação abstrata de controle de constitucionalidade. Fecho o parêntese e pontuo que os §§ 1º, 2º, 4º e 5º do art. 243 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas – S/As) assim definem as sociedades coligadas e controladas:

“Art. 243. [...]

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

[...]

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.”

19. Já o art. 248 da mesma Lei das S/As, este dispõe sobre o método de equivalência patrimonial a que se sujeitam essas sociedades que,

operando exclusivamente no Brasil, têm a compostura jurídica de empresas controladoras e coligadas. Leia-se:

“Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, 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.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela

companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.”

20. Muito bem. De posse desses conceitos operacionais, não há como desconhecer que os lucros obtidos pelas controladas e coligadas estrangeiras repercutem positivamente na empresa brasileira que as controle ou com elas seja coligada. Isso porque a investidora brasileira se torna titular desses lucros, na medida de sua participação no capital social da empresa controlada ou coligada estrangeira, sem embargo de que tais lucros venham a ser objeto de reinvestimento, reserva de capital, aplicação em ativos, etc., a significar sua não-distribuição como dividendos às empresas brasileiras controladoras, ou coligadas, conforme o caso. Mas isso não impede a respectiva tributação, pela via legal da presunção de ingresso ou de antecipação do fato gerador, segundo o disposto no § 7º do art. 150 da Constituição, ainda há pouco transcrito. Valendo enfatizar que o juízo contrário redundaria em conferir aos próprios contribuintes o poder de definir o momento da ocorrência do fato gerador, por singela deliberação em assembléia geral de acionistas ou previsão dos respectivos contratos sociais. Em golpe mortal a qualquer política séria de planejamento e gestão de recursos tributários.

21. Com efeito, se a empresa estrangeira é controlada, sua controladora no Brasil tem o poder de dispor dos resultados obtidos no exterior. Logo, a utilização dos lucros auferidos fora do País, por empresa controlada, sempre fica na exclusiva dependência da deliberação da empresa controladora, situada no Brasil. Razão pela qual a simples apuração desses lucros na data do balanço da empresa controlada já passa a coincidir com o momento em que se dá o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido no âmbito da empresa controladora aqui sediada. Sem que se possa falar de arbítrio ou voluntarismo legislativo, pois o contrário implicaria a política tributária suicida de se deixar ao poder discricionário da empresa controladora a ocorrência, ou não, do fato gerador dos tributos em causa.

22. Nesse ritmo argumentativo, tenho que algo semelhante se dá quando o caso é de coligação empresarial, e não de controle. É que a lei

define como “*coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa*” (§ 1º do art. 243 da Lei das S/As). Não qualquer influência, mas influência **significativa**, que existe, sem dúvida, quando a empresa investidora “*detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la*” (§ 4º do mesmo art. 243). Logo, se a empresa brasileira não detém o controle de sua coligada estrangeira, o fato é que influencia por modo acentuado suas tomadas de decisão. Fenômeno empresarial que se manifesta internacionalmente, e não só no Brasil, pois, a depender do ordenamento jurídico que adote algum tipo de legislação CFC, essa marcante influência é presumida quando a coligada nacional detém entre 10 e 25% de participação no capital social da empresa estrangeira. Donde se concluir pela razoabilidade da equiparação que a norma impugnada fez entre controladas e coligadas, para efeito de tributação dos lucros obtidos no Exterior.

23. Cabe remarcar, neste passo, o que tenho vocalizado a partir do julgamento do HC 97.256/RS, da minha relatoria, a respeito da instigante dicotomia do razoável e do racional. É que a pura racionalidade se dá nos colmos olímpicos da abstração mental, sempre ávida por trabalhar com categorias tão universais quanto atemporais, que são categorias aprioristicamente válidas para toda e qualquer situação existencial. Diferentemente do juízo de razoabilidade, que toma em linha de conta o contexto ou a contingência das protagonizações humanas. Atento o Direito à elementar consideração de que ele é feito para a concreta vida dos homens em sociedade, e o fato é que a concreta vida dos homens em sociedade é tão surpreendente – para não dizer “desconcertante” – que escapa até mesmo à mais circunstanciada ou minudente descrição legislativa. Regida que é por princípios que vão da complementaridade (Niels Bohr) à incerteza (Werner Heisenberg), pois os fatos, eventos e circunstâncias juridicamente previstos não têm como escapar ao que William Shakespeare chamava de imponderável.

24. Ora, considerar esses lucros apurados fora do País como disponibilizados, para a coligada brasileira, na data do balanço é opção

francamente razoável que a lei fez para que o Direito Tributário pudesse permanecer na posse da sua própria eficácia como sistema de imposições centralmente fiscais e complementarmente extra-fiscais. De tudo avultando o caráter elementarmente arrecadatário de recursos financiadores dos investimentos e despesas correntes do Estado e seu papel de mecanismo de um tipo de justiça a que bem assenta o nome de justiça social tributária. Como tal entendido um tipo de justiça que se faz mediante imposição fiscal mais expressiva aos detentores de capacidade contributiva de maior compleição, como afirmei em voto-vista no RE 423.768, da relatoria do ministro Marco Aurélio.

25. Assim não fosse, a consequência da não-equivalência legal seria de se imaginar: as empresas que hoje são controladoras ficariam cada vez mais irresistivelmente tentadas a uma reformatação jurídica do grupo empresarial em direção ao sistema de coligação, simplesmente para fugir da obrigação tributária sobre os lucros obtidos no exterior. É como falar: quanto às empresas coligadas, a não-adoção de um juízo de **razoabilidade** sobre a medida trazida com a norma impugnada levaria a um juízo de **quase-impossibilidade** da tributação. Uma perigosa travessia do indesejável campo da elisão tributária para os ilegais domínios da evasão fiscal. E o fato é que, muitas vezes, tanto no Direito quanto na Filosofia, o acerto de um juízo só se demonstra pela consideração de que o juízo contrário leva a resultados disparatados, ou absolutamente ineficazes. No caso em exame, a interpretação que dê pela inconstitucionalidade da norma desembocaria na ineficácia da própria norma interpretada, numa postura hermenêutica de “desinteligência”, para me valer das lições sabiamente ministradas por Carlos Maximiliano, para quem *“deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de que resulte eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este, juridicamente nulo”* (In: *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 136 – sem destaques no original). Ineficácia normativa que também colide frontalmente com o § 2º do art.

145 da Constituição Federal, que volto a transcrever:

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

26. É o que bem pode se rotular, em sobrepasso cognitivo, como princípio da justiça tributária eficaz. Princípio de que emana a idéia de capacidade contributiva como particularizada manifestação da igualdade no ramo jurídico em causa (o tributário). Igualdade como critério de justiça tributária, a se concretizar por meio da graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Donde se concluir que, onde houver manifestação de capacidade contributiva, é lícita, a princípio, a imposição de tributos. E se é lícita a imposição de tributos nessa situação em que se manifesta a capacidade contributiva, a Constituição confere poderes prioritários à Administração Fiscal para concretizar, eficazmente, o objetivo maior que é a justiça tributária.

27. Ora, os lucros obtidos por empresas controladas e coligadas no exterior repercutem positivamente no balanço da coligada no Brasil, gerando para esta última empíricos acréscimos patrimoniais. Acréscimos patrimoniais que terminam por valorizar as ações da empresa brasileira e por influir na sua decisão de distribuir dividendos a seus acionistas, tanto quanto de receber novos aportes de capital decorrente da venda das ações já valorizadas, sem falar na maior probabilidade de obtenção de crédito e de outras operações financeiras direta ou indiretamente viabilizadas pelos resultados positivos de investimentos no exterior e a conseqüente ampliação da capacidade de oferecer garantias. Noutros termos, cuida-se de acréscimos patrimoniais que operam como indicativo da capacidade contributiva da empresa coligada nacional, tanto quanto da controladora.

28. Nesse diapasão, averbo que não me impressionam as alegações

de que tal sistemática de tributação atua como fator de inibição das nossas empresas no processo econômico-financeiro de globalização. Não me impressionam essas alegações porque parte significativa dos países desenvolvidos e em desenvolvimento, sobretudo membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, adota alguma forma de mecanismo de tributação em bases universais – conforme pontuei linhas atrás – notadamente pela utilização de modalidades de “CFC rules”. Por ilustração, é o que se dá com os Estados Unidos da América (desde 1962), Inglaterra (1984), Alemanha (1972), Japão (1978), Nova Zelândia (1988), França (1980), Canadá (1976), Austrália (1990), Noruega (1992), Finlândia (1994), Espanha (1994), Portugal (1995), Dinamarca (1995), África do Sul (1997), Hungria (1997), México (1997), Argentina (1999), Itália (2000) e Israel (2000).

29. Ainda quanto ao *caput* do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, é preciso atentar para o fato de que essa norma determinou a migração de um sistema de tributação em bases universais com utilização de regime de caixa para outro sistema, também de tributação em bases universais, mas com a utilização de “regime de competência”. É que, bem lembrou o voto divergente do ministro Nelson Jobim, no regime de caixa, a disponibilidade da renda é de natureza financeira, de modo que o ingresso de receita se faz de maneira efetiva, real, concreta, por meio do fluxo de valores monetários de uma pessoa para outra. É dizer: o dinheiro sai da esfera patrimonial de uma pessoa e, geralmente por mecanismos bancários de transferência, ingressa na contabilidade de outra que, desta forma, se apropria como que *in natura* da receita. Já no regime de competência, a disponibilização da renda é de caráter jurídico e se dá com o acréscimo ou ganho patrimonial, sem necessidade de valor monetário efetivamente transferido pelo sistema financeiro. Noutras palavras: o dinheiro não se transfere de uma pessoa para outra por meio físico ou eletrônico, mas ingressa no patrimônio desta porque a lei identifica esse ingresso, como resultado positivo de investimentos. Resultado positivo que se escritura no balanço da pessoa investidora. Formal ou documentalmente, portanto.

30. Nesse ponto, anoto que não há nenhuma novidade. Isso porque, desde 1997, os lucros das filiais e sucursais de empresas brasileiras situadas no exterior se submetem ao regime de competência, nos termos da alínea “a” do § 1º do art. 1º da Lei nº 9.532/1997. Regime que, a partir do dispositivo impugnado, foi ampliado para abarcar também os resultados das controladas e coligadas estrangeiras.

31. Tenho, pois, que não há incompatibilidade entre o *caput* do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e o inciso III do art. 153 da Constituição Federal, nem com a alínea “c” do inciso I do art. 195 do mesmo Texto Magno. Todavia, para além da necessidade de não tributar resultados que não signifiquem propriamente lucro (a variação cambial positiva, por exemplo), chamo a atenção para o cumprimento dos mecanismos internos e dos tratados internacionais que têm por finalidade evitar a bitributação.

32. Já me encaminhando para o final deste meu voto, passo a examinar a alegação de inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, por suposta ofensa às alíneas “a” e “b” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal. Uma vez mais leio o preceito:

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

33. A conclusão a que chego é que o dispositivo não padece de inconstitucionalidade, pois não instituiu nem majorou tributo; ou seja, a lei não alterou a alíquota nem a base de cálculo para aumentar o resultado da operação tributária. Apenas disciplinou o momento em que se considera ocorrido o fato gerador de tributos já instituídos. Isso porque os lucros obtidos em 2001 (ano de edição da MP) somente foram passíveis de tributação em 2003, já que a disponibilização desses resultados foi diferida para 31 de dezembro de 2002. É dizer: a lei considerou ocorrido o fato gerador no exercício seguinte àquele em que foi editada. Logo,

observou o mandamento constitucional que impede a sua retroeficácia, já que não apanhou fato gerador pretérito. Também não cobrou tributo no mesmo exercício em que ela passou a fazer parte do mundo jurídico. De igual modo, respeitou o período mínimo de noventa dias entre a sua edição e a cobrança da CSLL (art. 195, § 6º, da CF).

34. Com esses fundamentos, julgo improcedente esta ação direta de inconstitucionalidade.

É como voto, com o devido respeito às ilustradas opiniões em contrário.

