

## **A MP Nº. 2.158-35/2001 NUMA CONCEPÇÃO CONSTITUCIONAL: consensos e dissensos em torno do polêmico Art. 74**

Teodolina Batista da Silva Cândido Vitório\*

*“Se utilizarmos o primeiro princípio de justiça social de Rawls ou o conceito de autonomia pública para Habermas para aferirmos o quão justa ou legítima é a sociedade brasileira atual, verificaremos que o grau de justiça é mínimo. (...) Se analisarmos a sociedade brasileira atual à luz do segundo princípio de justiça de Rawls, a injustiça será ainda mais gritante<sup>1</sup>”.*

### **SUMÁRIO**

**1** Introdução. **2** Revisitando a Lei nº. 9.249/95. **3** O ânimo da Lei nº. 9.532/95. **4** O advento da Lei nº. 9.959/00 e da Lei Complementar nº. 104/01 – alteração do Art. 43 do CTN. **5** O espírito da Medida Provisória 1.858-6/99, atual MP 2.158-35/01. **6** O sentido da Instrução Normativa nº. 213/02. **7** A MP nº. 2.158-35/2001 no âmbito do STF. **8** Conclusão.

### **RESUMO**

Intensos questionamentos ecoam de forma recorrente no universo jurídico acerca da tributação dos lucros logrados no exterior por empresas brasileiras, indagações estas que se agigantaram após a Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Este estudo pretende investigar as alterações ocorridas na Legislação brasileira acerca da questão, e os implicativos aspectos constitucionais decorrentes da Medida Provisória nº. 2.158-35/01, analisando os principais desafios, consensos e dissensos alusivos à matéria.

### **ABSTRACT**

Intense questions echo of recurring form in the juridical universe concerning the profits taxation achieved abroad for Brazilian companies, inquiries these that made bigger after the Law nº. 9.249, of 26 of December 1995. This study intends to investigate the alterations occurred in the Brazilian Legislation concerning the matter, and important current constitutional aspects of the Temporary Measure nº. 2.158-35/01, analyzing the main challenges, consensus and disagree allusive to the matter.

---

\* Advogada. Professora na FADIVALE/MG. Mestre em Direito Público – UGF/RJ. Doutoranda em Direito Público – PUC/MG.

<sup>1</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, Igualdade e Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1999. pág. 102.

## 1 INTRODUÇÃO

Intensos questionamentos ecoam de forma recorrente no universo jurídico acerca da tributação dos lucros logrados no exterior por empresas brasileiras, indagações estas que se agigantaram após a Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Este estudo pretende investigar as alterações ocorridas na Legislação brasileira acerca da questão, e os implicativos aspectos constitucionais decorrentes da Medida Provisória nº. 2.158-35/01, alusiva à *vexata quaestio*.

A *priori*, no Brasil aplicava-se o “princípio da territorialidade”: tributava-se apenas os lucros e rendimentos decorrentes das atividades desenvolvidas no âmbito interno, atendendo-se ao comando do Art. 337 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94, objeto do Decreto nº. 1041, de 11 de janeiro de 1994, *verbis*:

Art. 337 – O lucro proveniente de atividades exercidas parte no País e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no País (Lei nº. 4.506/64, Art. 63, e Decreto-lei nº. 2.429/88, Art. 11).  
(...)

Destarte, na compreensão do referido dispositivo legal, os resultados alcançados no exterior deveriam ser isentos na apuração da base de cálculo de IR e da Contribuição Social Sobre o Lucro – CSLL.

As indagações e celeumas a partir de então advindas, serão objeto de uma retrospectiva da legislação brasileira elaborada a seguir.

## 2 REVISITANDO A LEI Nº. 9.249/95

A *posteriori*, sobre os lucros, rendimentos ou ganhos de capital somados por pessoa jurídica em qualquer prática no exterior passou-se a incidir o IR, aplicando-se, portanto, o “princípio da universalidade”, por força do Art. 25 da Lei nº. 9.249/95, a seguir transcrito *in totum*:

Art. 25 – Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão completados 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 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.

Fato é que manteve-se a exclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital no que se refere à CSLL, ante a ausência de preceito legal em sentido reverso.

