

10/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

RELATOR	: MIN. JOAQUIM BARBOSA
RECTE.(S)	: COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA (ATUAL DENOMINAÇÃO DA COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MOURÃOENSE LTDA - COAMO)
ADV.(A/S)	: ALBERTO XAVIER E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE.	: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI
ADV.(A/S)	: PAULO AYRES BARRETO E OUTRO(A/S)

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).

EMPRESA CONTROLADA SEDIADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU CLASSIFICADO COMO “PARAÍSO FISCAL”.

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

RE 611586 / PR

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.

RE 611586 / PR

3. No caso em exame, a empresa controlada está sediada em país inequivocamente classificado como “paraíso fiscal”.

Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

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 e nos termos do voto do Relator, em negar provimento ao recurso extraordinário, vencido o Ministro Marco Aurélio.

Brasília, 10 de abril de 2013.

Ministro JOAQUIM BARBOSA

Relator

Documento assinado digitalmente

03/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

RELATOR	: MIN. JOAQUIM BARBOSA
RECTE.(S)	: COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA (ATUAL DENOMINAÇÃO DA COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MOURÃOENSE LTDA - COAMO)
ADV.(A/S)	: ALBERTO XAVIER E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE.	: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI
ADV.(A/S)	: PAULO AYRES BARRETO E OUTRO(A/S)

QUESTÃO DE ORDEM

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Eu trago uma questão de ordem que foi suscitada pela Companhia Vale.

A Vale pede a reconsideração do indeferimento de seu pedido para ingresso nesses autos na condição de assistente simples da cooperativa recorrente, com eventual exame de agravo regimental pelo Colegiado.

Por economia processual, eu trago o pedido em questão de ordem, de modo a tornar desnecessário o processamento de agravo regimental e a permitir a continuidade do exame do mérito das questões postas.

Em síntese, a Vale sustenta que a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.071 (Agravio Regimental) não se aplica aos casos de assistência simples, mas somente de **amicus curiae**. Diz também que há interesse processual legítimo, pois ainda é possível realizar sustentação oral sobre o mérito das demandas.

Esse, em síntese, é o relatório.

Eu mantenho o indeferimento.

Como a repercussão geral da matéria foi reconhecida, a participação de terceiros no processo se assemelha à figura do amigo da Corte, isto é, a pessoa ou a entidade com habilidade técnica para auxiliar este Supremo Tribunal Federal a compreender os quadros fáticos à luz de disciplinas

RE 611586 / PR

diversas até mesmo do Direito, como a Economia, por exemplo. É por essa razão que o Agravo Regimental na ADIn nº 4.071 aplica-se integralmente ao pedido de intervenção da Vale.

Por outro lado, a assistência simples pressupõe interesse subjetivo no desfecho do processo, que dizer, postulante à assistência poderia ser afetado diretamente pelo resultado do julgamento. Não é, entretanto, o caso, pois aparentemente a Vale não mantém qualquer relação jurídica ou econômica com a cooperativa ora recorrente.

De fato, o destino da recorrente é irrelevante para a Vale, pois o seu interesse é geral, aplicado à formação do precedente. Não há relação subjetiva pois, quaisquer que fossem as partes, a empresa postularia o ingresso para contribuir na formação do precedente que lhe convém.

Ante o exposto, eu submeto ao Colegiado esta questão de ordem, para reafirmar o indeferimento do pedido da Vale S/A de admissão aos autos na qualidade quer de **amicus curiae**, quer de assistente simples.

03/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

VOTO S/ QUESTÃO DE ORDEM

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhor Presidente, não há nenhum prejuízo, porque os patronos da Vale, inclusive, distribuíram memoriais, foram recebidos em audiência, tivemos oportunidade de ouvir os argumentos que trouxeram à Corte para análise.

Se admitirmos toda e qualquer pessoa jurídica no processo, sob o argumento do interesse processual em caso assemelhado que não chegou ao Supremo ou que não está pautado, nós teremos aqui, então, uma fila de inscrição enorme de patronos e de advogados. Inclusive, quando se trata de **amicus curiae** propriamente dito, nós temos - penso que toda a Corte - sido bastante parcimoniosos, deferindo a participação daqueles que são representativos, e não dos que são pessoas jurídicas isoladas.

Agregando esses elementos, acompanho Vossa Excelência.

03/04/2013**PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, tem-se um instituto novo, um instituto a cobrar pronunciamento do Plenário em recursos extraordinários. Refiro-me à repercussão geral. E dificilmente, depois que o Supremo bate o martelo, revê a decisão proferida. A regra é a constância, presente inclusive a segurança jurídica, dos pronunciamentos.

Sabemos que a edição de verbete vinculante pressupõe reiteradas decisões deste Tribunal. Vale dizer: o fato de o Supremo examinar a controvérsia sob o ângulo da repercussão geral não resulta na edição automática, uma vez proclamado o resultado do julgamento, de um verbete de súmula.

Iniciamos, Presidente, já há algum tempo, sendo relatora a ministra Ellen Gracie, a análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588. A matéria versada neste recurso tem íntima – não digo que é idêntica –, ligação com o objeto desse processo objetivo. Busca-se elucidar a questão da incidência do imposto de renda, considerado o balanço de coligada ou controlada no exterior, independentemente da deliberação da assembleia de acionista respectiva.

O que ocorre com a Vale do Rio Doce? Por coincidência, ou não, é parte em um dos processos que está na pauta dirigida, refiro-me à Ação Cautelar nº 3.141, sob a minha relatoria, em que implementada, sob condição – referendo do Plenário – a medida acauteladora. Vem à tona um aspecto, que não é argumento extremado, mas que precisa ser levado em conta, que diz respeito ao que estaria a movimentar a Vale do Rio Doce, visando, justamente, evitar a cobrança presente, como disse na decisão, considerada disponibilidade inexistente quanto a lucros de coligadas ou controladas. Apontou-se, nessa ação cautelar, que estaria envolvida cifra altíssima, de trinta bilhões de reais.

Presidente, ressaltou o ministro Dias Toffoli que temos sido flexíveis na admissibilidade de terceiros nos processos em que reconhecida a

RE 611586 / PR

repercussão geral. Há o deferimento de inúmeros pedidos visando a participação de terceiros, muito embora inexistente relação jurídica com uma das partes do processo. Não me sinto à vontade, Presidente, para, ante esse contexto, indeferir o pleito formalizado pela Vale do Rio Doce. Creio que, conforme fizemos em inúmeros casos, em casos retratados em recursos extraordinários interpostos a partir da repercussão geral, devemos, tanto quanto possível, admitir a participação.

Como Vossa Excelência está trazendo a matéria ao Plenário em questão de ordem, peço vênia a Vossa Excelência e aos Colegas que o acompanharam para votar no sentido da admissibilidade da Vale do Rio Doce como terceira interessada.

03/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

QUESTÃO DE ORDEM

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Passo ao relatório: Trata-se de dois recursos extraordinários e de um ...

O SENHOR PAULO AYRES BARRETO (ADVOGADO) -- Senhor Presidente?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Pois não.