* * * * *

17/08/2011

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

VOTO

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (RELATOR): 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade do art. 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que dispõem:

“Art. 43.(*omissis*)

(...)

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

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

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

A autora alega “*i) violação ao art. 62 da Constituição, ante a absoluta falta de urgência para justificar o emprego de medida provisória; ii) violação aos arts. 153, III, e 195, I, c, da Constituição, ante a exigência de imposto e contribuição sobre situação que não configura renda ou lucro; e iii) violação às alíneas a e b do art. 150, III, da Constituição, vez que o parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória atacada pretende tributar lucros acumulados relativos a*

períodos anteriores à sua edição e também relativos ao mesmo exercício financeiro em que adotada a MP.” (fls. 3)

2. Iniciado o julgamento, a Relatora, Min. **ELLEN GRACIE**, julgou parcialmente procedente a ação, para excluir do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 a expressão “ou *coligada*”, ou seja, considerou constitucional a fixação do momento da incidência do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro das controladas, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, mas, inconstitucional tal fixação em relação às coligadas.

Segundo a Relatora, a distinção apóia-se na circunstância de que “*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.*” (pág. 10 do voto)

Neste sentido seria constitucional ter por disponível a renda no momento do fechamento do balanço da empresa no exterior, apenas em relação à controlada. Para as coligadas, o *fato gerador* somente ocorreria com o efetivo pagamento ou crédito dos lucros auferidos no exterior.

A questão, portanto, está saber se as normas questionadas ofendem, ou não, o limite constitucional possível ao aspecto temporal da regra matriz do imposto sobre a renda relativo aos lucros auferidos no exterior por empresas coligadas ou controladas, e se se resguardam os princípios inscritos no art. 150, III, “a” e “b”, da Constituição.

3. O art. 153, III, da CF/88, outorga à União competência para instituir imposto sobre “*renda e proventos de qualquer natureza*”, observados os princípios “*da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei*” (art. 153, § 2º, da Constituição)

O *fato gerador*, aqui entendido como hipótese de incidência, é descrito pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, que, com o parágrafo segundo acrescido pela Lei Complementar nº 104/2001, estatui:

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

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

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

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

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

Este artigo, apoiado na norma de competência constitucional, define, na terminologia de **PAULO DE BARROS CARVALHO**¹, o aspecto material da regra matriz de incidência do tributo, nos termos da dogmática:

“A hipótese, como proposição descritiva da situação objetiva real, na lição rigorosamente correta de Lourival Vilanova, é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como *atos jurídicos*.

(...)

Ao escolher os fatos que lhe interessam como pretexto para desencadear efeitos jurídicos, o legislador expede conceitos que selecionam propriedades do evento. Lembra aquele ilustre professor que os conceitos, quer normativos, quer empírico-naturais ou empíricos-sociais, são, invariavelmente, *seletores de propriedades*.

(...)

Temos de considerar assim a hipótese das normas

1 **Curso de Direito Tributário**. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2003. p. 241 e s.

tributárias. Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitam conhecê-lo toda vez que, efetivamente aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal.”²

O núcleo irradiador de efeitos tributários é o fato tomado em suas circunstâncias históricas de espaço e tempo, de modo que a fixação do termo de sua perfeição encontra limite lógico no próprio fato considerado em sua substância física.

Em outras palavras, a legislação somente pode adotar por aspecto temporal da regra matriz de incidência tributária um momento posterior (ou concomitante) à caracterização (auferimento pelo sujeito passivo) da *renda ou dos proventos de qualquer natureza*. Donde, o § 2º do art. 43, inserido pela Lei Complementar nº 104, de 2001, *de per si* não padecer de incompatibilidade com o texto constitucional, pois que é meramente expletivo.

Tenho que não compete exclusivamente à lei complementar definir o *fato gerador* de todos os tributos previstos na Constituição Federal.

A competência para definição do *fato gerador* (regra-matriz ou hipótese de incidência) e conseqüentemente para estipulação do sentido e alcance da norma tributária, decorre diretamente do texto constitucional. Então, qual o papel da lei complementar prevista no art. 146?

Diz PAULO DE BARROS CARVALHO:

“O primeiro passo é saber que são as tão faladas normas gerais de direito tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está

2 In ob. cit. p. 251 a 253

firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. Pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, a, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial." (*Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva. 2003. p. 210)

A norma geral em matéria tributária, objeto de lei complementar, nos termos do art. 146, III, "a", da Constituição, somente se justifica, à luz da interpretação sistemática, diante da necessidade de resolver conflitos de competência ou de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, sob pena de ingerência indébita na competência tributária dos entes federativos extraída diretamente da Constituição. Exigem-no o pacto federativo, a autonomia e isonomia dos entes federados.

4. Resta saber se o art. 74 da Medida Provisória 2.158/2001 obedeceu aos desígnios e limites constitucionais ao fixar o *aspecto temporal* da regra matriz do imposto sobre a renda e da CSL incidentes sobre os lucros auferidos no exterior por empresas controladas e coligadas, ou seja, se há *disponibilidade jurídica* ou *econômica* de renda no momento do encerramento do balanço no exterior.

4.1. Seria oportuno lembrar que uma empresa coligada ou controlada possui personalidade jurídica distinta da outra coligada ou da controladora.

E, como esclarece HELENO TORRES³, "*sobre a tributação dos lucros*

3 **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. 2ª ed. São Paulo: Editora

de controladas e coligadas, inicialmente a União pretendeu instituir uma regra antielisiva sobre “sociedades controladas estrangeiras”, para alcançar os dividendos e tributá-los antes mesmo da disponibilização, evitando assim o seu diferimento (tax deferral). Trata-se do Controlled Foreign Corporations (CFC – legislation), que significa imputar aos sócios ou acionistas residentes, por transparência, os lucros produzidos pela sociedade constituída e localizada em países com tributação favorecida, fazendo incidir o imposto aplicável aos lucros produzidos no exterior, pelas sociedades ali localizadas, e das quais aqueles sujeitos são acionistas, automaticamente, como se fossem produzidos internamente, mesmo se não distribuídos sob a forma de dividendos. Como se vê, isso se dá por recurso a uma fictio iuris, segundo a qual, para efeitos tributários, considera-se que o sujeito interposto efetua uma automática e direta distribuição de lucros ao sujeito residente na data do balanço no qual os lucros são apurados.”

A Lei 9.249/1995 introduziu, no art. 25⁴, a previsão de tributação dos

Revista dos Tribunais. 2001. p. 307/308

4 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 embasem as

lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior, à data do fechamento do balanço destas, proporcionalmente à sua participação societária. Sua aplicação foi, porém, reduzida pela Receita Federal por meio da Instrução Normativa nº 38/1996, a qual dispunha, no art. 2º, § 1º⁵, que “*consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.*” (grifei).

A Lei nº 9.532/97 modificou a Lei nº 9.249/95, adotando o mesmo

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.

5 Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

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

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

critério da Instrução Normativa nº 38/1996, ou seja, o momento do pagamento ou crédito do lucro, apurado no exterior, à controladora/coligada no Brasil, foi tomado como aspecto temporal dos *atos geradores*:

“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

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

II - pago o lucro, quando ocorrer:

- a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil;
- b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
- c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
- d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior serão computados nos resultados da pessoa jurídica, correspondentes ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos.

§ 4º No caso de encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil, por extinção da empresa, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data, serem adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 5º No caso de encerramento de atividades no exterior da filial, sucursal, controlada ou coligada, os lucros, auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo serem adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou da data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.

§ 6º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior, cujo patrimônio for absorvido por empresa sediada no Brasil, em virtude de incorporação fusão ou cisão, serão adicionados ao lucro líquido desta, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

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 a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da 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

§ 7º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 8º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data da transferência do referido patrimônio, serão considerados disponibilizados, devendo ser adicionados ao lucro líquido da beneficiária no Brasil, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 9º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.

ou coligada, domiciliada no exterior.”

Agora, o art. 74 da Medida Provisória nº 2158-35 estipulou como momento da ocorrência do *fato gerador*, em relação aos lucros, a “*data do balanço no qual tiverem sido apurados*”, independentemente de sua efetiva distribuição (pagamento).

5. Alega a autora tratar-se de presunção legal incompatível com o ordenamento jurídico, por reputar já disponíveis os lucros antes de sua efetiva distribuição (disponibilidade econômica ou jurídica). E em socorro invoca o precedente do RE nº 172.058.

A Min. ELLEN GRACIE julgou inconstitucional a presunção tão só em relação às coligadas, pois, “*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.*” (fls. 11 do voto)

Pesa-me divergir da ilustre Relatora.

A personalidade jurídica da controladora/coligada no Brasil não se funde nem confunde com a da controlada/coligada no exterior.

Entender que o controle acionário da controladora na controlada no exterior legitimaria *de per se* a tributação dos lucros aí auferidos, sob fundamento de que caberia à controladora a decisão de distribuí-los, implica uso da teoria da transparência supra citada (CFC) e desconsideração da personalidade jurídica da empresa no exterior, sem prova de fraude, o que não encontra apoio em nosso sistema jurídico.

É percuciente a observação do Min. NELSON JOBIM, de que seria justificável a tributação, na controladora, dos lucros produzidos pela controlada, no momento do fechamento de seu balanço, “*porque a partir de um determinado momento, para efeito de evasão fiscal, considerando que as empresas têm uma concepção global, mundial de operações, não transferirem economicamente nunca para a controladora e crescendo o patrimônio do complexo econômico que se estabelece em torno da controladora. E com isso se evitou o que? Se evitou exatamente o mecanismo de evasão fiscal que a*

disponibilidade econômica viabilizava.” (notas taquigráficas, p. 6).

Esta afirmação parte da premissa da **unidade econômica** para efeitos tributários, com abstração da personalidade jurídica das empresas coligadas ou controladas (ou ainda pertencentes ao mesmo grupo).

Entendo que tal descon sideração encontra limites formais e materiais, e, embora com nobre propósito, não se justificaria no caso.

O art. 50 do Código Civil vigente prescreve:

“Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

A teoria da transparência até poderia aplicada pela autoridade fiscal, desde que em hipótese de fraude ou de abuso da personalidade jurídica, ainda que de empresa localizada no exterior. O só fato de constituir pessoa jurídica no exterior, controlada ou coligada, não induz nenhuma dessas hipóteses.

As empresas brasileiras podem atuar no exterior, com licitude, pelo menos de três formas:

- a) atuação direta;
- b) constituição de filial, subsidiária integral, sucursal, ou estabelecimento permanente;
- c) participação societária em empresa estrangeira: controlada, coligada ou investimento “irrelevante”.

Nos dois primeiros casos, os lucros auferidos no estrangeiro repercutem diretamente no patrimônio da empresa brasileira, justificando, segundo o princípio da universalidade, a tributação dos ganhos no momento de sua ocorrência.

Ao constituir pessoa jurídica, ou participar de seus quadros societários, a empresa brasileira adquire outra qualificação jurídica frente

à estrangeira. Participa de seus ganhos (lucros) nos termos da legislação societária e também responde pelos prejuízos de acordo com essa participação. A empresa brasileira é sócia da estrangeira, e o capital aí investido pode, ou não, produzir acréscimo patrimonial tributável pelo imposto de renda.

6. Conquanto distintas as pessoas jurídicas, as variações patrimoniais ocorridas nas controladas ou coligadas atingem as controladoras/coligadas, porque registrada, no balanço patrimonial destas, a participação societária naquelas.

Segundo o art. 179, III, da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), aplicável às demais sociedades⁶, as empresas deverão registrar em sua contabilidade, sob a rubrica “investimentos” no “ativo permanente”, as “*participações permanentes em outras sociedades*”⁷.

6 Observação relativa ao novo código civil e à aplicação da Lei das S.As em relação às novas sociedades.

7 Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Estas *participações*, como todo elemento do ativo, serão avaliadas e reajustadas segundo os critérios previstos no art. 183 do mesmo diploma legal:

“Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos;

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

§ 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Os arts. 248 a 250, excepcionados pelo art. 183, III, dispõem sobre a

“avaliação de investimento em coligadas e controladas”:

Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 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.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia

contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Demonstrações Consolidadas

Art. 249. A companhia aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas nos termos do artigo 250.