Aludida isenção explica-se em razão de que mencionados resultados (lucros ou prejuízos) constituem ajustes contábeis ao investimento que traduz a variação patrimonial da coligada ou controlada. Destarte, impróprio tratá-los como lucro ou prejuízo alcançado pela controladora.

Digna de nota, indagação suscitada no sentido de que os lucros auferidos no exterior por coligadas ou controladas deveriam ser somados para fins de apuração do lucro

real em 31 de dezembro de cada ano-calendário, independentemente de serem ou não distribuídos ao sócio ou acionista no Brasil.

Doutrinadores existem, entre aqueles citados mais adiante neste trabalho, os quais alegam que referida tributação soa descabida, haja vista que viola integralmente a concepção constitucional de renda presente no Art. 43 do Código Tributário Nacional – 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. (g.n.)

Portanto, a princípio, esta corrente indica que não se deveria cogitar sobre disponibilidade econômica ou jurídica de renda, antes do contribuinte receber efetivamente o lucro auferido no exterior. Lei Complementar buscou alterar este cenário nos termos do Art. 146 da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Assim sendo, foi admitida a tributação dos lucros conquistados no exterior, no momento de sua geração ao arrepio do Art. 43 do CTN.

Alberto Xavier<sup>2</sup>, assim preleciona:

Assim, as pessoas jurídicas domiciliadas no País que detenham participações em controladas ou coligadas no exterior terão seus resultados tributáveis acrescido por lucros em relação aos quais não têm ainda plena disponibilidade econômica ou jurídica, o que contraria o texto do Código Tributário Nacional que, ao definir em seu ar. 43 o fato gerador do imposto de renda, delimitou a sua hipótese de incidência àquelas situações em que o contribuinte tenha adquirido a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer

---

<sup>2</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário Internacional do Brasil**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pág. 362.

natureza. Conseqüentemente, não podia o legislador ordinário incluir na definição dos elementos que irão constituir a renda do contribuinte para compor a base de cálculo do imposto, qualquer situação que contrarie aquela regra, isto é, que não se caracterize como renda disponível, econômica ou juridicamente.

Tal alteração tornou-se objeto do RE 172078-SC, com *verdictum* favorável ao Contribuinte.

Na certeza de que se o contribuinte debatesse a matéria judicialmente teria consideráveis chances, a Secretaria da Receita Federal – SRF, em 27/06/96, editou a IN nº. 38, determinando que o lucro advindo de atividades no exterior apenas seria tributado por ocasião da efetiva “disponibilidade”.

A teor da IN/SRF os lucros serão tidos como 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.
- 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.

A IN/SRF nº. 38/96 buscou a constitucionalização da tributação dos lucros auferidos no exterior, em circunstâncias não traçadas pela Lei nº. 9.249/95.

Ocorre, porém, que não foi feliz neste intento, haja vista que aquela não trazia em seu bojo o conceito do que era lucro disponibilizado.

Exsurge caloroso debate indagando se seria razoável que uma simples IN a fizesse, desafiando, a princípio, o Art. 150, I da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;  
(...)

No tocante a esta incógnita, Roque Antônio Carrazza<sup>3</sup>, assim preceitua:

Não é por outro motivo que se tem sustentado que em nosso ordenamento jurídico vige, mais do que o princípio da legalidade tributária, o princípio da estrita legalidade. Aliás, hoje mais do que nunca, como logo veremos, juristas de tomo têm feito empenho no sentido de que os tributos só podem ser criados ou aumentados por meio de lei ordinária.

Para afugentarmos, desde já, possíveis dúvidas, é bom dizermos que criar tributo é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Em suma: é editar, pormenorizadamente, a norma jurídica tributária. Esta norma por injunção do princípio da legalidade, repitamos, há que ser sempre veiculada por meio de lei ordinária.

(...)

O tributo pois, deve nascer da lei (editada, por óbvio, pela pessoa política competente).

Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo de forma alguma, a delegação, ao Poder Executivo, da faculdade de defini-los, ainda que em parte.

Tem-se ainda, na mesma esteira, lição de Hugo Brito de Machado<sup>4</sup>, *verbis*:

No Brasil tais princípios residem na Constituição Federal, e o princípio da legalidade (art. 150, item I), certamente o mais importante deles, impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exijam tributos que não tenham sido estabelecidos por lei.