O SENHOR PAULO AYRES BARRETO (ADVOGADO) - Gostaria de formular uma questão de ordem: tendo em vista a relevância desse julgamento, a magnitude aqui trazida pelo Ministro Marco Aurélio e a circunstância de nós termos, até o momento, dois Ministros ausentes na Corte, se não seria oportuna a ponderação sobre o adiamento do julgamento para um momento que a Corte estivesse completa.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Olha, esse processo já entrou na pauta algumas vezes. O fato de iniciarmos o julgamento não significa que ele vá se concluir, necessariamente, na tarde de hoje. Nós temos, aqui, cinco sustentações orais.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, creio que todos os integrantes, hoje, do Tribunal deveriam ouvir, pela importância e pela envergadura da matéria, essas sustentações. É matéria sobre a qual vamos, como disse há pouco, bater o martelo. Julgaremos em definitivo. Aguardemos os ausentes.

RE 611586 / PR

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Mas Ministro Marco Aurélio, com os meios tecnológicos de que dispomos hoje...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não pretendo propor o adiamento para aguardar-se o preenchimento da 11ª cadeira!

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Sim. Pelo menos esse é o meu ponto de vista, vou ouvir o Colegiado. Mas, com os meios tecnológicos de que dispomos hoje, é muito fácil aos dois Colegas ouvirem as sustentações.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Lembro-me de que Vossa Excelência já disse, neste Plenário, que chegaremos ao tempo em que possível votar sem estar sequer no Brasil.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Isso já é possível. Hoje já é possível.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

O despacho monocrático já é possível. É possível se liberar acórdão, se liberar voto.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Já há até o denominado Plenário virtual, em que não ocorre a essência do Colegiado, que é a reunião conjunta para discussão das matérias.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Já há proposta, Ministro Marco Aurélio, de votação pelo Colégio virtual.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Quem sabe venhamos a dar esse passo, para não nos reunirmos mais, não às 14 horas, mas às

RE 611586 / PR

14h30.

Fiquei alarmado, Presidente, porque terminei a leitura de "Mensalão", do autor Marco Antônio Villa, e tive o cuidado – porque ainda guardo algo que vem da época da faculdade: ler livros com a régua e a caneta esferográfica vermelha – de assinalar que o autor aponta que este Tribunal, no julgamento desse processo, iniciou a sessão, ou retomou a sessão, cinquenta e sete vezes fora do horário!

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Sim, mas, pelo menos sob a minha Presidência, tenho tomado o cuidado de, sempre que isso ocorre, nós permanecermos aqui, em Plenário, bem além do tempo, em tempo superior ao do eventual atraso.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Acabamos tendo um círculo vicioso: o Colega sabe que a sessão não começa às 14 horas – e não chega no horário. Esse não é meu caso, ante férrea disciplina que me imponho.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Eu ouço o Colegiado. Já de antemão manifesto-me contrariamente porque o processo já se arrasta há algum tempo, sobretudo o outro processo que eu irei apregoar.

03/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, reafirmo o que já disse no Plenário: a minha sina é realmente divergir.

Vem-nos da Constituição Federal que os advogados são indispensáveis – cláusula simplesmente pedagógica – à administração da Justiça. Sei muito bem que existe a TV Justiça veiculando ao vivo as sessões do Plenário.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - A Internet.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Existe também a internet, mas não posso afirmar que os dois Colegas ausentes estão acompanhando os trabalhos do Plenário diante de uma telinha.

Vossa Excelência disse que a matéria já vem sendo projetada no tempo, quanto ao deslinde, há muito tempo. Qual é o prejuízo, para termos os Colegas presentes, de aguardarmos a semana vindoura? A meu ver, nenhum.

Por isso, peço vênica para acolher a questão veiculada da tribuna pelo advogado, no sentido de adiar-se o início do julgamento e termos todos os integrantes do Tribunal presentes para ouvir as sustentações da tribuna, e ouvir também o relatório de Vossa Excelência.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Ministro Marco Aurélio, desde que assumi a presidência desse Tribunal, tenho tomado o cuidado de elaborar a pauta à luz de cálculos quase milimétricos. A retirada desses dois processos, hoje, faria talvez com que nós terminássemos a nossa sessão por volta de quatro horas da tarde.

Chega uma informação importante: o Ministro Gilmar participará.

RE 611586 / PR

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Por falta de processo? Mas não morreremos de tédio porque na retaguarda temos muito trabalho.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Os agravinhos.

03/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

RELATOR	: MIN. JOAQUIM BARBOSA
RECTE.(S)	: COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA (ATUAL DENOMINAÇÃO DA COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MOURÃOENSE LTDA - COAMO)
ADV.(A/S)	: ALBERTO XAVIER E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE.	: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI
ADV.(A/S)	: PAULO AYRES BARRETO E OUTRO(A/S)

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (RELATOR): 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

RE 611586 / PR

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.

RE 611586 / PR

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.

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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.

RE 611586 / PR

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.

03/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ**VOTO**

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (RELATOR): 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

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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]}, entidades representativas dos setores produtivos (e.g., a Fecomércio) e o Núcleo de Estudos Fiscais da FGV/SP^{[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,

RE 611586 / PR

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 vênica 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.

RE 611586 / PR

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].

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).

RE 611586 / PR

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 efeitos 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,

RE 611586 / PR

§ 5º), parcialmente destinados à formação de reserva estatutária (art. 194, III), parcialmente retidos (art. 196) ou aplicados no regate 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

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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 apenas 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

RE 611586 / PR

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, **nego provimento** ao recurso extraordinário do contribuinte, pois a empresa estrangeira está localizada em paraíso fiscal, e o contribuinte brasileiro é uma cooperativa, cuja manutenção de entidade controlada no exterior carece de explicações para comprovação de seu propósito negocial.

É como voto.

[\[1\]\[1\]\[1\]\[1\]](#) 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

[\[2\]\[2\]\[2\]\[2\]](#) 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>.

[\[3\]\[3\]\[3\]\[3\]](#) 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)

RE 611586 / PR

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

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, apenas algumas observações.

Não estaria, Presidente, longe de encampar o ponto de vista, o convencimento, de Vossa Excelência, houvesse legislação a respeito da matéria, a respeito de coligadas e controladas situadas, como ressaltou Vossa Excelência, em países que têm legislação tributária favorável. Não vou falar em paraísos fiscais, mesmo porque não é ilícito abrir empresa em paraíso fiscal.

Sempre percebi, no Plenário, que a interpretação segundo a Constituição Federal pressupõe dispositivo que possa ser tomado em sentidos diversos, e, no caso, os preceitos em jogo são claros na substância. O instituto da interpretação conforme não autoriza o Judiciário a substituir-se ao Congresso Nacional e atuar como legislador positivo. Em termos de sinalização quanto a diplomas que visem coibir a elisão fiscal, se poderia realmente adotar a óptica da distinção, mas estamos a atuar a partir da Carta Federal, que é a Lei Maior, e tendo em conta diplomas específicos.