Parágrafo único. A Comissão de Valores Mobiliários poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação, e:

a) determinar a inclusão de sociedades que, embora não controladas, sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia;

b) autorizar, em casos especiais, a exclusão de uma ou mais sociedades controladas.

Normas sobre Consolidação

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

§ 1º A participação dos acionistas controladores no patrimônio líquido e no lucro líquido do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração consolidada do resultado do exercício.

§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.

§ 3º O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.

§ 4º Para fins deste artigo, as sociedades controladas, cujo exercício social termine mais de 60 (sessenta) dias antes da data do encerramento do exercício da companhia, elaborarão, com observância das normas desta Lei, demonstrações financeiras extraordinárias em data compreendida nesse prazo.

Do conjunto dessas normas tira-se nítido a existência de dois regimes de avaliação de investimentos: o método de custo e o método de equivalência patrimonial, este aplicável apenas aos investimentos relevantes, assim definidos pelo art. 247, parágrafo único:

“Art. 247. As notas explicativas dos investimentos relevantes devem conter informações precisas sobre as sociedades coligadas e controladas e suas relações com a companhia, indicando:

I - a denominação da sociedade, seu capital social e patrimônio líquido;

II - o número, espécies e classes das ações ou quotas de propriedade da companhia, e o preço de mercado das ações, se houver;

III - o lucro líquido do exercício;

IV - os créditos e obrigações entre a companhia e as sociedades coligadas e controladas;

V - o montante das receitas e despesas em operações entre a companhia e as sociedades coligadas e controladas.

Parágrafo único. Considera-se relevante o investimento:

a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia;

b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia.”

6.1. O método de custo “baseia-se no fato de que a empresa investidora registra somente as operações ou transações baseadas em atos formais, pois, de fato, os dividendos são registrados como receita no momento em que são declarados e distribuídos, ou provisionados pela empresa investida. Dessa forma, no método de custo não importa a geração efetiva dos lucros ou reservas, mas as datas e os atos formais de sua distribuição. Assim, deixa-se de reconhecer na empresa investidora os lucros e reservas gerados e não distribuídos pela coligada ou controlada.”⁸

6.2. A equivalência patrimonial baseia-se no “fato de que os resultados e quaisquer variações patrimoniais de uma controlada ou coligada devem ser reconhecidos (contabilizados) no momento de sua geração, independentemente de serem ou não distribuídos.”⁹

“Há assim um registro concomitante do resultado na “sociedade-filha” e na “sociedade-mãe”. Daí dizer que a investidora apropria, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído.”¹⁰

Por força do art. 248 da Lei nº 6.404/1976, a participação societária registrada na controladora/coligada será corrigida de acordo com a variação patrimonial havida na controlada/coligada, de acordo com o percentual da participação societária em relação ao seu patrimônio líquido, e a contrapartida deste lançamento implica receita não-operacional na contabilidade da controladora/coligada no Brasil:

“No método da equivalência patrimonial a conta de investimentos será igual ao valor do Patrimônio Líquido da

8 IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE Ernesto. *Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações (aplicável às demais sociedades)*. FIPECAFI. 5ª Ed. São Paulo: Atlas. 2000. p. 139

9 IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE Ernesto., *op. cit.* p. 139

10 CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. Vol. 4, tomo II. São Paulo: Saraiva. 1998. p.50

coligada ou controlada, proporcional à participação em seu capital. Assim, se uma investidora tiver, digamos, 30% do capital de uma coligada, a conta de investimentos na investidora deverá ser, a cada encerramento de Balanço, igual a 30% do Patrimônio Líquido da coligada nas respectivas datas. Se o valor do patrimônio da coligada aumentar ou diminuir, haverá um aumento ou diminuição proporcional correspondente na conta de investimento da investidora.”¹¹

Em uma planilha, esta variação poderia ser assim demonstrada:

	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4
Resultado exercício da controlada (variação do PL)		20.000	(10.000)	50.000
Percentual do PL da controlada	50%	50%	50%	50%
Investimento da controladora	1.000.000	1.010.000	1.005.000	1.030.000
Variação na controladora		10.000	(5.000)	25.000

A contrapartida do lançamento contábil relativo à equivalência patrimonial (investimentos) ocorre na conta de resultado (receita ou despesa) e atinge diretamente o lucro líquido do exercício no balanço da própria controladora/coligada no Brasil, independentemente do ingresso (recebimento) dos lucros ou dividendos. Aliás, por ocasião do recebimento dos lucros ou dividendos, não haverá alteração do resultado contábil, mas redução do valor do investimento com a correspondente contrapartida no caixa (acréscimo), consoante frisa **MODESTO CARVALHOSA**:

“Se a sociedade investidora registra a parte que lhe cabe do lucro da sociedade investida em seu resultado do exercício social em que ele é gerado, não pode contabilizar o respectivo dividendo, recebido posteriormente, também como resultado.

11

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE Ernesto., *op. Cit.* p. 147.

Assim, o dividendo recebido de empresa avaliada por equivalência patrimonial não é receita para a sociedade investidora beneficiada, mas recebimento de um direito anteriormente registrado na forma de receita de equivalência patrimonial.

Por isso, a sociedade investidora, quando recebe dividendo de sociedade investida cujo investimento será avaliado por esse método registra-o mediante incremento na disponibilidade e decréscimo na conta de investimento (do ativo permanente). Trata-se de mudança qualitativa no ativo, sem que este se altere no seu total e, conseqüentemente, sem que se altere seu patrimônio líquido. Não há, assim, resultado a registrar.”¹²

Contabilmente, o regime adotado é o de “*competência*”, princípio legal da linguagem contábil que exige o registro das receitas e despesas de acordo com o período a que se relacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento, nos termos do art. 9º da Resolução nº 750, de 29.12.1993, do Conselho Federal de Contabilidade:

“Art. 9º. As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

§ 2º. O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º. As receitas consideram-se realizadas:

I- nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo,

12 in ob. Cit. p. 72/73

quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II- quando do desaparecimento, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros.”

6.3. Em resumo, as variações dos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial repercutem no resultado (lucro ou prejuízo) da controladora/coligada já no exercício em que apuradas no exterior, ao passo que, nos investimentos sujeitos à avaliação e reajuste pelo regime de custo, a repercussão somente se dá por ocasião do recebimento da distribuição do lucro ou dividendo.

Há acréscimo patrimonial, em relação aos investimentos relevantes, na época do fechamento do balanço da empresa no exterior (pelo regime de competência), pois a conta em que são registrados no ativo sofre aumento que reflete no resultado do exercício (gerando lucro).

Poderia o legislador adotar este momento como aspecto temporal da regra matriz do imposto sobre a renda incidente sobre os lucros auferidos no exterior?

Entendo que sim.

7. Pela equivalência patrimonial, apoiada no art. 248 da Lei 6.404/1976 e no regime contábil (regime de competência), o lucro auferido pela controlada/coligada no exterior repercute no resultado da empresa no Brasil, aumentando até o valor por distribuir aos sócios.

O fato de não ocorrer ingresso no caixa da empresa não desnatura o rendimento. Há aí disponibilidade jurídica, passível de tributação pelo imposto sobre a renda, posto que sem efetiva distribuição dos lucros pela empresa no exterior.

Pela pertinência, relevo a lição de **ALCIDES JORGE COSTA**, constante do relatório geral das “XI Jornadas do Instituto Latino Americano de Direito Tributário”, realizadas no Rio de Janeiro, em 1983:

“Cabe, portanto, indagar o que é disponibilidade antes de perguntar-se o que significa “econômica e “jurídica”. Disponibilidade é a qualidade do que é disponível. Disponível é aquilo de que se pode dispor. E entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar. Assim, quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc.

Parece importante esta conceituação inicial pois ela afasta, desde logo, a tributação de renda virtual ou ainda não realizada. Assim, a valorização de imóveis não pode ser tributada senão quando a renda dela decorrente possa ser utilizada, empregada etc., o que só acontece quando ela deixar de ser virtual e se torna efetiva, como numa alienação do imóvel. Ou, em se tratando de sociedade, através de uma reavaliação, em que a disponibilidade ocorre indiretamente, através das ações que o acionista recebe gratuitamente.” (*Imposto sobre a renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. Revista de Direito Tributário nº 40. Ano 11, São Paulo: Revista dos Tribunais. abril-junho de 1987. p.105*)

O exemplo ventilado ilustra bem, nas alternativas, o conceito de disponibilidade econômica e jurídica.

No primeiro caso, o de valorização de fato do imóvel sem nenhuma repercussão nos registros da pessoa, tem-se mera expectativa de renda, ou renda *virtual*, que somente se atualiza com a venda do imóvel. No segundo, registrada esta valorização na contabilidade da sociedade pelo método da reavaliação de ativos, o patrimônio da pessoa jurídica sofre acréscimo (ganho) ainda antes da venda. Naquela hipótese, haveria, com a venda, disponibilidade econômica, associada ao regime contábil de caixa; nesta, disponibilidade jurídica decorrente do regime de competência.

ALCIDES JORGE COSTA conclui:

“Até aqui foram examinados os conceitos de jurídico e de econômico assimilados, respectivamente, aos sistemas de caixa e de competência. Uma contribuição trazida a este Congresso entende que disponibilidade jurídica é a que resulta de ato regulado pelo Direito e que disponibilidade econômica é a que resulta de ato não regulado pelo Direito ou de ato ilícito.

A conclusão que se pode tirar do exame das diversas legislações é que não parece tão relevante distinguir a disponibilidade jurídica da econômica uma vez que, em existindo disponibilidade de qualquer dos dois tipos, a tributação torna-se possível. O que, de fato, pode dar margem a cogitações é o conceito mesmo de disponibilidade. Haverá disponibilidade quando um rendimento é percebido através de recebimento de um título de crédito a prazo? Em tese, parece não haver dúvida de que é possível considerar-se percebido o rendimento quando do recebimento de um título desta natureza, uma vez que o título é, em si mesmo um valor realizável, quando dotado da característica de transferibilidade. Isto é evidente quando se considera que as diversas legislações adotam, para o cálculo do lucro tributável das pessoas jurídicas o sistema contábil de competência. Assinale-se, porém, ser desaconselhável que a lei tribute rendimentos de pessoa física que não tenham sido percebidos em dinheiro ou creditados com exigibilidade imediata. Os inconvenientes da tributação da pessoa física pelo sistema de competência são tão evidentes que dispensam maiores considerações. Basta lembrar que um empregado que não recebesse seus salários seria tributado da mesma forma.” (*in. ob. cit.* p. 106/107)

No caso, tem-se a mesma sistemática. Em relação aos investimentos sujeitos à avaliação pelo método de custo, o lucro produzido pela empresa no exterior é *virtual* em relação à empresa nacional até o momento em que seja efetivamente pago ou creditado, pois submetido ao regime de caixa. Enquanto aos investimentos sujeitos ao método de

avaliação pela equivalência patrimonial, o lucro revelado no exterior repercute no resultado da empresa brasileira no mesmo exercício em que se produziu, independentemente de pagamento ou crédito, pois vinculados ao regime de competência.

No momento em que forem distribuídos os lucros relativos aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o resultado da empresa no Brasil não será modificado, de modo que não se pode cogitar de tributação.

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 deslocou o momento da incidência do imposto, adotando, dentre os regimes de caixa e de competência, este último. Não firmou presunção, mas definição de novo aspecto temporal para a regra matriz de incidência.

Mas tal deslocamento somente convém aos investimentos avaliados por esse regime e dentro dos limites do reflexo produzido pelo lucro.

Conforme exposto, no método de equivalência patrimonial, os parâmetros de reajustes são: i) a variação no patrimônio líquido da empresa controlada/coligada; ii) o percentual de participação nesse patrimônio.