Só mediante lei é possível a criação e a majoração de tributo. Não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa, ou qualquer ato normativo que não seja lei, em sentido próprio, restrito (...)

Novamente, oportuna a lição de Alberto Xavier<sup>5</sup>:

Com a renúncia à tributação imediata dos lucros acumulados no exterior antes de 'disponibilizados' e com a fixação do momento temporal da sua tributação por ocasião de sua 'disponibilização' pretendeu-se compatibilizar o regime de tributação dos lucros de controladas ou coligadas no exterior com o requisito da 'disponibilidade econômica ou jurídica da renda' constante do art. 43 do Código Tributário Nacional.

Sucedde, porém, que essa inovação por via de mero ato administrativo não assentava em qualquer base legal, pois - como atrás se viu - a Lei nº 9.249/95 não continha a previsão expressa de incidência do imposto sobre lucros distribuídos ou 'disponibilizados'.

A instrução normativa nº 38/96 deu origem a uma situação de profunda ambigüidade e incerteza, pois, por um lado, recusava a aplicação do único sistema legalmente vigente (o da adição automática ao lucro líquido) e por outro lado, criava um novo fato gerador - a 'disponibilização' do lucro - sem lei que o previsse.

---

<sup>3</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. págs. 159-161.

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. págs. 183 e 184.

<sup>5</sup> Op. Cit. pág. 363 e 364.

### 3. O ÂNIMO DA LEI Nº. 9.532/95

A previsão expressa acerca de quando o lucro deveria ser compreendido como disponibilizado, encontrou assento na Lei nº. 9.532/95, a saber:

- 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.
- Para efeito do disposto na alínea "b", considera-se lucro disponibilizado pela coligada ou controlada:
- 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.

Uma das relevantes correntes doutrinárias sustenta que tais dispositivos reforçaram a teoria de que os lucros alcançados no exterior em 1996 e 1997 não deveriam sofrer tributação no Brasil por inexistência de disposição legal a respeito.

É o que preconiza, uma vez mais, Alberto Xavier<sup>6</sup>:

Das considerações precedentes pode concluir-se que os dividendos distribuídos por sociedades residentes no exterior à conta de lucros acumulados dos anos de 1996 a 1997 não se sujeitam à tributação no Brasil, face a ausência de lei determinando tal hipótese de incidência.

Somente com o advento da Lei nº 9.532/97 (que passou a produzir efeitos, no que concerne ao regime de tributação dos lucros no exterior, a partir de 1º de janeiro de 1998, conforme dispõe o seu art. 81, inciso II) é que a hipótese de incidência de imposto de renda sobre lucros 'disponibilizados' a pessoas jurídicas residentes no Brasil, por controladas ou coligadas no exterior, passou a ser validamente prevista em lei

---

<sup>6</sup> Op. Cit. pág. 372.

#### **4 O ADVENTO DA LEI Nº. 9.959/00 E DA LEI COMPLEMENTAR Nº. 104/01 – ALTERAÇÃO DO ART. 43 DO CTN**

Duas possibilidades de disponibilização dos lucros alcançados no exterior foram previstas pela Lei nº. 9.959, de 27/01/2000:

- a) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros;
- b) 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.

Por sua vez, muitas disposições do CTN, inclusive o Art. 43, foram modificadas pela Lei Complementar 104, de 10/01/2001:

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 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.

Neste contexto, parece verificar-se a intenção de se preencher o hiato legado pelas Leis nºs. 9.249/95, 9.532/97 e 9.959/00, com a reelaboração do Art. 43 do CTN, prevendo-se por meio de uma Lei Complementar que uma lei ordinária teria o condão de definir em que instante e em que situações efetiva-se a disponibilidade dos rendimentos auferidos no exterior para efeito de incidência de IR. Assim, a previsão faltante nas leis pretéritas, consumou-se com o advento da Lei Complementar nº. 104/01.

#### **5 O ESPÍRITO DA MEDIDA PROVISÓRIA 1.858-6/99, ATUAL MP 2.158-35/01**

Consoante disposição da MP 1.858-6, com vigência a partir de 27/09/99, os rendimentos, ganhos de capital e lucros advindos de atividades no exterior, sofreriam tributação pela CSLL.