Há mais, Presidente. No tocante a essas empresas que mantêm coligadas e controladas em países em que existe normatização tributária favorável – e vem à minha mente o problema da guerra fiscal –, já há arcabouço normativo que é acionado pelo fisco para coibir o que seria a fraude. Refiro-me, por exemplo, à problemática de preços de transferência, de alíquota majorada de imposto de renda na fonte sobre rendimentos que recebam do Brasil, quer dizer, rendimentos que saiam do Brasil, e sujeição a controles cambiais – que sabemos existentes – mais rigorosos nas operações com coligadas e controladas que estejam nesses países. Penso que não é dado, não podemos, a partir do que seria uma interpretação conforme e não é, acabar atuando como legisladores

RE 611586 / PR

positivos. O que nos cumpre aferir é se as normas atacadas guardam harmonia ou não com nosso sistema tributário, e Vossa Excelência concorda que, afastada a problemática de coligadas e controladas existentes em países que favoreçam o contribuinte, no tocante à carga tributária, as normas são inconstitucionais. Já é um grande passo!

Eram as observações que tinha para fazer, Presidente, aguardando minha vez de votar.

03/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

RELATOR	: MIN. JOAQUIM BARBOSA
RECTE.(S)	: COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA (ATUAL DENOMINAÇÃO DA COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MOURÃOENSE LTDA - COAMO)
ADV.(A/S)	: ALBERTO XAVIER E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE.	: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI
ADV.(A/S)	: PAULO AYRES BARRETO E OUTRO(A/S)

DEBATE

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Senhor Presidente, eu não voto na ADI, e, salvo melhor juízo, o voto de Vossa Excelência ...

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Só faltava o meu voto na ADI.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - É justamente isso o que eu queria colocar. Se só faltar o voto de Vossa Excelência, a ADI está decidida. Se ela está decidida, e ela tem eficácia **erga omnes** vinculante, é preciso saber como é que ela ficou decidida.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - E talvez fosse o caso de proclamar.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Quanto às empresas coligadas, como o voto da relatora se soma ao voto dos quatro: o meu, o do ministro Sepúlveda Pertence, o do ministro Ricardo, o do ministro Celso de Mello, é alcançada a maioria de seis votos.

RE 611586 / PR

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Para declarar inconstitucional.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Quer dizer, a matéria – foi o que Vossa Excelência, então, disse – já está decidida.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Ministro Marco Aurélio, voltando ao tema dos paraísos fiscais, eu lembraria que há um detalhe a mais. Esses países chamam a atenção não só pelo fato de a legislação ser favorecida, ou quase um traço, eles não controlam sequer os proprietários dessas empresas. Não há controle sequer de quem são, não há esse tipo...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mas, então, passaríamos a ter um instituto, disciplinado pelo Código Civil e permitindo a despersonalização, que é a fraude tributária. Configurada a fraude tributária, tudo bem. Agora, não posso generalizar o enfoque para normatizar matéria, que ainda não o foi pelo Congresso, e dizer que o fato de simplesmente ter-se uma legislação mais favorável ao contribuinte, no país onde estão situadas as coligadas e controladas, o Fisco – e damos uma carta em branco ao Fisco – poderá, justificando, tributar, antecipando-se relativamente aos lucros que não foram transferidos para a controladora nem para...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas é que já há disciplina legal sobre isso.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 24-A, que se conjuga com o art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e com art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995.

Se essa disciplina é boa ou não, é uma questão para o outro lado da praça.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E

RE 611586 / PR

RELATOR) - Eu gostaria só de proclamar o resultado na ADI.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Não. Exatamente, mas, antes de proclamar, eu só gostaria de entender, porque a interpretação conforme, que o Ministro Jobim fazia, dizia respeito a entender que o sistema adotado aplicava-se àquelas empresas que adotassem esse modelo especial.

Agora, Vossa Excelência está, na verdade, introduzindo uma outra referência?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Um outro conceito.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Um outro conceito.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - É, estou introduzindo uma.....

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

A distinção, aqui, é outra.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - É, uma pequena distinção.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sua Excelência aponta que o Método de Equivalência Patrimonial...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Não difere entre coligada e controlada. Difere em relação ao local em que a empresa está instalada.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – ... não respalda a conclusão sobre a incidência imediata do tributo.

RE 611586 / PR

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - É um critério quase que contábil, não é isso?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Estou a procura do voto do Ministro Jobim. Eu tenho, aqui, uma pequena..

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Vossa Excelência me permite? Eu tenho uma passagem.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - É para efeito de saber de que contabilidade nós estamos a falar quanto aos fundamentos.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Pois não.

Eu vou ler apenas uma passagem, o Ministro Nelson Jobim julgou afirmando:

"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

RE 611586 / PR

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.

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.

Há um outro trecho e a minha citação termina.

Faço uma ressalva, entretanto, para aplicar, ao caso, a interpretação conforme a Constituição, no sentido de entender que somente estão submetidos ao regime da Medida Provisória, ora sob exame, aquelas empresas sujeitas ao método de equivalência patrimonial (MEP), na linha da argumentação desenvolvida, que é exatamente o que o Ministro

RE 611586 / PR

assentou.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O Método de Equivalência Patrimonial surgiu com a Lei de Sociedades Anônimas, mas sempre foi algo neutro para efeito de imposto de renda.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Para efeito tributário, em geral.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sempre. Por quê? Porque é calculado presentes fatores diversos que não se confundem, de início, com os lucros.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - O que entendi do voto do eminente Ministro-Presidente, é que ele, em sua interpretação conforme, dá pela aplicabilidade do art. 74, parágrafo único, quando a empresa se situar num paraíso fiscal. Mas a minha dificuldade - é a mesma do eminente Ministro Marco Aurélio - é porque Sua Excelência, no resumo que nos fez a gentileza de distribuir, disse que *"a lista de paraísos fiscais é objetiva e precisa, porquanto publicadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em instruções normativas"*.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Além de surgir a ambiguidade, considerada a expressão "países que têm legislação mais favorável aos contribuintes". Não são necessariamente paraísos fiscais.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Pois é. Quer dizer, nós, então, sujeitamos.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - A língua portuguesa é cheia de eufemismo.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - É. Mas aí a

RE 611586 / PR

minha dificuldade é essa. Quer dizer, essa instrução normativa, que obviamente não é uma lei, pode ser modificada ao alvedrio da Secretaria da Receita Federal a qualquer momento, incluindo ou excluindo Estados ou países dessa lista de paraísos fiscais. E isso em detrimento da segurança jurídica, que é essencial para os investimentos.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência me permite? A rigor, a rigor, estaremos, no Brasil, nos substituindo ao país que poderia tributar e não tributa.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Não, isso no caso da empresa brasileira sediada em países - digamos – "normais".

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Sim, mas quem é que vai dizer o que é normal ou não normal?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

A definição legal está no parágrafo único do art. 24-A.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Digo naqueles países em que não há a voracidade fiscal que se tem no Brasil.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Existe uma definição legal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Vossa Excelência poderia ler?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Art. 24-A, parágrafo único, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro/96.

"Art. 24-A. (...) "

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se

RE 611586 / PR

regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:

I - não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II - conceda vantagem de natureza fiscal à pessoa física ou jurídica não residente:"

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Ou seja, fulminamos a soberania do país talvez até irmão!