Como o patrimônio líquido da empresa no exterior é composto por outras contas contábeis, e não apenas pelo resultado do exercício, a variação poderá ser decorrente de outros acréscimos, não só do lucro do período.

Nesse sentido, a interpretação conforme à Constituição, que estou a propor, restringe-se ao acréscimo patrimonial sofrido pelo investimento relativo ao lucro auferido pela controlada/coligada no exterior, facilmente identificável em termos contábeis e passível de prova mediante apresentação do balanço da empresa do exterior.

8. Quanto ao precedente invocado (RE 172.058, rel. Min. MARCO AURÉLIO), suponho que suas razões não se aplicam à espécie.

O cenário, ali, era muito parecido com o que se descortina aqui, mas a relação peculiar que se estabelece entre os patrimônios das controladoras/coligadas e das controladas/coligadas distingue este caso

do anterior.

No precedente, discutiu-se a constitucionalidade da tributação pelo imposto sobre a renda dos lucros distribuídos aos acionistas, quotistas ou sócios individuais, no momento do fechamento do balanço, independentemente de seu efetivo pagamento.

Prevaleceu o entendimento preconizado no voto do Min. **MARCO AURÉLIO**, lastreado no controle da distribuição dos lucros: se houvesse controle acionário ou obrigatoriedade contratual da distribuição, seria constitucional tal exigência, como sucede às firmas individuais e às sociedades por quotas cujos contratos previam tal distribuição; se, no entanto, os sócios não tivessem poder decisório sobre o pagamento dos lucros, seria inconstitucional a exigência, como se dá em relação aos acionistas das sociedades anônimas.

Eis a ementa:

“IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35¹³ 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

13 Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.

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.”

Naquela oportunidade, a *disponibilidade econômica ou jurídica* foi atrelada ao poder de controle, entendendo-se que, embora apurados em pessoas jurídicas distintas e independentes¹⁴, seriam os lucros considerados *disponíveis* pela acionista que detivesse tal poder de mando.

O mesmo argumento tomou-o o voto da Min. **ELLEN GRACIE**, na presente ação.

Data maxima venia, penso que a individualização do patrimônio das pessoas jurídicas não lhes autoriza a desconsideração da personalidade jurídica sem prova de abuso ou fraude.

Tal é a razão por que o lucro produzido por empresa controlada/coligada no exterior somente pode ser tributado na controladora/coligada no Brasil, quando lhe redunde em acréscimo patrimonial, e isso ocorre, por imposição da Lei nº 6.404/1976, nos

14 “Os lucros apurados em balanço de pessoa jurídica integram o patrimônio desta e não dos sócios, já que estes, considerados isoladamente, deles não dispõem, quer sob o ângulo econômico, quer, até mesmo, sob o jurídico.” (trecho do voto do Min. **MARCO AURÉLIO**)

“...o conceito de renda está a depender do ingresso do direito respectivo no patrimônio do credor. Não pode haver imposto sobre renda alheia e, com relação aos acionistas, pelo menos enquanto não se faz a destinação do lucro, esse imposto incide sobre renda alheia, isto é, sobre a da sociedade anônima, não podendo, penso eu, também se pretender a desconsideração de personalidade jurídica, numa hipótese onde não se cogita da prática de fraude tributária.” (trecho do voto do Min. **OCTAVIO GALLOTI**)

investimentos sujeitos ao método de equivalência patrimonial.

O fato de a legislação não prever então incidência do IR sobre o resultado decorrente de equivalência patrimonial dos investimentos em controladas e coligadas no exterior não impedia nem impede que viesse a prevê-lo.

A legislação anterior (Lei nº 9.532/97) tomava como momento da ocorrência do *fato gerador* o do pagamento ou crédito dos lucros (disponibilidade econômica e regime de caixa). Ora, o art. 74 da MP 2.158-35 deslocou-o para o momento do fechamento do balanço no exterior (disponibilidade jurídica e regime de competência), de acordo com o sistema constitucional tributário em relação aos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial.

9. Como o lucro produzido no exterior pela controlada/coligada repercute no resultado da controladora/coligada no Brasil, aumentando-lhe o patrimônio, atende-se ainda ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88), porque há incremento no lucro passível até de distribuição aos sócios da empresa controladora/coligada no Brasil.

10. Quanto às medidas unilaterais ou bilaterais tendentes a evitar dupla tributação internacional sobre rendimento produzido no exterior, as regras por aplicar continuam as mesmas, alterando-se-lhes apenas o momento da incidência: do pagamento, para o da apuração/registro, ou seja, do regime de caixa, para o regime de competência.

11. Quanto a incompatibilidade do § único do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 com os princípios da irretroatividade e da anterioridade, inculpidos no art. 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal, tem razão a autora.

Aquela norma prescreve que *“os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor”*.

Como já visto, antes da edição da Medida Provisória nº 2158-35/2001, os lucros auferidos no exterior por empresas controladas/coligadas sujeitavam-se à tributação pelo imposto sobre a renda no momento do efetivo pagamento (Lei 9.532/1997).

As controladoras/controladas no Brasil registraram os acréscimos patrimoniais havidos até esse período e os submeteram à tributação pelo regime de caixa (por ocasião do efetivo recebimento), porque o acréscimo patrimonial decorrente demandou reajuste do investimento pelo método de equivalência patrimonial relativo ao lucro havido no exterior não configurava, então, *fato gerador* do imposto sobre a renda, que estava apenas no efetivo recebimento. Logo, não pode a legislação posterior atingi-los sem ofensa ao princípio da anterioridade, que é expresso ao vedar a exigência de tributos “*em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*” (art. 150, III, “a”, da CF/88).

A respeito, suposto averbe de totalmente inconstitucional o *caput* do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, anota **ALBERTO XAVIER**:

“O Código Tributário Nacional – que tem eficácia de lei complementar – resolveu todas as dúvidas que a aplicação do referido princípio poderia ensejar, desenvolvendo a específica função privativa das leis complementares, que é a de regularem as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, inciso II, da Constituição), ao estabelecer:

a) que o critério definidor da aplicação retroativa das leis é o momento da ocorrência do *fato gerador*, dispondo no art. 144 que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”, sendo apenas permitida a aplicação de legislação posterior à ocorrência do fato gerador caso esta tenha “instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros”;

b) que “o *fato gerador* da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114);

c) que o *momento da ocorrência do fato gerador*, ou seja, o aspecto temporal da hipótese de incidência, deve ser determinado de acordo com o art. 116, segundo o qual “salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos: I- tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”;

d) que a legislação tributária não se aplica a *atos geradores passados*, aplicando-se porém “imediatamente aos fatos geradores *futuros* e aos *pendentes*, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não estaria completa nos termos do art. 116” (art. 105).” (*Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2004. p. 486)

Nem se alegue que a modificação do aspecto temporal da regra matriz de incidência (momento da ocorrência do fato gerador) não significaria instituição de tributo, porque, no caso, deveras há instituição de tributo em relação aos lucros auferidos no exterior até 31 de dezembro de 2001 e ainda não remetidos à controladora/coligada no Brasil, mediante a presunção legal de que tais lucros seriam disponibilizados até 31 de dezembro de 2002.

Em relação a esses lucros deve observada a legislação vigente à época, de modo que o reajuste produzido no resultado da empresa brasileira que, nos termos supra expostos (equivalência patrimonial), não foi tributado, não poderá sê-lo retroativamente.

11.1. Por outro lado, pelo princípio da anterioridade¹⁵ previsto no art.

15 Como a Medida Provisória nº 2158-35 de 24 de agosto de 2001 é anterior à EC 32 de 12 de setembro de 2001 não se lhe aplica o § 2º do art. 62 da Constituição Federal com a

150, III, “b”, em relação ao imposto sobre a renda, e, no art. 195, § 6º, em relação às contribuições sociais, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 somente poderá produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002 quanto ao imposto sobre a renda, e, de noventa dias após sua publicação, para a Contribuição Social sobre o Lucro (24 de novembro de 2001) (**ADI 1.417/DF**, Rel. Min. **OCTAVIO GALLOTTI**; **RE 232.896**, Rel. Min. **CARLOS VELLOSO**).

Noutras palavras, após primeiro de janeiro de 2002, quanto ao imposto sobre a renda, e, após 24 de novembro de 2001, quanto à Contribuição Social sobre o Lucro, os lucros auferidos pelas controladas/coligadas no exterior, sujeitas ao método de avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial, são tributados nos termos da MP 2.158/2001.

Os fatos havidos antes desses períodos submetem-se à legislação anterior, por obra dos princípios da irretroatividade e da anterioridade (arts. 150, III, “a” e “b”, e 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988).

12. Em resumo, entendo, em interpretação conforme, que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 se aplica apenas em relação aos investimentos considerados relevantes (em coligada ou controlada no exterior), nos termos dos arts. 247, 248 e ss. da Lei nº 6.404/76, e, como tais, sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, porque existente o elemento de conexão entre o eventual lucro produzido no exterior e a pessoa jurídica situada no Brasil, sujeita à tributação pelo imposto sobre a renda.

Mas advirta-se que, por envolver outras contas do patrimônio líquido e, até variações cambiais ativas e passivas (decorrentes da diferença de câmbio no período), não é todo resultado (ganho) oriundo de avaliação por equivalência patrimonial que pode incluir-se na base de cálculo do imposto sobre a renda, mas apenas aquele advindo do lucro produzido no exterior.

redação dada por este último veículo legislativo.

17/08/2011

TRIBUNAL PLENO

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

DEBATE

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Mas que não vai alterar ...

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Pois é. Quanto à procedência, já não há possibilidade de alteração do resultado, salvo mudança de voto, reconsideração de voto.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - De improcedência, sim, mas, quanto à procedência, já não há possibilidade, a menos que haja reconsideração de voto, porque nós temos quatro.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Então, não há problema nenhum, vamos aguardar.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Estamos a atuar com menos um. Isso complica. Aguardemos, de qualquer forma, o ministro Joaquim.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.



O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – É que o processo é objetivo, revela uma ação direta de inconstitucionalidade.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Agora, já com a nova composição. É que temos um, dois, três, quatro votos irreduzíveis, dos Ministros que deixaram a Corte, nesta ação direta.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – De início, cabe aguardar a presença do ministro Joaquim Barbosa. Vamos pensando na solução para o impasse.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Ótimo. Então vamos proclamar o resultado provisório, que é o de aguardar o retorno da licença do Ministro Joaquim Barbosa, para que profira o voto faltante nesta ADI nº 2.588.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Nem o próximo integrante poderá participar, porque a ministra Ellen Gracie, ocupando a cadeira vaga, já votou. Para declarar quer a inconstitucionalidade, quer a constitucionalidade, são necessários seis votos em um sentido ou noutro. Extinção do processo sem julgamento de mérito?





PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADV.(A/S) : GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 24.02.2005.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, julgando procedente a ação, no que foi acompanhado pelo Senhor

Supremo Tribunal Federal



Ministro Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Carlos Britto. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não participou da votação a Senhora Ministra Cármen Lúcia por suceder ao Senhor Ministro Nelson Jobim, que proferira voto. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.09.2006.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski que, na linha dos votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, julgava procedente a ação para dar interpretação conforme ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarava a inconstitucionalidade do artigo 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau que, acompanhando a linha do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim, julgava improcedente a ação, também para dar interpretação conforme à Constituição, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25.10.2007.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Ayres Britto, julgando improcedente a ação direta para dar interpretação conforme ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Cezar Peluso (Presidente), e o voto do Senhor Ministro Celso de Mello, julgando-a procedente para dar interpretação conforme ao § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, o julgamento foi suspenso para colher o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 17.08.2011.

Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Luiz Fux.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/ Luiz Tomimatsu
Secretário

03/04/2013

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

VOTO - VISTA

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA: Trata-se de dois recursos extraordinários (art. 102, III, *a* da Constituição) e de uma ação direta de inconstitucionalidade em que se discute a validade do regime de tributação da participação nos lucros e nos resultados devida às empresas brasileiras pelas empresas no exterior por elas controladas ou coligadas.