Lado outro, a MP 2.158-35, de 24/08/01, previu que os lucros auferidos no exterior por coligada ou controlada seriam tidos como disponibilizados na data do balanço no qual foram apurados.



Preconiza quanto aos lucros apurados até 31/12/2001, que entende-se disponibilizados em 31/12/2002, independentemente de ter ocorrido ou não de forma efetiva sua distribuição.

Novamente a MP 2.158-35/01 pareceu suscitar o debate ocorrido por ocasião do advento da Lei nº. 9.249/95: a pretensão do legislativo fazer incidir IR e CSLL, aquilo que não traduz real aumento patrimonial do sociedade, violando o conceito de renda ditado pelo Art. 43 do CTN e de lucro, preconizado no Art. 195 da CF.

Ricardo Mariz de Oliveira<sup>7</sup>, ensina:

Destarte, a regra inserida na Medida Provisória nº 2.158-34 é francamente inválida, por instituir uma ficção de renda adquirida onde renda não existe e onde, por conseqüência, muito menos pode existir, ainda que minimamente, disponibilidade de renda.

A regra desse medida provisória não apenas entra em choque com a totalidade do ordenamento jurídico, que a repele implacavelmente, como também não se subsume à própria previsão do § 2º do art. 43 do CTN, que se limita a dar ao legislador comum a possibilidade de definir como e quando ocorre a aquisição de disponibilidade de rendas e proventos obtidos no exterior, desde que, a toda evidência, respeite os limites da realidade factual e jurídica em que as normas atuam e também observe os limites do poder de tributar.

José Luiz Bulhões Pedreira,<sup>8</sup> também preleciona:

A aquisição do direito à renda não se confunde, todavia, com a aquisição da disponibilidade da renda: aquisição de direito é o fato jurídico de a pessoa ocupar a posição de sujeito ativo e de o direito aderir à pessoa que ocupa essa posição; enquanto que a aquisição da disponibilidade de renda é o fato econômico de a pessoa obter o poder de dispor do objeto do poder adquirido.

Esta divergência foi apreciada pelo Poder Judiciário em caso semelhante (RE 172058), porém, não exatamente igual, no qual o STF concluiu que, até que o lucro não seja realmente distribuído para o sócio ou acionista, não se pode cogitar de fato gerador do IR. Assim sendo, o contribuinte tem se apropriado desse precedente para alegar que referida cobrança é eivada de inconstitucionalidade.

---

<sup>7</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Revista Dialética de Direito tributário**. nº. 73. págs. 114 e 115.

<sup>8</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas**. vol. I. Rio de janeiro: ADCOAS/JUSTEC. Pág. 196.

## 6 O SENTIDO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº. 213/02

A IN nº. 213, de 07/10/2002 da SRF, instituiu a forma de tratamento fiscal de ganhos de capital, lucros e rendimentos havidos no exterior, tornando sem efeito, destarte, a IN nº. 38/96.

Dispôs em seu Art. 7º, sobre a tributação dos resultados positivos de equivalência patrimonial em investimentos no exterior, para efeito de investigar o *quantum* do lucro real e base de cálculo da CSLL, o que implica no entendimento de que a possível variação cambial de aplicações no exterior adquiriu característica de receita tributável.

Acerca da definição de equivalência patrimonial, faz-se oportuna a lição do Prof. Marciano Seabra de Godoi<sup>9</sup>, *verbis*:

A equivalência patrimonial é um método de avaliação de investimentos permanentes que toma por parâmetro o valor do patrimônio líquido da sociedade investida ao longo do tempo. A legislação comercial brasileira determina que as sociedades devem obrigatoriamente seguir esse método de avaliação nos casos de investimentos “relevantes” em sociedades controladas e em determinadas sociedades coligadas. As diferenças entre o valor do patrimônio líquido da sociedade investida (multiplicado pela percentagem de participação no capital da coligada ou controlada) entre um ano e outro refletem imediatamente no resultado da sociedade investidora, independentemente de haver efetiva distribuição de dividendos.

Segundo a sistemática estabelecida pela referida Instrução Normativa (art. 8º). Os lucros produzidos pelos investimentos não submetidos pela Lei das Sociedades por Ações ao método da equivalência patrimonial continuarão a ser tributados pelo imposto brasileiro somente na medida em que ocorrer sua disponibilização (crédito ou pagamento do lucro) para a sociedade investidora.