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

"a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III - não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora do seu território;

IV - não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas".

A instrução normativa da receita, quando lista os países, leva em consideração esses conceitos do parágrafo único do art. 24-A da Lei nº 9.430.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Ministro Toffoli, Vossa Excelência me permite, e Vossa Excelência também, Presidente? Toda essa legislação antielesiva, em todos os países do mundo, passa por testes, até para se aferir se ela está consoante o princípio da proporcionalidade - Vossa Excelência até se referiu no seu voto. E um desses testes é exatamente o teste do território-alvo - isso em primeiro lugar -, e que Vossa Excelência atinge o alvo com muita clareza na sua decisão.

RE 611586 / PR

Por outro lado, verifico que temos adotado aqui inúmeras fórmulas de adição aos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal. E essa é uma fórmula aditiva que Vossa Excelência está acrescentando no sentido de dar uma interpretação conforme, ela é constitucional desde que essas empresas estejam situadas em paraíso fiscal. Porque aí atente-se à **ratio essendi** do dispositivo, que é antielisivo e antidiferimento.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - O conceito de paraíso fiscal nós temos.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Esse é o objetivo... É o último pronunciamento. Se não aditar nada, vai recorrer a quem?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Olha, eu sugeriria fazer um destaque à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588. Tenho muita dificuldade de extrair um resultado claro.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Pois é. Porque essa é a questão.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Por isso que foi acrescentado esse RE, para que a questão fique muito clara a partir do RE.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Nenhuma tese chega a seis votos na ADI. Nenhuma.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - É preciso que haja seis votos pelo menos quanto a um fundamento.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Nenhuma chega à procedência ou a improcedência e a um fundamento.

RE 611586 / PR

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Agora não podemos...

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Lerei o resultado tal como ele se apresenta aqui.

A Ministra Ellen Gracie julgou parcialmente procedente e declarou a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada" do art. 74 da MP.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sem cogitar de países de legislação mais favorável ao contribuinte.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Não, não entrou nessa...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Sem distinguir.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Sem distinguir.

Já os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Ayres Britto, Cezar Peluso julgaram totalmente improcedente a ação para dar interpretação conforme, para entender que somente estão submetidas ao regime da MP as empresas sujeitas ao tal MEP - Método de Equivalência Patrimonial-, que eu não reconheço pertinência nesse...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Eu também não; nisso, acompanho Vossa Excelência.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Já os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello julgaram procedente a ação para declarar inconstitucional o art. 74, e seu parágrafo único da MP, e emprestaram interpretação ao parágrafo 2º do art. 43 do CPN para excluir de seu

RE 611586 / PR

alcance qualquer entendimento que resulte na descon sideração da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica da renda para os fins de incidência do imposto.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – A rigor, a rigor, Presidente, como já foi ressaltado pela ministra Cármen Lúcia, pelo ministro Teori Zavascki, não sei se Sua Excelência chegou a tanto, a ação direta de inconstitucionalidade está julgada, quanto às coligadas, surgindo esse elemento complicador que Vossa Excelência traz, que diz respeito às situadas em países que têm legislação mais favorável ao contribuinte.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Aí, alcançar-se-iam os seis votos.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vou fugir ao emprego do vocábulo paraíso fiscal, sempre pejorativo.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Porque quatro votos são pela inconstitucionalidade. Somam cinco, portanto, os votos pela inconstitucionalidade exclusiva das coligadas, acrescentando-se aqueles que são mais amplos. E, no voto de Vossa Excelência, as coligadas - que estariam, portanto, dentro de paraísos fiscais - somam seis votos. É a única tese da ADI que chegou a seis votos.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Mas o Ministro Joaquim também abarca as coligadas em geral.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Quatro votos...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não, a tese das coligadas em países ditos "normais" tem seis votos.

RE 611586 / PR

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - É, tem seis votos.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sim.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - E Vossa Excelência também abarca as coligadas que não estão em paraíso fiscal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Para efeito de inconstitucionalidade.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - É. Tem seis voto aí.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Sim.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Então, o voto de mérito é da Ministra Ellen.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - É, na ADI.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Eu acho que o voto médio é o de Vossa Excelência. Não é em qualquer coligada; é em coligada fora de paraísos fiscais.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Coligadas que têm a sua sede em países de tributação favorecida.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Não. Mas aqui Vossa Excelência acrescentou esse *plus*. Entretanto, o "coligadas", puro e simplesmente coligadas, tem que ter seis votos.

RE 611586 / PR

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Não tem seis votos.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Eu não estava presente aqui na época, mas o Ministro...

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - "Coligadas", só a Ministra Ellen, Relatora. Só ela centra o seu voto nesta expressão "ou coligada".

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - De resto, a declaração dela é pela constitucionalidade?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Eu vou proclamar.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Como estava o placar?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Irei proclamar, depois vamos colher. Acho que a questão ficará muito clara, porque temos, aqui, com relação ao dois REs, todos, com exceção de quem não vota, o Ministro...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência vai proclamar no tocante a quê?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - O Ministro Fux não vota no primeiro.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Não, no primeiro RE, que é o primeiro da pauta, todos votam.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - No primeiro, todos votam.

RE 611586 / PR

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Todos votam.

No segundo, tenho impedimento, em razão do Superior Tribunal de Justiça. E, no terceiro, eu e o Ministro Teori temos impedimento também; vários outros têm impedimento.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Então, colherei o voto no primeiro.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Mas não fica vinculado ao que o Supremo decidir na ADI?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Qual é o primeiro?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - O primeiro é...

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Recurso Extraordinário nº 611.586.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - 611.586.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Teria coligada ou controlada em país de legislação mais favorável ao contribuinte.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Neste primeiro, Ministro Marco Aurélio, é...

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - É só a COAMO, Ministro Presidente.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E

RE 611586 / PR

RELATOR) - Neste primeiro, Ministro Marco Aurélio, o que se impugna... É o 611.586, o acórdão fala inicialmente...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Até aqui, não vislumbro maioria, porque os cinco votos não distinguem quanto às coligadas, já o sexto distingue.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Impugna-se, com bastante ênfase, a MP e o artigo 43 do CTN.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - E, neste caso, a empresa é em Aruba.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Aruba? Deve estar encabeçando a lista.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - A impetrante afirma que é controladora de uma empresa sediada em Aruba.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

É coligada ou controlada?

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Controladora. A empresa brasileira é controladora.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Haveria uma solução imprópria: convocarmos os colegas que já votaram para se pronunciarem quanto a esta distinção, países ditos normais e países que têm legislação mais favorável ao contribuinte. Mas não podemos convocá-los.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Colho inicialmente o voto do Ministro Teori no RE nº

RE 611586 / PR

611.586.

03/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

V O T O

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI:

1. Em questão a constitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que dispõem:

“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 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.”

Essa Medida Provisória é das que foram submetidas ao regime do art. 2º da EC 32, de 11.09.2001, a saber:

“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.”

Com essa ampla convalidação constitucional, a norma ganhou *status* formal de lei, para todos os efeitos. Ficou superada, assim, qualquer discussão a respeito do atendimento ou não dos requisitos de “*urgência e relevância*”.