O RE 611.586 foi interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR. MP Nº 2.158-35/2001.

1. Nos termos do disposto no art. 153, III, da CF/88, e no art. 43 do CTN, o âmbito material de incidência do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

2. A MP n.º 2.158-35/2001, ao adotar como momento em que se considera disponibilizada a renda a data do balanço em que os lucros tenham sido apurados na controlada, independentemente do seu efetivo pagamento ou crédito, não maculou a regra-matriz da hipótese de incidência do Imposto de Renda contida no caput do art. 43 do CTN. A valorização do investimento da empresa controladora configura acréscimo patrimonial sujeito à incidência tributária, visto que com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente tanto a disponibilidade

econômica da renda, que se incorpora em seu patrimônio, acrescentando-lhe valor, como a disponibilidade jurídica da renda, pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda”.

Já o RE 541.090 foi interposto de acórdão também prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA DA RENDA. PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIAS. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. CTN, ART. 43, CAPUT E § 2º. MP Nº 2.158-35/2001, ART. 74. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 213/2002, ART. 7º, § 1º.

1. O art. 74 da MP nº 2.158-35, ao considerar a mera apuração do lucro líquido pela empresa coligada ou controlada sediada no exterior como símbolo de aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica, está divorciado da regra-matriz da hipótese de incidência do tributo, contida no caput do art. 43 do CTN.

2. O § 2º do art. 43 do CTN há de ser interpretado em conformidade com o caput. O conceito jurídico de renda, essa enquanto apta a ser tributada, não pode ser dissociado do próprio momento da aquisição de sua disponibilidade, uma vez que ambos estão imbricados à idéia de acréscimo patrimonial. Não ocorrendo a remessa do lucro auferido no exterior à impetrante, ou ainda, qualquer outro ato jurídico que configure disponibilidade sobre tal montante, não se verifica o acréscimo patrimonial.

3. Carece de respaldo legal o argumento de que o resultado positivo implicou acréscimo patrimonial à pessoa

jurídica coligada ou controladora. Os resultados positivos apurados não implicam automaticamente aumento nominal do valor das ações, tampouco do número de ações representativas do capital social. O balanço patrimonial reflete um fato econômico, que, todavia, não se sobrepõe ao regramento jurídico que determina formalidades para a mudança do capital social e do número e do valor nominal das ações.

4. É flagrante o desrespeito aos princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade tributárias, porquanto o parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35 alcança situações de fato ocorridas antes do início da vigência da MP, bem como os lucros auferidos no exterior no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei.

5. O art. 7º, § 1º, da IN nº 213/2002, da SRF, que determina a adição, à base de cálculo do IR e da CSL, dos resultados positivos da equivalência patrimonial em investimentos no exterior, não está determinando a incidência de IR e CSL somente sobre os lucros, mas atingindo investimentos ainda não realizados, em nítido descompasso com o art. 74 da MP nº 2.158-35.

Por fim, a ADI 2.588 foi ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria – CNI contra o art. 74 da MP 2.158-35/2001 e contra o art. 43, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN, com a redação dada pela LC 104/2000.

Os dispositivos impugnados têm a seguinte redação:

Medida Provisória nº 2158 - 35 , de 24 de agosto de 2001 .

Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS , para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS / PASEP e do Imposto sobre a Renda , e dá outras providências .

Art. 074 - Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL , nos termos do art. 025 da Lei nº

9249 , de 26 de dezembro de 1995 , e do art. 021 desta Medida Provisória , os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados , na forma do regulamento .

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

Lei Complementar nº 104 , de 11 DE janeiro de 2001 .

Altera dispositivos da Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional .

Art. 001 º - A Lei nº 5172 , de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional , passa a vigorar com as seguintes alterações :

"Art. 043 - (. . .)"

"§ 002 º - 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." (AC)

Em síntese e em todos os três processos, os contribuintes ou seus representantes sustentam que a Constituição somente permite a tributação de lucros ou de proventos se houver efetiva disponibilidade jurídica ou econômica dos respectivos valores (art. 143, III da Constituição). Em sentido incompatível, a legislação impugnada fixa artificialmente o dia 31 de dezembro de cada ano como o momento em que essa disponibilização ocorre, independentemente de qualquer ato jurídico ou econômico pertinente.

Já a União sustenta que a antecipação do critério temporal de incidência do imposto para o momento em que os lucros são apurados pela empresa controlada ou coligada no exterior não viola a regra da

irretroatividade, a regra da anterioridade e nem os limites impostos pela competência tributária aos conceitos de “renda”, de “proventos” e da respectiva “disponibilidade jurídica ou econômica”. Segundo entende a União, o objetivo da norma é tão-somente fechar uma “brecha” utilizada em planejamento tributário para reduzir o montante do Imposto de Renda devido por empresas sediadas no Brasil.

Em especial, as razões recursais ressaltam preocupação com as empresas de “existência meramente jurídica [...], constituídas com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação de tributos [...], conhecidas [como] empresas de gaveta, meras caixas postais, destituídas de substância econômica” (fls. 502 do RE 541.090).

Prossegue a União, afirmando que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 criou presunção legal, que permite à autoridade fiscal reconhecer que no último dia do exercício todas as condições para “aquisição virtual”, isto é, jurídica, do lucro ocorreram (fls. 508 do RE 541.090).

Em abono à tese sufragada, a União registra que um dispositivo da legislação empresarial, o Método de Equivalência Patrimonial, determina a apuração e o registro contábil dos valores devidos pelas controladas ou coligadas estrangeiras, às suas controladoras ou coligadas nacional, da forma como determinado pela MP 2.158-35/2001.

Na ADI 2.588 o procurador-geral da República opinou sobre a constitucionalidade dessa modalidade de apuração do Imposto sobre a Renda.

Para sintetizar o quadro processual, registro que no julgamento da ADI 2.588 foram proferidos **dez votos**, com as seguintes orientações:

- a) **Um voto** pela parcial inconstitucionalidade do texto impugnado, circunscrita às empresas coligadas, da eminente Ministra Ellen Gracie;
- b) **três votos** pela constitucionalidade do texto impugnado, no que se referisse às empresas submetidas à técnica societária do Método da Equivalência Patrimonial, proferidos pelos Ministros Nelson Jobim, Eros Grau e César Peluso (este último com particularidades);

c) **quatro votos** pela inconstitucionalidade da norma de presunção absoluta (art. 74 da MP 2.158-35/2001), com a interpretação conforme do art. 43, § 2º do CTN para excluir qualquer sentido que permitisse a tributação dissociada da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos, proferidos pelos Ministros Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello;

d) **Um voto** pela constitucionalidade incondicional dos dispositivos, respeitadas outras normas potencialmente aplicáveis, como os tratados internacionais para evitar dupla tributação, e ainda mantida a possibilidade de discussão sobre alguns elementos que não seriam componentes do conceito de renda, como a variação cambial positiva, da lavra do Ministro Ayres Britto;

e) O Ministro Gilmar Mendes se declarou impedido.

A repercussão geral da matéria foi reconhecida no RE 611.586-RG.
É a síntese do estado em que se encontra a discussão.

Passo ao voto.

Senhores ministros, a grande quantidade de pedidos de vista e de soluções diversas colhidas no curso da ADI 2.588 sugere se tratar de tema de alta complexidade. Sem prejuízo das relevantes questões constitucionais levantadas em cada uma das manifestações precedentes, que podem se projetar para outros campos além do Direito Tributário, lembro que a litigiosidade aguerrida é um traço relativamente comum das demandas tributárias. Nesse contexto, parece-me crucial deixar de lado as filigranas próprias da hermética legislação tributária para focar as ligações que o tema tem em relação aos valores fundamentais da Constituição.

Discutimos se a legislação do IRPJ pode definir o momento no qual se considera que as empresas estrangeiras disponibilizam lucros às empresas coligadas ou controladoras domiciliadas no Brasil, independentemente da efetiva distribuição econômica ou da deliberação

jurídica dos respectivos órgãos de gestão.

Até o momento há três principais linhas de orientação propostas neste Plenário, no julgamento da ADI 2.588.

Segundo entendeu a eminente relatora da ADI 2.588, Ministra Ellen Gracie, somente há disponibilidade jurídica do lucro em trinta e um de dezembro de cada ano para as empresas controladoras, pois a gestão das empresas coligadas não fica ao exclusivo arbítrio da contribuinte brasileira.

Em sentido diverso, sustentou-se que antecipação do marco temporal necessário à caracterização da disponibilidade do lucro seria constitucional para as empresas brasileiras sujeitas à avaliação de patrimônio pelo método de equivalência, o MEP. Assim se manifestaram os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau e César Peluso.

Por fim, a terceira linha à qual me referi afastou integralmente a constitucionalidade das normas impugnadas, por entender que somente há disponibilidade jurídica do lucro após a deliberação societária para distribuí-los. Assim, a antecipação do critério temporal é inconstitucional independentemente do tipo de vínculo societário mantido com a empresa distribuidora dos lucros. Essa posição foi subscrita pelos Ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Sepúlveda Pertence e Celso de Mello.

Todas as manifestações precedentes são relevantes, pois elas revelaram aspectos complementares de um mesmo problema constitucional. Assim, a solução proposta pela eminente Ministra Ellen Gracie honra a jurisprudência tradicional desta Suprema Corte, densamente baseada na separação da competência tributária de acordo com os critérios materiais das regras de incidência. Já o Ministro Nelson Jobim expôs a ligação que um dos métodos de apuração contábil impostos pela legislação societária poderia ter sobre a formação do conceito legal de disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou de proventos.

Peço licença aos pares para propor uma solução fundada num aspecto constitucional que me parece ter precedência sobre o controle da incidência tributária motivado exclusivamente pela partilha de

competência segundo os critérios materiais, tanto quanto sobre a interpretação do conceito de renda conforme as disposições da legislação contábil-societária.

No cerne do debate, há duas questões constitucionais de maior relevância. A primeira delas é se o alegado temor de abuso com vistas à evasão ou a à elisão fiscal autorizariam o Estado a atalhar o devido processo legal. Em seguida, devemos saber se a interpretação do texto constitucional pode evoluir para acompanhar as mudanças sociais e, com isso, garantir certas expectativas fiscais.

Para responder a ambas as questões, inicio com uma constatação bastante simples: inexistente qualquer relação necessária entre o dia 31 de dezembro de cada ano e a disponibilização de recursos provenientes de participações nos lucros e nos resultados de investimentos. Nem mesmo os tortuosos jogos de palavras com as expressões “disponibilidade econômica” e “disponibilidade jurídica” são capazes de escamotear essa dissociação.

Colocados em termos diretos, o argumento da União tem a seguinte síntese: “diante da alta probabilidade de evasão ou de elisão, e considerada a dificuldade de fiscalização, a tributação será ampla, irrestrita e imotivada”. Em especial, “imotivada”, pois a autoridade fiscal não precisa argumentar, nem provar, ter ocorrido a disponibilização jurídica, nem econômica, da participação nos resultados. A um só tempo o ato plenamente vinculado do lançamento é trivializado e todo contribuinte é considerado um presumido sonegador.

A declaração pura e simples (*tout court*) de constitucionalidade de texto que permitisse à autoridade fiscal presumir linearmente o intuito de evasão nos levaria a uma posição extremamente arriscada, semelhante àquela sugerida pelo professor da Faculdade de Direito de Columbia Tim Wu: a de que cada um de nós, diariamente, viola sem intenção nem consciência um sem número de normas, devido à complexidade da legislação. Diante desse quadro de inexorável e constante contrariedade legal, prossegue o prof. Wu, há o risco anunciado pelo Justice Jackson, da Suprema Corte dos Estados Unidos, de que as autoridades

governamentais acabariam por escolher arbitrariamente seus réus.