Vale observar que o mencionado dispositivo contrapõe-se ao § 6º do Art. 25 da Lei nº. 9.249/95, segundo o qual, não cabe tributar-se resultado positivo de equivalência patrimonial, uma vez que há entendimentos no sentido de que este não se confunde com lucro da controladora.

Lima Gonçalves<sup>10</sup>, nesse sentido propõe:

não é constitucionalmente legítimo o preceito legal que determina a consideração, no cômputo da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, dos lucros auferidos no exterior por suas controladas e coligadas, antes de sua efetiva disponibilização.

---

<sup>9</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **O imposto de renda e os lucros auferidos no exterior**. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Editoria Dialética, 2002, v. 6.

<sup>10</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto de renda sobre o lucro das coligadas e controladas estabelecidas no exterior**. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, nº. 87, 2003, pág. 334.

Lado outro, diverso é o entendimento de Fernando Netto Boiteux<sup>11</sup>, o qual admite que o Art. 74 da MP nº. 2.158-35, **é legítimo e constitucional**:

a norma do artigo 74 da MP nº 2J58-35 **é perfeitamente legítima**. O autor chega a essa conclusão partindo de uma distinção entre as pessoas físicas, tributadas pelo regime de caixa, e as pessoas jurídicas, tributadas pelo regime de competência, ou pela chamada teoria do balanço. A partir daí, ele conclui: Todo e qualquer aumento patrimonial que se reflita no balanço pode ser tributado, sendo indiferente para tanto a existência, ou não, de um ato da fonte pagadora que coloque o rendimento à sua disposição. Basta a disponibilidade jurídica ou virtual, na expressão preferida por Bulhões Pedreira. (g.n.)

Taísa Oliveira Maciel,<sup>12</sup> por sua vez, destaca com ênfase peculiar os efervescentes embates ocorridos acerca dos termos “disponibilidade econômica ou jurídica” pertinentes à matéria em foco.

Neste diapasão, faz alusão a Alcides Jorge Costa<sup>13</sup>, que conceitua o que é “Disponível” como

tudo 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.

A mesma autora faz homenagem a José Luiz Bulhões Pedreira<sup>14</sup> que assim enfrenta a matéria:

Disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor da renda. A disponibilidade é virtual quando já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva.

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

A aquisição da disponibilidade efetiva da renda é o fato econômico da aquisição do poder de dispor da moeda. Em regra, esse fato econômico é o último do processo de aquisição da renda, que compreende fatos jurídicos e fatos econômicos. Por isso, muitas vezes, antes de ocorrer esse fato econômico a

---

<sup>11</sup> BOITEUX, Fernando Netto. **As sociedades coligadas, controladoras, controladas, e a tributação dos lucros obtidos no exterior**. Revista Dialética de Direito tributário. São Paulo: Dialética, nº. 105, jun. 2004, pág. 27.

<sup>12</sup> MACIEL, Taísa Oliveira. **Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

<sup>13</sup> COSTA, Alcides Jorge. Apud MACIEL, Taísa Oliveira. **Imposto sobre a renda. A aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica como seu fato gerador: limite de sua incidência**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: RT, nº. 40, p. 105, abr./jun., 1987.

<sup>14</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Apud MACIEL, Taísa Oliveira. **Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas**. Rio e Janeiro: ADCOAS/JUSTEC, vol. I, 1979, p. 197-200.

pessoa jurídica já adquiriu virtualmente a disponibilidade da renda. Virtual é aquilo que tem todas as condições necessárias para que venha a se realizar, ou se torne efetivo. Existe disponibilidade virtual da renda quando já ocorreram todos os fatos que são requisitos essenciais para que a pessoa jurídica venha a obter o poder de dispor da moeda. Nesses casos, a disponibilidade econômica, embora ainda não exista, pode ser presumida, ou considerada - para efeitos práticos - como existente.

A conceituação da disponibilidade virtual como fato gerador da obrigação tributária explica-se porque o tributo é cobrado em função da capacidade contributiva das pessoas, manifestada por fatos econômicos. A disponibilidade jurídica, embora preceda o efetivo recebimento do rendimento, tem a mesma significação deste como sinal de capacidade contributiva.