RE 611586 / PR

2. O art. 74 da MP 2.158-35/2001 não criou tributo novo, nem modificou o já existente, no que se refere a fato gerador, base de cálculo ou alíquota. Apenas alterou o sistema de aferição do momento em que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados”: até então era pelo regime de caixa (= disponibilidade financeira); daí em diante, passou a ser pelo regime de competência (“na data do balanço no qual tiverem sido aprovados”). Veja-se.

3. No que se refere a ganhos oriundos de fonte situada no exterior, nosso sistema tributário vigente até 1995 dava tratamento diferente para pessoas físicas e jurídicas. Para pessoas físicas, vigorava o regime da tributação em bases universais (TBU), ou seja: eram tributados, tanto os rendimentos obtidos no país, quanto os obtidos de fonte estrangeira. Assim dispôs, com efeito, a Lei 7.713, de 1.988, vigente até hoje e reproduzindo sistema anterior:

“Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do Imposto de Renda, calculado de acordo com o art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.”

Já para as pessoas jurídicas, a tributação se dava apenas sobre os resultados positivos obtidos internamente (regime da territorialidade). Dispunha, no particular, a Lei. 4.506, de 1964:

“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.”

Ao contrário do que ocorria com as pessoas físicas, as pessoas jurídicas sediadas no país não eram tributadas em relação aos

RE 611586 / PR

resultados decorrentes de investimentos em controladas, coligadas, filiais ou sucursais situadas no exterior.

4. Esse tratamento favorecido gerou, como era de se esperar, fortes movimentos de elisão fiscal, acentuados pela abertura da economia brasileira, à época registrada. Ilustrativo, a propósito, o voto do Ministro Nelson Jobim no julgamento da ADI 2.588/DF (Sessão Plenária de 09.12.2004):

“Diante da regra tributária então vigente – TERRITORIALIDADE –, os conglomerados econômicos ou empresas com companhias no exterior passaram a redesenhar a estrutura corporativa 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:

RE 611586 / PR

- 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”.

5. Nesse ambiente é que surgiu a Lei 9.249, de 26.12.1995, criando, também para as pessoas jurídicas (a exemplo do que já existia para as físicas), a tributação em bases universais (TBU). Idêntico regime já vigorava em outros países, igualmente voltados a evitar elisão fiscal. Dispôs essa Lei:

“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:

RE 611586 / PR

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.”

Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. Com isso, afasta-se qualquer alegação de ofensa a

RE 611586 / PR

Tratado destinado a evitar dupla tributação. Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber:

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

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

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

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

Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum. O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais - TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. Portanto, é contra essa Lei que se deveria opor a alegação de dupla tributação e, não, ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, aqui questionado.

6. A norma de 1995 não deixava muito clara a definição do

RE 611586 / PR

momento em que ocorria a disponibilidade do lucro – se pelo regime de caixa ou pelo regime de competência –, matéria que veio a ser disciplinada pela Instrução Normativa 38/1996. Todavia, logo em seguida sobreveio nova alteração legislativa, cujo registro é importante para o julgamento da presente causa: foi a Medida Provisória 1.602/1997, convertida na Lei 9.532/1997, definindo o momento em que deveria ser registrada a “disponibilidade” do lucro. Em relação a empresas controladas e coligadas sediadas no exterior, essa Lei manteve o regime de caixa (= disponibilidade financeira); e, em relação a filiais e sucursais, introduziu regime de competência (= disponibilidade econômica). Eis o que dispôs a Medida Provisória:

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

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

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

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

a) creditado o lucro, quando ocorrer 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

RE 611586 / PR

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”.

7. A nova sistemática, todavia, ainda permitia movimentos de elisão fiscal, especialmente em relação a empresas coligadas ou controladas, conforme demonstrou, com precisão, o já referido voto do Ministro Nelson Jobim, na ADI 2.588/DF. Assim, visando a combater esse problema e dar tratamento sistemático semelhante entre filiais e sucursais e controladas e coligadas, outras normas foram editadas: a MP 1.924/1999 e, finalmente, a MP 2.158-34, de 27.07.2001, cujo art. 74 (reproduzido na MP 2.158-35/2001, ainda em vigor por força da EC 32/2001) é aqui questionado, a saber:

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei n^o 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.”

Como se percebe, esse preceito normativo nada mais fez do que estender, para as controladas e coligadas, o mesmo tratamento até então conferido (já desde 1995) às filiais e sucursais no exterior e, mais ainda, já aplicável, desde 1976, às companhias sujeitas ao método de equivalência patrimonial prevista na Lei 6.404/1976 (Lei das S/A): o regime de

RE 611586 / PR

competência, para efeito de definição do momento da disponibilização dos lucros.

Invoca-se, mais uma vez, o voto do Ministro Nelson Jobim:

“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.

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”.

8. Essa retrospectiva histórica da legislação brasileira evidencia que, a rigor, a norma impugnada não trouxe novidade alguma ao modelo de tributação de lucros obtidos de fonte situada no exterior. Não se alterou a tributação em bases universais – que já existia há muitos anos para as pessoas físicas e desde 1995 para todas as pessoas jurídicas – nem se implantou, no direito brasileiro, o sistema de competência para aferição de resultados das pessoas jurídicas, que já vigorava desde a Lei 6.404/1976 para empresas coligadas e controladas sediadas no Brasil (arts. 177, 187 e 248) e desde 1997 para as filiais e sucursais sediadas no exterior. O que se fez, simplesmente, foi estender esse método de apuração de resultados para empresas controladas e coligadas sediadas no exterior. *Mutatis mutandis*, trata-se da aplicação do mesmo método (Método de Equivalência Patrimonial – MEP) implantado, como já se disse, pela Lei 6.404/1976 (Lei das S/A), instrumento reconhecidamente eficaz para dar transparência e objetividade às demonstrações financeiras e aos

RE 611586 / PR

resultados econômicos dessas companhias. Lê-se no já mencionado voto do Ministro Jobim:

“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 despesar de sua ou alheia conta’.

.....

A nova lei de sociedades por ações prescreve às companhias a observância do REGIME DE COMPETÊNCIA (art. 177, in fine), 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, § 1º).

RE 611586 / PR

Esse preceito da lei reflete a preferência moderna pelo REGIME DE COMPETÊNCIA, especialmente nas companhias, que emitem valores mobiliários negociados no mercado.

.....’

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.

‘(...)

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”.

9. A questão que se põe, à vista disso tudo, é apenas a de saber se a adoção do regime de competência, implantado para coligadas e controladas no exterior, nos termos do art. 74 da MP 2.158-35/2001 (já existente em nosso direito para filiais e sucursais e para as companhias coligadas e controladas, no âmbito do direito interno), traz alguma ofensa ao conceito de renda que se pode extrair da Constituição ou ao sentido de sua “disponibilidade”, tal como a define o art. 43 do CTN (= disponibilidade econômica ou jurídica). Em outras palavras, a pergunta que cabe responder é apenas essa: o conceito de disponibilidade somente é compatível com o regime de caixa, ou é também compatível com o regime de competência? Nisso se resume, a rigor, a controvérsia.