Esse risco é potencializado, porquanto, atualmente, a legislação tributária de nosso país é uma das complexas e impenetráveis do mundo, segundo estudos realizados por entidades como o Banco Mundial (mencionado no RE 564.413 – Pleno), pesquisadores do IPEA^{[1][1][1][1][1]}, entidades representativas dos setores produtivos (e.g., a Fecomércio) e o Núcleo de Estudos Fiscais da FGV/SP^{[2][2][2][2][2]}.

O resultado oposto também é preocupante. A passagem da ênfase econômica da troca local de bens físicos às transações imateriais em todo o globo colocaram desafios importantes às autoridades fiscais.

A propósito, lembro dois exemplos. Na ADI 4.705-MC eu já apontara a dificuldade de partilha equânime da tributação das operações interestaduais nos Estados Unidos da América; situação que originou uma série de leis de mesmo escopo do Protocolo Confaz ICMS 21, informalmente chamadas de *Amazon laws*.

Recentemente, na AC 3.292-MC, aludi à reportagem de conhecido jornal norte-americano sobre a tributação de uma das gigantes de informática da atualidade e que narrava como essa empresa supostamente economizaria “bilhões de dólares em tributos”. Para finalizar, em breve esta Suprema Corte irá examinar se o ISS, incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, pode ser exigido nos contratos de seção de direitos de uso ou autorais, típicos do setor de software e aplicativos (RE 688.233-RG, rel. min. Luiz Fux).

Entendo que a obsolescência da legislação tributária não pode ser invocada para proteger a evasão fiscal, isto é, os esforços intencionalmente fraudulentos para ocultar fatos jurídicos tributários. A boa-fé do contribuinte é a contrapartida do devido processo legal para a autoridade fiscal. Em síntese, a autoridade fiscal não pode simplesmente presumir que o contribuinte esteja intencionalmente se esquivando do pagamento do tributo devido, ao mesmo tempo em que o contribuinte não pode dolosamente ocultar os fatos jurídicos que geram as obrigações tributárias.

A Constituição consagrou o devido processo legal material (art. 5º,

LIV), o princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I) e o direito à propriedade (art. 5º, *caput*). Esses marcos constitucionais condicionam a atuação das autoridades fiscais de todos os níveis, impedindo-as de utilizar ficções ou presunções imoderadas, desproporcionais ou cuja única justificativa seja a facilitação do trabalho do agente público. Em especial, anoto inexistir óbice técnico intransponível à atuação precisa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que dispõem dos meios adequados para aferir se o contribuinte nacional detém a disponibilidade jurídica ou econômica dos lucros efetivamente distribuídos pela empresa estrangeira.

Peço vênua também para rejeitar a invocação do MEP para dar solução satisfatória ao caso.

Trata-se de um tema mais árido, mas que procurarei expor de modo direto.

O MEP está previsto na Lei das Sociedades por Ações e ele tem por objetivo registrar contabilmente o reflexo do lucro auferido ou do **prejuízo** sofrido pela empresa em que se investiu (a estrangeira controlada ou coligada) na perspectiva patrimonial da empresa investidora (a contribuinte controladora ou coligada). Trata-se de uma forma de avaliação de investimentos[3][3][3][3][3].

Essa avaliação de investimentos não reflete alterações definitivas nos ingressos patrimoniais do contribuinte investidor. Por exemplo, a legislação tributária proíbe que o **prejuízo** apurado pela empresa estrangeira em que se investiu **reduza** o imposto de renda devido pelo contribuinte investidor (art. 25, § 5º, da Lei 9.249). Se o lucro da empresa estrangeira é suficiente para representar acréscimo patrimonial para o contribuinte brasileiro, a contrapartida de senso comum é o prejuízo representasse decréscimo relevante para efeitos tributários.

Segundo reporta a literatura técnica nacional, a aplicação do MEP às empresas controladas ou coligadas nacionais também é neutra para fins de imposto de renda. Quer dizer, se um contribuinte nacional controla ou está coligado a outra empresa nacional, o MEP não modifica o imposto de renda devido.

É o que dispõe o próprio Regulamento do Imposto de Renda:

DECRETO 3.000/2009:

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

Parece-me que o MEP é útil para mensurar uma **expectativa de aumento patrimonial**, proveniente das relações mantidas com a empresa em que se investiu, mas cuja **confirmação** depende de eventos cuja ocorrência é potencial.

Para ilustrar, sabemos que a legislação brasileira proíbe a distribuição de lucros de contribuintes que possuam débitos tributários. Se o país em que sediada a empresa coligada ou controlada possuir norma semelhante, haverá um obstáculo legal para o acréscimo patrimonial do contribuinte brasileiro, a despeito da apuração dos lucros pela empresa estrangeira.

Assim, parece-me que o MEP não supre a disponibilidade jurídica da participação nos lucros.

Mesmo as distinções entre os regimes de competência e de caixa não validam a presunção absoluta criada pelo texto impugnado.

Aplica-se à apuração do IRPJ o regime de competência. Segundo esse regime, basta a disponibilidade jurídica para caracterizar o ingresso de renda no patrimônio do contribuinte, independentemente do efetivo recebimento da quantia (disponibilidade econômica, essencial à tributação das pessoas físicas).

A propósito, segundo o Princípio Geral de Contabilidade aprovado pelo art. 9º da Resolução CDC 750/1993, “o Princípio da Competência determina que os feitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento”.

Embora o efetivo recebimento dos valores seja irrelevante para incidência do imposto, é imprescindível que ocorra a disponibilidade jurídica. A *disponibilidade jurídica* se caracteriza pela presença de **todos** os elementos do ato ou do negócio jurídico que motivará a transferência dos valores.

Segundo o sistema de legislação empresarial brasileiro, o direito à participação nos lucros da pessoa jurídica depende do cumprimento de alguns requisitos legais, dentre eles a **deliberação da empresa**.

Para exemplificar, a Lei das Sociedades por Ações permite que os lucros da pessoa jurídica sejam reinvestidos na própria empresa (art. 118, § 5º), parcialmente destinados à formação de reserva estatutária (art. 194, III), parcialmente retidos (art. 196) ou aplicados no resgate ou na amortização de ações (art. 44 da Lei 6.404/1976).

Aliás, quanto aos requisitos legais independentes de deliberação do administrador, do sócio ou do acionista, a legislação tributária brasileira expressamente proíbe a distribuição de lucros **se a empresa tiver qualquer débito tributário pendente** (art. 52 da Lei 8.212/1991 e art. 32 da Lei 4.357/1964, com a redação dada pela Lei 11.051/2004).

O encerramento do exercício brasileiro, no último dia de cada ano civil, nada tem de pertinente com o atendimento dos requisitos legais ou com a deliberação da empresa acerca da destinação a ser dada aos lucros. É teoricamente possível que a empresa cruze o ano civil sem distribuir lucros, por restrição legal objetiva ou por lícita deliberação de seus administradores.

É lícito supor que os demais países possuam seus próprios requisitos para legitimar a distribuição do lucro aos sócios ou aos acionistas, inclusive os residentes em outros países, como o Brasil.

Em conclusão, o término do ano civil para fins tributários não pode ser singelamente considerado o momento no qual há a distribuição de

lucros aos sócios ou aos acionistas.

E, ao meu sentir, é incorreta a utilização do MEP para suprir essa dissociação entre o marco escolhido para tributação e a disponibilidade jurídica da renda proveniente dos lucros distribuídos.

Segundo a Lei das Sociedades por Ações, o MEP é a técnica legal utilizada para avaliar o investimento em coligadas ou controladas (art. 248 da Lei 6.404/1976).

Nos termos da normatização realizada pelo Conselho Federal de Contabilidade:

“[...] cumpre lembrar, primeiramente, que a equivalência patrimonial corresponde a uma forma simplificada de consolidação; por meio dela é consolidado no ativo da investidora o valor não de cada ativo e cada passivo da entidade investida, mas apenas seu ativo líquido (patrimônio líquido) na proporção detida pela investidora; e é consolidada no resultado da investidora não cada receita e cada despesa da investida, mas apenas a parte do resultado líquido pertencente à investidora. É reconhecida também no investimento da investidora de forma consolidada (e não em cada ativo e passivo seu) a parte que lhe cabe em cada resultado abrangente registrado pela investida.” (Item 11 da Resolução CFC 1.262/2009).

Esse ajuste permite aumentar a precisão dos registros patrimoniais, sem, contudo, modificar os elementos legais que definem o momento em que surge o dever de distribuir os lucros.

Aliás, segundo Ariovaldo dos Santos e Itamar Miranda Machado, professor titular da FEA-USP e Coordenador dos Cursos de Graduação do IBMEC em MG, respectivamente, o MEP “*consiste em reconhecer os efeitos da variação do patrimônio líquido de cada controlada, coligada e equiparada no exercício social em que ocorre, independentemente de sua realização financeira*” (grifei - Investimentos avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial – Erro na contabilização de dividendos quando existem lucros não realizados. Revista de Contabilidade Financeira da

USP 39, p. 7 – 19. Nov/Dez 2005).

A utilidade do MEP à avaliação do quadro patrimonial da empresa é insuficiente para afastar o requisito constitucional da *disponibilidade jurídica* da renda proveniente da participação de lucros cuja **expectativa** é de **futura** distribuição.

Lembro que a Constituição permite a instituição de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III da Constituição), não sobre a **perspectiva de renda**, nem sobre a **probabilidade** de acréscimo patrimonial.

A propósito, normalmente, a variação de um investimento é neutra para fins de acréscimo patrimonial até que a condição para resgate ocorra. Tome-se o exemplo do mercado de ações. O investimento em um dado “papel” somente poderá ser apurado no momento em que a ação for negociada. Todas as flutuações de preço intermediárias são irrelevantes, pois em nada afetam o patrimônio do investidor. De nada adianta a ação adquirida por R\$ 10 ter atingido preços de R\$ 15, R\$ 50 ao longo do tempo se, no momento em que vendida, o preço da negociação for de R\$ 5. Somente com a **realização** é que se apuram lucros ou prejuízos.

Em sentido semelhante, o argumento pautado pela **possibilidade** de o controlador brasileiro dispor sobre a **distribuição dos lucros** me parece equivocado, com a devida vênia. De acordo com a Constituição, o tributo somente pode incidir sobre a renda **distribuída**, ainda que essa distribuição se satisfaça com o atendimento dos requisitos do negócio jurídico subjacente, sem que seja imprescindível o efetivo pagamento.

Evidentemente, a possibilidade de deliberar pela distribuição não equivale ao próprio ato de alocar os lucros aos seus pretendentes, isto é, a possibilidade de ordenar o pagamento não significa necessariamente que esse pagamento foi ou será ordenado. Por absurdo, se a simples potencialidade oriunda do poder de administrar fosse suficiente para caracterizar a distribuição dos lucros, também teríamos que admitir a sujeição passiva do locador de automóvel ao IPVA, em função da *mera possibilidade de aquisição desse bem*.

Ora, se a legislação *permite* à pessoa com patrimônio suficiente para *adquirir* um veículo optar pela *locação desse bem*, o ente tributante deve respeitar esse direito, sem estender a tributação por meio de ficções.

De modo semelhante, se a pessoa jurídica controlada pode legitimamente optar por não distribuir lucros, a circunstância de a empresa controladora ou coligada nacional se submeter ao MEP não autoriza que essa opção seja desconsiderada em prol da arrecadação como um fim em si mesmo.

Nesse contexto, a sujeição ao MEP para presumir a distribuição dos lucros poderia ser mantida se o objetivo da medida fosse combater a sonegação causada pela distribuição disfarçada dos lucros devidos pelas empresas estrangeiras às controladoras ou coligadas no Brasil.

Da forma como redigido, o texto impugnado excede esse objetivo de modo gravosamente desproporcional, por tratar indiferentemente países com tributação favorecida e países com tributação em patamar normal ou alto.

Também estão ausentes do texto impugnado elementos de diferenciação relevantes, utilizados pelas legislações de inúmeros países europeus para identificar desvios de propósito e, com isso, não apenar negócios legítimos. Por exemplo, a legislação francesa permite a tributação ampla se ficar provado que a empresa controlada não passa de um artifício para evitar a tributação nacional.