Na mesma obra, referida doutrinadora cita Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho<sup>15</sup>, que manifesta-se plenamente convicto da constitucionalidade do Art. 74 da MP 2.158-35/2001, senão vejamos:

Os objetivos básicos do princípio do *world-wide income taxation*, que o preceptivo ao Art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35, de 24/08/01, veio a atender, **não são arrecadatórios**, mas sim, são os de **simplificar a legislação tributária** e combater a evasão ou a elisão fiscal internacional abusiva ou com fraude à lei, geradas, sobretudo, pelas chamadas empresas de papel e pelos estímulos fiscais oferecidos pelos chamados paraísos fiscais.

(...)

A realidade é que inviabilizaria, ou pelo menos dificultaria muito o alcance da meta originariamente perseguida pelo nosso país, caso se considere que o fato gerador da parcela de lucros das empresas controladoras ou coligadas domiciliadas no Brasil **só ocorreria com a efetiva distribuição dos lucros**, auferidos no exterior pelas empresas controladas ou coligadas, para as empresas brasileiras caracterizada essa distribuição pelo pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa ou determinação da empresa nesse sentido); e não no momento da apuração desse lucro. Daí ter instituído o Art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35/2001, inspirado pelo parágrafo único do Art. 116 do CTN, uma espécie de *praesumptio juris et de iure* de aquisição de disponibilidade de renda.

Para o legislador, entretanto, aludida distinção é insignificante havendo disponibilidade de renda, seja ela jurídica, seja econômica, haja vista que entendeu no Art. 74 epigrafado que poderá haver tributação.

O Professor Marciano Seabra de Godoi,<sup>16</sup> entende que aludido artigo foi inserido irrefletidamente no sistema brasileiro ao instituir o Regime de Transparência Fiscal Internacional (TPI).

---

<sup>15</sup> MACIEL, Taísa Oliveira. Op. Cit. Pág. 98/99.

<sup>16</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **O imposto de renda e os lucros auferidos no exterior**. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Editoria Dialética, 2002, v. 6.

Propõe reformas necessárias e pontuais, *verbia gratia*:

- a) o regime de TFI deve aplicar-se somente a situações em que a sociedade residente no Brasil, direta ou indiretamente, isoladamente ou em conjunto com outras sociedades do mesmo grupo, possua mais de 50% do capital votante da sociedade estrangeira;
- b) o regime de TFI deve aplicar-se somente a determinados tipos de rendimentos passivos (juros, royalties, dividendos, rendas imobiliárias) ou então, em se determinando a inclusão no regime de todos os rendimentos da sociedade, devem ser criadas exceções para, por exemplo, os casos em que os rendimentos provêm de atividades comerciais ou industriais genuinamente exercidas no país em que se localiza a entidade estrangeira e
- c) o regime deve aplicar-se somente quando a entidade estrangeira esteja localizada em um paraíso fiscal ou desfrute de um regime fiscal privilegiado.

Em seqüência, o homenageado Mestre assevera:

Se promovidas tais reformas, acreditamos que o Supremo Tribunal Federal considerará válido o regime de transparência fiscal internacional pois este se qualificaria como um mecanismo de ficção jurídica idôneo e necessário para se coibir a perversa prática de planejamentos tributários que criam empresas em paraísos fiscais ou regimes privilegiados com vistas a transferir-lhes ativos e assim desviar-lhes as rendas passivas posteriormente geradas. que se subtraem à tributação pelo imposto brasileiro.

## **7 A MP Nº. 2.158-35/2001 NO ÂMBITO DO STF**

No que pertine à MP em epígrafe, em 2001 a Confederação Nacional da Indústria interpôs Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 2588, tendo por objeto a decretação de sua ilegitimidade.

Em 2003, a Relatora Min. Ellen Gracie Northfleet proferiu voto pela procedência parcial do pedido.

Rejeitou a preliminar e declarou a inconstitucionalidade da expressão “ou coligada”, duplamente contida no *caput* do art. 74 da prefalada MP.

Em 2004, o Min. Nelson Jobin, em voto de impressionantes 75 laudas de conteúdo profundo e denso, posicionou-se pela improcedência da ação dando interpretação Conforme a Constituição.