10. O voto do Ministro Nelson Jobim, já referido, apresenta resposta didática a essa questão:

RE 611586 / PR

“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**

RE 611586 / PR

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 consequência 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

RE 611586 / PR

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.

.....’ (ZUUDI SAKAKIHARA, ‘Código Tributário Nacional’. Coord. Vladimir Passos de Freitas. SP: RT, 1999, p. 133).

Na mesma linha, BULHÕES PEDREIRA fala de uma DISPONIBILIDADE VIRTUAL DE RENDA para as pessoas jurídicas:

‘.....’

3.’

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.

.....’

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

RE 611586 / PR

considerado no balanço desta.

3.2. Acréscimo patrimonial.

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.

(...)

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. 192).

A Assembléia poderá, por proposta da administração, <reter parcela do lucro líquido do exercício ...>’ (art. 196).

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.

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

RE 611586 / PR

fixar regras para a elaboração do “Balanço Patrimonial” das empresas e determinar ‘Critérios de Avaliação do Ativo’, 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.

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

RE 611586 / PR

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 1977.

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.

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 superá-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,

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

‘... 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

RE 611586 / PR

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, ...

.....’

*Como vimos, o CTN delimita o **FATO GERADOR** do IR na*

‘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:*

RE 611586 / PR

a) o montante real;

b) o montante arbitrado; e,

c) o montante presumido da renda ou dos proventos tributáveis;

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).

.....’.

Digo eu.

A legislação ordinária, no lugar da expressão constitucional ‘RENDÁ’, passou a utilizar, para uma das modalidades de base de cálculo, a expressão LUCRO REAL.

Observo 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. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) **e das participações**, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

.....

Após essas definições, o DL. arrola os itens que devem ser

RE 611586 / PR

adicionados e excluídos do LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO, para se chegar, enfim, ao LUCRO REAL tributável (DL. 1.598/77, art. 6º, §§ 2º a 7º).

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.

*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.

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).

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

RE 611586 / PR

entidade concreta denominada de 'LUCRO REAL' ou 'RENDÁ'.

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. ...

.....'.

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:

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);

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 **RENDÁ**, ao fim e ao cabo, designa o **ACRÉSCIMO DE VALOR PATRIMONIAL** e não **FLUXO DE RENDA**.*

RE 611586 / PR

A expressão FLUXO DE RENDA se ajusta ao conceito de RESULTADO OPERACIONAL.”

11. Não há, portanto, qualquer incompatibilidade entre o art. 43 do CTN e o regime de competência, estabelecido na Lei 6.404/1976 e agora também pelo art. 74 da MP 2.258-35/2001, para os efeitos fiscais referidos. Pelo contrário. É que o balanço da pessoa jurídica, ao apurar o resultado do exercício, simplesmente confirma e registra um fenômeno já ocorrido no plano da realidade. O lucro (ou o prejuízo) que registra não é um fenômeno instantâneo, mas paulatino, cuja formação se deu ao longo do período iniciado no balanço anterior. O balanço, portanto, apura e registra o resultado de um fenômeno já passado. Sendo decorrente de fatos já ocorridos no plano da realidade, é fenômeno irreversível. Os resultados econômicos positivos dele decorrentes operam-se, portanto, independentemente da sua realização financeira ou da definição da forma como essa realização será promovida (se mediante distribuição em dinheiro, ou em participação societária, ou por qualquer outra forma). É por isso que se manifesta evidente, já por ocasião do balanço, a disponibilidade econômica dos ganhos dos investidores (empresa controladora ou coligada), na proporção de sua participação, o que atende ao disposto no art. 43 do CTN.

12. O voto, em suma, é no sentido de reconhecer a constitucionalidade do *caput* do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Não é o caso, sequer, de lançar ressalvas quanto a empresas não sujeitas ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, de que trata a Lei 6.404/1976. É que o art. 74, aqui questionado, tem *status* hierárquico semelhante ao da referida lei ordinária, razão pela qual nada o impedia de, como o fez, criar, para os estritos efeitos de imposto de renda nele referidos, um método de apuração de resultados pelo regime de competência (semelhante ao das sociedades por ações) a todas as empresas com filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior. Aliás, o legislador ordinário já havia estendido “às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as

RE 611586 / PR

disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários” (art. 3º da Lei 11.638/2007).

Também não é o caso de fazer ressalvas quanto a acordos internacionais que eventualmente tenham, em relação aos Estados-partes, disciplina própria e distinta da que resulta do art. 74 da MP 2.158-35/2001. Antinomia desse jaez tem solução natural no sistema de direito, já que se trata de antinomia entre norma geral e norma especial. Com efeito, segundo a jurisprudência do STF, uma vez aprovados na forma prevista pela Constituição, os acordos internacionais assumem, no âmbito interno, condição jurídica idêntica à das leis especiais e como tais devem ser aplicados nas situações a que digam respeito.

13. Por esses fundamentos, nego provimento ao recurso extraordinário. É o voto.

03/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Ministro Teori Zavascki, qual seria o sistema? Seria o tributário?

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Sim. Aplica-se ao tributário porque o tributário...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não, Ministro. Veja Vossa Excelência que, até 1995, os lucros auferidos lá fora e trazidos para o Brasil não sofriam tributação.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Não estou falando dos lucros lá fora. Acabei de afirmar que os lucros lá fora começaram a ser tributados em 1995 por um regime de caixa em relação às controladas ou coligadas.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Houve até um ato da Receita esvaziando a lei, contrariando-a, portanto. Mediante instrução normativa, ela acabou afastando a incidência da lei.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Estou dizendo que o regime de competência para controladas e coligadas internas vigora desde 1976. Se nós considerarmos inconstitucional esse regime de competência, para efeito de apuração dos lucros das coligadas no exterior, não teremos nenhuma razão para não considerar inconstitucional esse sistema em relação à apuração de resultados.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Ministro Teori, a lei de 1997 cuidava das filiais e sucursais. Essa aqui cuida das controladas. São coisas distintas a meu ver.

RE 611586 / PR

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Evidentemente são distintas. O que estou dizendo é que...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Ter-se-á a observância do regime decorrente da Lei nº 9.532/97.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Vou repetir o que eu disse: temos três situações. Temos a situação das coligadas e controladas internas, que tem o regime de competência desde a lei das SA; temos o regime das filiais e sucursais no exterior, que estão tributadas desde 1997 pelo regime de competência; e temos o regime das coligadas e controladas, que era regime de caixa até 2001, que pela medida provisória foi alterado para regime de competência.

O que quero dizer é que, do ponto de vista jurídico, o sistema agora implantado em 2001 para empresas controladas e coligadas no exterior não é diferente do sistema que já vigorava para a apuração de resultados das coligadas e controladas internamente desde 1976.

03/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, apenas duas palavras quanto à lei evocada pelo ministro Dias Toffoli.

Essa lei apenas confirma o que disse: já há, no Brasil, um mecanismo para apenar – não sob o ângulo penal, mas sob o da sanção, do rigor tributário – as empresas situadas no Brasil que façam negócios com coligadas, e, também, com controladas, situadas em países que tenham a legislação dita mais favorável.