Em janeiro de 2012, o Reino Unido iniciou a preparação de uma série de propostas para atualizar suas *CFC Rules*. Em especial, essa iniciativa esboçou três princípios que **afastam** a aplicação do regime das *CFC Rules*:

- a) Capacidade da empresa estrangeira de atuar de forma independente da empresa nacional;
- b) Existência de propósito comercial nas operações realizadas pela empresa estrangeira, de modo a afastar a conclusão de que o único propósito da relação societária é o benefício tributário
- c) Atividades no Reino Unido: “essa condição será caracterizada a não ser que o controle ou a administração dos ativos

ou dos riscos da empresa estrangeira sejam conduzidos significativamente dentro do Reino Unido” (Controlled Foreign Companies – CFC – reform: a Gateway update. Her Majesty’s Treasury – HM Revenue & Customs. Fevereiro de 2012. Disponível em http://www.hm-treasury.gov.uk/d/condoc_cfc_reform_gateway_update.pdf).

Da forma como redigida a norma brasileira, presume-se indistintamente que todas as controladas ou coligadas no exterior têm esse propósito elisivo ou evasivo.

Penso ser plenamente possível conciliar a garantia de efetividade dos instrumentos de fiscalização aos princípios do devido processo legal, da proteção à propriedade privada e do exercício de atividades econômicas lícitas. A presunção do intuito evasivo somente é cabível se a entidade estrangeira estiver localizada em localizadas em países com tributação favorecida, ou que não imponham controles e registros societários rígidos (“paraísos fiscais”). A lista desses países é elaborada e atualizada pela Receita Federal do Brasil, e atualmente encontra-se na IN 1.037/2010. Não há qualquer dificuldade na atualização dessa lista.

Se a empresa estrangeira não estiver sediada em um “paraíso fiscal”, a autoridade tributária **deve argumentar e provar** a evasão fiscal, isto é, a ocultação do fato jurídico tributário ou da obrigação tributária. Essa argumentação e essa prova fazem parte da **motivação** do ato de constituição do crédito tributário, que deve ser plenamente vinculado.

Ante o exposto, conheço da ação direta de inconstitucionalidade e a julgo **parcialmente procedente**, para dar interpretação conforme à Constituição ao art. 74 da MP 2.158-35, de modo a limitar sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas coligadas ou controladas no exterior estejam localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos por “paraísos fiscais”.

É como voto.

[\[1\]\[1\]\[1\]\[1\]\[1\]](#) BARBOSA, Ana Luiz Neves de Holanda. *Sistematização do Debate sobre 'Sistema Tributário'*. Disponível em http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro_debate/2-SistemaTributario.pdf

[\[2\]\[2\]\[2\]\[2\]\[2\]](#) RÊGO, Andressa Guimarães Torquato F. *Reforma Tributária Viável: obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias*. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5hnf/reforma-tributaria-viavel-obrigacoes-acessorias-e-sped-problemas-e-solucoes-para-uma-efetiva-simplificacao-das-obrigacoes-tributarias-acessorias-andressa-guimaraes-torquato-f-rego>.

[\[3\]\[3\]\[3\]\[3\]\[3\]](#) Lei 6.404/1976:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

03/04/2013

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL**SUSPENSÃO DO JULGAMENTO****O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Senhor Presidente, não seria melhor nós suspendermos esse julgamento?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Bom, podemos suspender e continuarmos amanhã.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Na semana que vem.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Amanhã temos pauta penal, Presidente.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Por que não amanhã?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, tenho processo a envolver matéria importantíssima, aguardado o desfecho pelos demais ramos do Judiciário, a versar a constitucionalidade ou não da reincidência. Para Vossa Excelência ter ideia, liberei-o em 2009; foi apregoado duas vezes, e, nessas duas vezes, cancelou-se o pregão para aguardar o voto de um colega que teria, sob a relatoria, idêntico tema e que acabou não o trazendo, sendo que já não está mais entre nós no recinto, no Tribunal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Ministro Marco Aurélio, eu prometo a Vossa Excelência que pautarei esse caso para a semana que vem.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência já pautou, está para amanhã.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Agora, esse julgamento já se arrasta há dez anos.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Pode esperar uma semana, até para refletirmos tendo em conta as ideias de Vossa Excelência quanto à distinção.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Eu gostaria muito de poder votar tendo por baliza o resultado da ação direta, pelo menos naquilo que alcançou seis votos.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Mas a ação direta não nos dá nenhum resultado, Ministro. Houve uma dispersão de votos tão grande que...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas há uma parte dela que alcançou seis votos. E eu quero votar, estou aqui quebrando a cabeça para entender qual foi a parte que alcançou seis votos. E eu quero adequar o meu voto a ação direta.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não alcançou.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Eu sugeriria, Presidente, se Vossa Excelência me permitir, que, como vai haver a suspensão hoje desse julgamento, no início da próxima sessão - que daria tempo inclusive para fazer essa avaliação, o exame das proclamações provisórias da ação direta -, fosse feita a proclamação.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Talvez uma semana, poderíamos ter um tempo maior.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Isso que estou dizendo. Que, no início, fosse feita essa proclamação para o encaminhamento. Talvez pudesse ser feito isso, porque tem que ser proclamado.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Nós não concluiremos isso logo no início, não.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Uma semana, Presidente, apenas uma semana!

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Porque a ação direta já está terminada.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Está bem. O que eu gostaria é que nós encerrássemos logo essa discussão, que já faz dez anos.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Eu penso que a parte que formou maioria é contra a minha posição. A posição que eu ia defender era pela constitucionalidade total, eu apenas aplicaria o princípio da anterioridade.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Eu estou perplexo quanto a ser possível, a não ser que haja ajuste de votos, que haja de fato a possibilidade de se ter um somatório que leve a seis votos.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Um voto médio é impossível.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E

RELATOR) - Eu não sou tão otimista.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Então, eu acho que uma semana é um prazo razoável para que a gente...

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - E seria de todo inconveniente, Senhor Presidente. A composição é completamente diferente. Produzir efeitos contra quem nem participou do julgamento.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas que tenhamos essa semana para concluir que não se chegou a nenhuma decisão na ação direta. E que isso seja proclamado, porque isso baliza o recurso extraordinário.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Mas a ação direta com a composição atual é... Não podemos decidir nada.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas eu já disse aqui que essa Corte é histórica. Eu não posso desconsiderar o voto do meu antecessor nesta cadeira, Ministro José Paulo **Sepúlveda Pertence**. O meu voto no RE seria contrário ao de Sua Excelência, porque Sua Excelência foi pela inconstitucionalidade; e eu votaria, se votasse na ADI, pela constitucionalidade. Mas eu não posso aqui desconsiderar a história desse Tribunal.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - O resultado da ADI é vinculante.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Estou falando contra meu entendimento e a favor da historicidade do Tribunal.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Acho que uma semana

é um prazo razoável.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Está bem, uma semana. Estará pautado na próxima semana.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588**

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. JOAQUIM BARBOSA

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADV.(A/S) : GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 24.02.2005.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Marco Aurélio,

julgando procedente a ação, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Carlos Britto. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não participou da votação a Senhora Ministra Cármen Lúcia por suceder ao Senhor Ministro Nelson Jobim, que proferira voto. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.09.2006.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski que, na linha dos votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, julgava procedente a ação para dar interpretação conforme ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarava a inconstitucionalidade do artigo 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau que, acompanhando a linha do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim, julgava improcedente a ação, também para dar interpretação conforme à Constituição, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25.10.2007.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Ayres Britto, julgando improcedente a ação direta para dar interpretação conforme ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Cezar Peluso (Presidente), e o voto do Senhor Ministro Celso de Mello, julgando-a procedente para dar interpretação conforme ao § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, o julgamento foi suspenso para colher o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 17.08.2011.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de modo a limitar a sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas coligadas ou controladas no exterior estejam localizadas em países de tributação favorecida, ou seja, países desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos como "paraísos fiscais", o julgamento foi suspenso. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Não participam da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que já proferiram votos em assentadas anteriores. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.

Plenário, 03.04.2013.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa, que lavrará o acórdão. Não participaram da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que votaram em assentadas anteriores. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 10.04.2013.

Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Teori Zavascki.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/ Luiz Tomimatsu
Assessor-Chefe do Plenário

10/04/2013

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

DEBATE

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Senhor Presidente, a respeito da proclamação do resultado do julgamento desta ação direta, suscitei essa questão que foi transferida por Vossa Excelência para ser apreciada na sessão de hoje.

Na ação direta de inconstitucionalidade, segundo os dados que constam das respectivas atas, houve quatro votos pela inconstitucionalidade total do dispositivo e quatro votos pela constitucionalidade total.

A Ministra Ellen votou pela inconstitucionalidade em relação às coligadas e pela constitucionalidade em relação às controladas. Vossa Excelência votou pela inconstitucionalidade, em se tratando de empresas sediadas fora dos chamados paraísos fiscais - dos países com tratamento fiscal favorecido -, e pela constitucionalidade da norma em relação às empresas situadas em paraíso fiscal.

Diante desse conjunto de votos, temos o seguinte resultado: em relação às coligadas fora de paraíso fiscal, nós temos os quatro votos originários que davam pela inconstitucionalidade total; o voto da Ministra Ellen, que dava pela constitucionalidade; e o voto de Vossa Excelência, que dava pela inconstitucionalidade. Ou seja: coligadas fora de paraíso fiscal, temos seis votos pela inconstitucionalidade.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Pela inconstitucionalidade?

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Pela inconstitucionalidade. Coligadas fora de paraíso fiscal.

O que ficou também, no meu entender, definido: pela constitucionalidade da norma em relação às controladas situadas em

paraíso fiscal. Controladas em paraíso fiscal, temos seis votos: os quatro originários; mais a Ministra Ellen, que votava pela constitucionalidade das controladas; mais o de Vossa Excelência, porque se trata de paraíso fiscal. Portanto, temos duas situações definidas: coligadas fora de paraíso fiscal, que se declarou inconstitucional por seis votos; controladas em paraíso fiscal, se declarou constitucional por seis votos.

Agora, situações que ficaram cinco a cinco. Primeiro: controladas, que a Ministra Ellen dava pela constitucionalidade, fora de paraíso fiscal, que Vossa Excelência dava pela inconstitucionalidade.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) –
Sim.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Nesses casos, não se pode conjugar o voto de Vossa Excelência com o da Ministra Ellen. Nós temos, aqui, cinco a cinco.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -
Cinco votos.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Cinco votos de constitucional e cinco de inconstitucional. Esse é o primeiro caso de indefinição.

E a outra hipótese de indefinição é: em relação às coligadas em paraíso fiscal, que tem quatro votos pela constitucionalidade mais o de Vossa Excelência - coligadas em paraíso fiscal; e pela inconstitucionalidade, quatro votos originários mais o voto da Ministra Ellen. Portanto, coligadas em paraíso fiscal está cinco a cinco. Controladas fora de paraíso fiscal está cinco a cinco.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Qual é a segunda situação?

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - A segunda é: controladas em paraíso fiscal. Controladas em paraíso fiscal tem seis votos pela constitucionalidade; e coligadas fora de paraíso fiscal tem seis votos pela inconstitucionalidade. Essa é a situação.

Em suma, nós temos quatro hipóteses possíveis, diante das distinções que Vossa Excelência fez e que a Ministra Ellen fez: as coligadas em paraíso fiscal, as coligadas fora de paraíso fiscal, as controladas em paraíso fiscal e as controladas fora de paraíso fiscal. Coligadas em paraíso fiscal deu cinco a cinco; coligadas fora de paraíso fiscal deu seis a quatro pela inconstitucionalidade; controladas em paraíso fiscal deu seis a quatro pela constitucionalidade; e controladas fora de paraíso fiscal deu cinco a cinco. Em duas situações se tem seis votos e em duas situações se tem cinco a cinco.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhor Presidente, na quinta-feira, ainda, distribuí aos colegas, antes da sessão - e aos que não estavam presentes, encaminhei aos gabinetes -, uma tabela que demonstra exatamente isso, tendo em conta a aplicabilidade ou não - de acordo com os votos - do art. 74. Fiz, inclusive, uma proposta de proclamação.