Este foi acompanhado pelo Ministro Eros Grau, que em 2004 também votou pela improcedência do pedido.

Em 2006, os Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence posicionaram-se pela procedência da ADI, seguidos em 2007 pelo Min. Ricardo Lewandowski.

Instalado o impasse, hoje, praticamente em grau de empate, aguarda-se os demais pronunciamentos, com posições e fundamentações naturalmente imprevisíveis que emanaram dos Ministros Carlos Ayres de Britto, Joaquim Barbosa, Cezar Peluzo e Celso de Melo.

Digno de nota, o voto do Min. Nelson Jobin, suso mencionado.

Inicialmente rejeitou as preliminares acompanhando a RELATORA no que toca à Inconstitucionalidade formal e falta de pertinência.

Consoante ensina o Mestre Marciano Seabra de Godoi, o Ministro analisou minudentemente, o “*pano de fundo ou o contexto socioeconômico no qual se insere a norma em questão*”<sup>17</sup>. Explora as técnicas de desvio para os chamados paraísos fiscais, bem como faz alusão

a tipos de contratos por meio dos quais as empresas investidoras utilizam os lucros auferidos no exterior sem que haja sua transferência formal. Também se fez menção ao longo histórico mundial das legislações de transparência.

No mérito, perquiriu pontos nodais da *vexata quaestio*, cuidando do Método da Equivalência Patrimonial (MEP), perpassando pelo Sistema Tributário Anterior. Prosseguiu destacando o Sistema de Tributação em bases universais, pontuando o que pertine à matéria também no Direito Comparado.

Debate de maneira exaurível o tema, traçando de forma minudente iluminadas considerações acerca das diversas Leis, MP’s e Instruções que historicamente selaram o trajeto que desembocou finalmente na celeuma ora em pauta.

Em seu tópico nº “3”, navega em águas profundas ao expor sobre “A constitucionalidade do Modelo”, onde discute acerca da Disponibilidade Econômica e Financeira”, Regime de Caixa e Regime de Competência”, “Acréscimo Patrimonial”, “Conceito de Renda”, “Balanço Fiscal” e “Balanço Contábil”.

Em seguida faz uma rica alusão ao RE 172058, estabelecendo interessante paralelo entre ele e o objeto debatido nesta oportunidade.

Finalmente, ressalta que a MP 2158/2001 **coaduna-se plenamente com a regra do ar. 150, III, “b”**, e justifica:

É que o acréscimo patrimonial ocorrido no ano de 2001, até seu último dia, somente será considerado no lucro líquido de 2002, já que a disponibilização apenas ocorrerá em 31.12.2002.  
Portanto, com um ano de diferença do fato gerador.

---

<sup>17</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF. São Paulo: Dialética, 2006. pág. 112.

Por derradeiro conclui o Ministro que a alteração promovida pela LC 104/01 e MP 2.158/01 respeitou os princípios constitucionais, cumpriu a jurisprudência e atendendo a nação do direito tributário internacional e do direito comercial.

Conclui ressaltando ser preciso 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.

## 8 CONCLUSÃO

Ao término deste estudo acerca dos “*consensos e dissensos em torno do polêmico art. 74 da MP 2.158-35/2001 e sua concepção constitucional*”, verifica-se que plurais são os caminhos que podem ser adotados pela Suprema Corte Brasileira ao tentar demarcar esta arena ainda tão nebulosa e movediça que possui adeptos em todas as direções.

À direita, estão aqueles que profetizam o risco de uma implacável carga confiscatória que poderá advir da efetiva consagração da MP 2.158-35/2001. À esquerda, os que visualizam, em caso desta ser julgada inconstitucional, um portal franqueado à evasão e elisão fiscal, um passaporte permanente para os paraísos fiscais com a conseqüente ruína do sistema atual.

Porém, buscando o ponto de equilíbrio ou o “*justo-meio*” Aristotélico, parece soar razoável, ante sua singular perspicácia, a proposta do Prof. Marciano Seabra Godoi já descrita neste trabalho (págs. 11-12), no sentido de que, adotados os critérios especiais ali descritos, poderá sim, viger no país o Regime da Transparência Fiscal Internacional com o condão de promover a igualdade e a justiça social sob o manto do tão decantado Direito Tributário.