Caberia até indagar: como enquadraríamos a China? “Paraíso fiscal”?

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Ministro Marco Aurélio, Ministro Joaquim, se Vossas Excelências me permitem: o Ministro Gilmar, que é doutrinador do tema, tem ciência de que hoje já se defende não só a interpretação da lei conforme a Constituição, mas a interpretação da Constituição também conforme a lei. Então esse argumento só se reforça, porque, se há uma lei que especifica que esses paraísos fiscais vêm de encontro à política antielisiva, evidentemente que essa norma tem que ser aplicada nesses casos em que se atenta contra a razão de ser da norma. De sorte que a declaração de Vossa Excelência é uma declaração de constitucionalidade conforme a lei, nesses casos a que o Ministro Toffoli se referiu, porque são casos diferentes. Estamos julgando uma ação declaratória, um recurso extraordinário com uma **causa petendi** e outro recurso com outra causa de pedir.

03/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

RELATOR	: MIN. JOAQUIM BARBOSA
RECTE.(S)	: COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA (ATUAL DENOMINAÇÃO DA COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MOURÃOENSE LTDA - COAMO)
ADV.(A/S)	: ALBERTO XAVIER E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE.	: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI
ADV.(A/S)	: PAULO AYRES BARRETO E OUTRO(A/S)

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

RE 611586 / PR

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 isso.

RE 611586 / PR

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, apenas 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 - Mas 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, com o entendimento sobre o resultado da ação direta... A parte que formou maioria é contra a minha posição. A posição que eu iria defender seria pela constitucionalidade.

RE 611586 / PR

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.

RE 611586 / PR

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.

10/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

ADITAMENTO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI (RELATOR): Com a conclusão do julgamento da ADI 2.588/DF, ficou reconhecido, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a ganhos provenientes de empresas *controladas* localizadas em países *com tributação favorecida* (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a rendimentos provenientes de empresas *coligadas* sediadas em países *sem tributação favorecida* (= não considerados “paraísos fiscais”). Relativamente às demais situações (rendimentos de empresas controladas fora de paraísos fiscais e de empresas coligadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir *eficácia erga omnes* e efeitos vinculantes a essa deliberação.

No caso, a situação se enquadra em hipótese de deliberação com efeito vinculante, já que se trata de rendimentos provenientes de investimento em empresa *controlada* sediada em país *com tributação favorecida* (“paraíso fiscal”). Assim, a decisão do Plenário tomada na referida ADI 2.588/DF chancela o juízo de improvimento do presente recurso.

10/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

RELATOR	: MIN. JOAQUIM BARBOSA
RECTE.(S)	: COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA (ATUAL DENOMINAÇÃO DA COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MOURÃOENSE LTDA - COAMO)
ADV.(A/S)	: ALBERTO XAVIER E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE.	: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI
ADV.(A/S)	: PAULO AYRES BARRETO E OUTRO(A/S)

DEBATE

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Senhor Presidente, eu já tinha votado, mas, em função desse resultado, quero só acrescentar que, no caso do Recurso Extraordinário nº 611.586, se trata de hipótese resolvida pela ADI 2588, porque se trata de controlada em paraíso fiscal. Nesse caso, trata-se de controlada em paraíso fiscal.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Foi julgada constitucional.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Foi julgada constitucional. Bom, o primeiro RE, então, está resolvido pela ADI.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Isso, perfeito.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Apenas, Ministro Teori... Senhor Presidente, apenas, em relação a ...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Qual é o Recurso

RE 611586 / PR

Extraordinário?

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - No RE nº 611.586, são duas questões agora resolvidas. São duas questões, Senhor Presidente, agora resolvidas.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Quais?

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Primeiro, no RE nº 611.586, efetivamente, a empresa se encaixa na moldura do voto de Vossa Excelência, é uma empresa controlada, situada em paraíso fiscal. Só que não havíamos proclamado, ainda, nenhum resultado em relação ao pleito da irretroatividade, que foi lembrada, aqui, da tribuna, pelo eminente advogado que destacou o problema da irretroatividade da modificação legislativa.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Mas não foi objeto - me perdoem - do mandado de segurança.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Tenho impressão que nesse recurso não se discutiu isso.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - É, não foi objeto do mandado de segurança.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Do Mandado de Segurança nº 153.150

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Em um deles é o mandado de segurança preventivo.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Não, não houve esse pedido.

RE 611586 / PR

Mas, de qualquer maneira, a ADI teve eficácia **erga omnes** nesse particular.

Então, por exemplo, a Ministra Rosa vota nesse RE nº 611.586?

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Mas, nesse RE nº 611.586, essa questão da irretroatividade não está colocada.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Esse está, do meu ponto de vista, resolvido integralmente.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Bom, então, Vossa Excelência, vai colher os votos, não é?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Ministro Teori, qual seria a conclusão do voto de Vossa Excelência?

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - A conclusão é pela negativa de provimento, acrescentando, agora, que tem a solução da ADI ao caso.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Sim.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Quanto ao outro recurso extraordinário, se trata de controlada fora de paraíso fiscal. São três empresas: uma na Itália, outra na China e outra no Uruguai; não são paraísos fiscais. Então é o caso de controlada fora de paraíso fiscal, situação que não está resolvida pela ADI.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - O Uruguai?

RE 611586 / PR

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Não é o Uruguai?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Tenho minhas dúvidas.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Uruguai é?

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Será que o Uruguai se qualifica como país sem controles adequados?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Paraíso fiscal, pelo menos, parcialmente, sim.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

A lista é editada naquela instrução normativa, de acordo com os parâmetros da lei.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Pelo menos, a parte final: país onde não se permite saber quem são os controladores.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Seria preciso ter-se essa informação agora.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Essa informação é importante.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: É, não há controle societário, nem controles fiscais.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Não tem controle societário, é o controle frouxo.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - É o Uruguai, China e

RE 611586 / PR

Itália.

O SENHOR JOSÉ ROBERTO PISANI (ADVOGADO) - Presidente, posso fazer um esclarecimento?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Desde que seja um esclarecimento, realmente, de fato.

O SENHOR JOSÉ ROBERTO PISANI (ADVOGADO) - Bom, é um esclarecimento de fato porque nós todos sabemos aonde é que fica o Uruguai.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Isso, sem dúvida.

O SENHOR JOSÉ ROBERTO PISANI (ADVOGADO) - O que eu queria esclarecer é que ele não figura na instrução normativa a que o senhor se referiu como um dos paraísos fiscais.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Essa é a informação que eu tenho, também, Senhor Presidente, mas...

O SENHOR JOSÉ ROBERTO PISANI (ADVOGADO) - Gostaria, também, de esclarecer que a EMBRACO tem investimento nos Estados Unidos também; não é só nos três países que o senhor citou.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - É, pelos dados que eu pude colher do processo. Mas os Estados Unidos, também, não são paraíso fiscal.

Então se trata de empresas controladas fora de paraíso fiscal, essa hipótese está em aberto. Eu não tenho presente se nesse caso se discute a retroatividade ou não.