Eu não tenho voto na ação direta, tenho voto nos recursos extraordinários, mas dependo da decisão da ação direta para readequar o meu voto no RE. Se a Corte chegar à conclusão de que, na ação direta, não se chegou a um número de seis votos, em um ou outro sentido, não há como se dar a proclamação com eficácia **erga omnes** e efeito vinculante, em razão do **quorum** não alcançado de seis votos exigido pela Constituição. Mas se a Corte entender que houve, em algum momento, esse **quorum**, deve proclamar, então, esses efeitos. Como disse anteriormente, eu até fiz uma proposta de proclamação:

“Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente para conferir interpretação conforme no sentido de esclarecer:

1. Com eficácia **erga omnes** e efeito vinculante, que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida [não paraísos fiscais].

2. Com eficácia **erga omnes** e efeito vinculante, que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 se aplica às controladas localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados - paraísos fiscais (arts. 24 e 24-A da Lei 9.430/96) [que é a definição legal dessas instituições].

3. Com eficácia **erga omnes** e efeito vinculante, que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 não se aplica aos investimentos não submetidos ao Método de Equivalência Patrimonial (MEP) [porque aqueles que julgaram constitucional disseram que era constitucional em relação àquelas empresas que se submetem ao MEP; na prática, vão ser todas].

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Vossa Excelência me permite, Ministro Dias Toffoli? Os dois primeiros itens coincidem exatamente com o que eu disse. Eu penso que talvez devêssemos meditar sobre o item 3, porque, na verdade, esse Método de Equivalência Patrimonial surgiu no voto do Ministro Nelson Jobim, mas ele julgou completamente constitucional, julgou improcedente. Ele fez essa observação, mas o Método de Equivalência Patrimonial é ínsito à norma.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

É ínsito, exatamente.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Então, eu acho que esse item 3 poderia...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Não, eu não tenho dificuldade. Isso era uma indicação para quem vota na ação direta de inconstitucionalidade, para a sua proclamação.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Porque senão é um complicador aqui nesse resultado já complicado.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

E um último item, Senhor Presidente, quanto à anterioridade e à aplicação do art. 74 da MP 2.158/2001.

Quanto às coligadas localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados - paraísos fiscais - e às controladas localizadas em países sem tributação favorecida - não paraísos fiscais - não se alcançou decisão, por maioria de seis votos, em um ou outro sentido, sendo a ação, nessa parte, julgada improcedente, sem eficácia **erga omnes** e efeito vinculante - porque não se alcançaram os seis votos suficientes para se proclamar uma ou outra decisão. Esses temas ficariam abertos para os recursos extraordinários.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Se ficarem abertos é importante, porque há o problema da irretroatividade da emenda.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Por isso que é sem efeito vinculante e sem eficácia **erga omnes**, porque não se alcançaram os seis votos.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - As duas primeiras proposições me parecem que já resolvem na ADI, não é?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas é necessário declarar que as outras não alcançaram o número de votos suficientes, porque senão poder-se-á fazer uma leitura **contrario sensu**.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Há precedente da Corte no sentido de que, **não alcançado** o "*quorum*" a que alude o art. 97 da Constituição, **torna-se inviável** o reconhecimento da eficácia vinculante que qualifica os julgamentos do Supremo Tribunal Federal em

sede de controle abstrato de constitucionalidade.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mas, Ministro, a maioria absoluta é exigida para declarar-se harmônica ou conflitante a lei com a Constituição Federal.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: É verdade. Ocorre, no entanto, que, **não** alcançada a maioria absoluta, não se mostra juridicamente possível extrair o efeito vinculante inerente às nossas decisões em processo de fiscalização concentrada de constitucionalidade.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Na ação direta de inconstitucionalidade, tem-se um elemento complicador, porque, muito embora haja, no Supremo, onze cadeiras, o ocupante de uma delas está impedido. Não é isso, ministro Gilmar Mendes?

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: O Ministro GILMAR MENDES interveio como Advogado-Geral da União.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Sim, mas, mais do que isso: três, que já se pronunciaram, já deixaram a Corte e não poderão sequer calibrar os seus votos.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mais de três: **Nelson, Ayres...**

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Ministra ELLEN GRACIE, Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE e Ministro CEZAR PELUSO.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) – Cinco.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Há uma situação,

Presidente, muito delicada, e não vejo como fazer incidir o Regimento Interno, no que prevê a prevalência da corrente na qual estiver Vossa Excelência. É que se impõem seis votos em um ou em outro sentido.

Então, minha tendência, pelo menos de início, é deixar, por enquanto, a ação direta de inconstitucionalidade, e proceder ao julgamento dos processos subjetivos, porque nós teremos a participação de todos os integrantes, hoje, do Supremo.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -
Proclamar logo em seguida à proclamação dos REs.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - O que me parece, de qualquer forma, importante, pelo menos, é o esforço para saber se houve alguma deliberação com efeito vinculante. Acho que é esse o esforço que se está tendo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Pode ser proclamada: quanto às coligadas que estejam nos países ditos "normais", há seis votos.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Não.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Temos, porque veja, Ministro: Vossa Excelência me permite? A ministra Ellen e nós cinco – Marco Aurélio, ministro Sepúlveda Pertence, ministro Ricardo Lewandowski, ministro Celso de Mello e ministro Joaquim Barbosa – votamos no sentido da inconstitucionalidade da norma. Então, quanto às coligadas que não estejam em países que favoreçam o contribuinte, declara-se a inconstitucionalidade do artigo 74, e, logicamente, do parágrafo.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Essa é a primeira hipótese. A outra hipótese ...

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -
É a primeira hipótese do Ministro Teori.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - A outra hipótese que alcançou...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Há realmente maioria de seis votos. É dado implementar a proclamação.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Essa é a primeira hipótese que se conseguiu seis votos. Tem uma segunda hipótese...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Imaginei que Vossa Excelência não estava concordando com a colocação.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Concordo plenamente. Mas eu queria acrescentar que tem uma segunda hipótese que alcança seis votos: das controladas em paraíso fiscal. Nesse caso, controladas em paraíso fiscal alcança seis votos pela constitucionalidade.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - O resultado é que é contrário. As coligadas em paraíso fiscal são seis votos pela inconstitucionalidade, as controladas, constitucional.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Acho que isso pode ser proclamado, sem dúvida.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: E ficamos vencidos, *nesse ponto*, quanto às empresas controladas, os Ministros RICARDO LEWANDOWSKI, MARCO AURÉLIO, SEPÚLVEDA PERTENCE e eu próprio, porque julgamos inconstitucional a regra legal em questão.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Exatamente isto. Aí, remaneseriam em aberto para serem discutidos, nos REs, dois aspectos: controladas fora de paraíso fiscal e coligadas em paraíso fiscal.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Chega-se a seis votos, porque aqueles que concluem de forma linear pela constitucionalidade integral do preceito, se tivessem que escolher uma das correntes, optariam pela glosa das controladas em paraísos fiscais.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Seis votos. Isso mesmo.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Então, vou fazer a tentativa de proclamação.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Presidente, para facilitar – eu penso que o Ministro Toffoli concorda -, penso que a proclamação proposta pelo Ministro Toffoli atende exatamente a essa conta, exceto o item 3 da proclamação que eu...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Eu não tenho problema em que se retire o MEP.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - É, o MEP...

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Até porque a definição desse MEP é controvertida. É uma definição de um critério contábil.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Já compõe as S/As, quer dizer, a rigor...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

É intrínseco.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - É aplicável às S/As de qualquer maneira.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, e quanto à retroatividade, ao parágrafo do artigo 74?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Não se alcançou a maioria de seis votos.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Tenho dúvidas, porque, veja Vossa Excelência, os ministros Nelson Jobim, Eros Grau e Carlos Ayres Britto concluem pela validade. A ministra Ellen Gracie, pela validade da cabeça do artigo e do parágrafo, mas não para as coligadas. Então, quanto às coligadas, assentou ser inválida a retroatividade, não é isso?

Nós cinco entendemos que não haveria – ah, sim, aqui coloquei o ministro Joaquim Barbosa, talvez não o devesse ter feito –, pela invalidade linear – controladas, coligadas, pouco importando o país em que estejam –, Marco Aurélio, ministro Sepúlveda Pertence, ministro Ricardo Lewandowski e ministro Celso de Mello, quatro. Esses votos se somam ao da ministra Ellen Gracie, quanto às coligadas. Mesmo assim, chega-se a cinco votos.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -

Temos cinco votos apenas.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

A questão da anterioridade eu penso que está em aberto também...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mas o ministro Peluso, muito embora declarando...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

O Ministro **Peluso** aplicou a irretroatividade.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Passamos a ter seis, porque, se somamos o da ministra Ellen Gracie, muito embora apenas alusivo à retroatividade, presentes as coligadas...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas é que a Ministra **Ellen Gracie** fez manifestação no sentido de que a norma não dizia respeito à criação de imposto; então, a irretroatividade, a anterioridade, ela não alude a isso...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sim.

Presentes as coligadas, se somamos o voto da ministra Ellen Gracie, ao menos em países ditos normais, é alcançada a maioria de seis votos, ficando afastada a retroatividade.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas, quanto à retroatividade, se não se aplica o principal às coligadas em paraísos fiscais, **a fortiori**, não se aplicará nem ao futuro, muito menos ao passado.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Está certo. O acessório segue a sorte do principal.

No to mais, há o empate.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Esse capítulo referente à retroatividade é importante.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

A não ser que o Presidente, o Ministro **Joaquim**, vote. Não lembro se Vossa Excelência abordou, no voto da ADI, esse tema.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Não abordei, não, mas eu acrescentaria a meu voto.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Porque, aí, somados com o voto do Ministro **Peluso**, seriam 6 votos dizendo que não é retroativo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mas não fez a distinção quanto à retroatividade, presentes coligadas e controladas em paraísos fiscais.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Eu acho que a regra é genérica.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Não, não. E com relação às empresas sediadas em paraíso fiscal...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não dá para fazer a distinção.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Se Vossa Excelência agregar isso ao seu voto, os quatro votos, mais o do Ministro **Peluso** e mais o de Vossa Excelência somariam seis pela irretroatividade, seja em paraíso fiscal ou não, e esse tema ficaria fulminado, respeitando-se o princípio da anterioridade em matéria tributária.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – A retroatividade fica fulminada no tocante a todas as empresas, pouco importando se coligadas ou controladas, em paraísos fiscais ou não.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Em qualquer situação.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Controladas, coligadas e pouco importando onde se encontrem.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588**

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. JOAQUIM BARBOSA

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADV.(A/S) : GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 24.02.2005.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Marco Aurélio,

julgando procedente a ação, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Carlos Britto. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não participou da votação a Senhora Ministra Cármen Lúcia por suceder ao Senhor Ministro Nelson Jobim, que proferira voto. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.09.2006.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski que, na linha dos votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, julgava procedente a ação para dar interpretação conforme ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarava a inconstitucionalidade do artigo 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau que, acompanhando a linha do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim, julgava improcedente a ação, também para dar interpretação conforme à Constituição, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25.10.2007.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Ayres Britto, julgando improcedente a ação direta para dar interpretação conforme ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Cezar Peluso (Presidente), e o voto do Senhor Ministro Celso de Mello, julgando-a procedente para dar interpretação conforme ao § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, o julgamento foi suspenso para colher o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 17.08.2011.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de modo a limitar a sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas coligadas ou controladas no exterior estejam localizadas em países de tributação favorecida, ou seja, países desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos como "paraísos fiscais", o julgamento foi suspenso. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Não participam da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que já proferiram votos em assentadas anteriores. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.

Plenário, 03.04.2013.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa, que lavrará o acórdão. Não participaram da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que votaram em assentadas anteriores. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 10.04.2013.

Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Teori Zavascki.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/ Luiz Tomimatsu
Assessor-Chefe do Plenário