RE 611586 / PR

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Sim.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Tenho impressão que sim.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Não, olha, eu dei uma...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

O recurso é da União, e o acórdão recorrido foi pela inconstitucionalidade.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Dava pela inconstitucionalidade? Então eu devo fazer uma pequena retificação no meu voto.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Eu estou, aqui, à procura do meu voto, porque o meu voto foi muito preciso.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Olha, o meu voto, no RE nº 611.586:

A empresa estrangeira está sediada em paraíso fiscal, e, por se tratar de cooperativa, pessoa jurídica sediada em território nacional, há aparente falta de propósito negocial. Portanto, a presunção é aplicável para que o contribuinte justificasse a alteração. Como não houve justificção, nega-se provimento ao RE interposto pelo contribuinte - nesse primeiro.

E, no segundo, nega-se provimento ao recurso interposto pela União.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Eu indagaria de

RE 611586 / PR

Vossa Excelência se, nesse segundo, a questão da retroatividade foi tocada ou não.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Não.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Nesse da União, foi.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Foi. Perdão, Presidente, foi.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

No que a União é recorrente? Foi.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - De modo a limitar a aplicação ...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Da COAMO é que não.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - No segundo, a empresa estrangeira não está sediada em paraíso fiscal e as autoridades tributárias não motivaram o ato de constituição do crédito tributário. Portanto, a aplicação da presunção teria como consequência trivializar a atividade de fiscalização e assumir que todo contribuinte é, em princípio, um sonegador, até prova em contrário.

Assim, nega-se provimento ao recurso interposto pela União.

Então, não houve.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Nesse caso, Senhor Presidente, partindo do pressuposto de que está se discutindo também a questão do parágrafo único do artigo 74, o meu voto é pelo provimento

RE 611586 / PR

parcial ao recurso da União, para julgar legítima a tributação, exceto quanto aos efeitos retroativos estabelecidos no parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória, que, no meu entender, é inconstitucional. Invoco, para declarar a inconstitucionalidade, as razões especialmente do voto do Ministro Cezar Peluso na ADI 2588. Juntarei aditamento de voto nesse sentido.

Então, esse é o meu voto, Senhor Presidente.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhor Presidente, eu gostaria de fazer só uma pequena observação.

Muito embora eu apenas vote no primeiro recurso extraordinário, a Lei nº 9.430, de 96, foi seguida de uma instrução normativa que foi aqui citada, inclusive: a Instrução Normativa nº 1.037. E exatamente nessa instrução normativa, no artigo 2º, se assenta o seguinte:

"Art. 2º. São regimes fiscais privilegiados:

I - com referência à legislação de Luxemburgo, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company:".

Depois:

"II - com referência à legislação do Uruguai, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de "Sociedades Financeiras de Inversão (Safis)" até 31 de dezembro de 2010;".

Artigo 2º, inciso II da Instrução Normativa nº 1.037, que regulamentou a Lei nº 9.430, que é exatamente aquela que Vossa Excelência citou para mencionar os paraísos fiscais. Essa instrução entende que o Uruguai ...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

É a definição vigente hoje.

RE 611586 / PR

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - É vigente hoje, ela até entende que é regime fiscal privilegiado.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Mas, se Vossa Excelência me permite: então, neste caso, nós temos que fazer uma distinção, porque o advogado disse, da tribuna, que essa empresa tem atividades em vários países.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - O ilustre advogado disse que são várias empresas, vários lugares. Eu não estou votando, apenas estou colaborando.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Se fosse o caso de glosar esses lucros, então seria apenas naquele país considerado ...

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Apenas no Uruguai.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Aquela que está instalada no Uruguai.

Então, seria um provimento parcial para a União, para afastar, em parte, o acórdão.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Proposta que é o voto do Ministro Teori.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Senhor Presidente, seria interessante ouvir o ilustre Advogado.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Sim.

O SENHOR JOSÉ ROBERTO PISANI (ADVOGADO) - O que eu

RE 611586 / PR

queria esclarecer, Ministro Fux, é que a instrução normativa cuida de duas situações distintas: o artigo 1º cuida de paraísos fiscais e o artigo 1º não menciona o Uruguai. O que menciona o Uruguai são os países ...

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - São regimes fiscais privilegiados, mencionados pelo voto também do Presidente.

O SENHOR JOSÉ ROBERTO PISANI (ADVOGADO) - É regime fiscal privilegiado, mas não tributação privilegiada, porque é só um tipo de sociedade no Uruguai que tem esse regime, não são todas.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Como eu não voto, eu apenas trouxe à colação para que Vossas Excelências possam observar esse dispositivo e verificar a extensão do voto.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - É que há países que, de forma legítima, dão incentivos fiscais para atrair investimentos. Isso não se caracteriza como um paraíso fiscal; nós precisamos levar isso em consideração também, *data venia*. Paraísos fiscais são aqueles que ocultam os reais proprietários, que não permitem que se apure o movimento financeiro, os lucros da empresa, que escamoteiam a contabilidade.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Estou dizendo ao Ministro que subscrevo o que acaba de veicular. Não vamos generalizar essa noção de paraíso fiscal, não é?

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Não, eu apenas citei essa lei, porque ela veio exatamente ao encontro dessa política antielisiva e antidiferimento. A **ratio essendi** da lei é essa. Quais são os países que oferecem uma tributação capaz de ser elisiva, capaz de ser uma tributação fraudulenta. E, aqui, a lei trouxe essa discriminação do Uruguai como regime fiscal privilegiado, que, exatamente, está em confronto com a

RE 611586 / PR

política...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Nós não podemos generalizar, porque, daqui a pouco, estaremos enquadrando o Brasil como um paraíso fiscal!

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Não, eu não tenho a menor...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Cito o exemplo do Imposto Sobre Produtos Industrializados, quanto aos carros importados.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Bom, como Vossas Excelências estão se baseando nessa lei, me senti no dever de trazer à colação.

10/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

ESCLARECIMENTO

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Senhor Presidente, com relação ao segundo processo Recurso Extraordinário nº 541.090, porque, com relação ao anterior, já está resolvida a negativa de provimento. Seria isso ?

Com base no que foi deliberado na ADI.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Não, nós temos que colher os votos.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Pergunto: Estou com a palavra para os dois, ou só para o primeiro, ou só para o segundo?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Para os dois, porque eu proferi voto nos dois.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Perfeito.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Três.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Não, tem uma cautelar do Ministro Marco Aurélio que não foi apregoadada na semana passada.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - São dois recursos extraordinários e uma ADI.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Não, mas na ADI, ela não vota.

RE 611586 / PR

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – A não ser que vogal possa votar antes do relator, e sem o pregão do processo.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Por que eu não voto na ADI.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: A Ministra ROSA WEBER é sucessora da Ministra Relatora da ADI em questão.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Depois, passaremos à cautelar do Ministro Marco Aurélio.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Senhor Presidente, Vossa Excelência me permite uma sugestão?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Sim.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Tendo em vista que foram chamados os três - a ADI, o 611.586 e o 541.090; que a ADI já teve o resultado proclamado; e que o 611.586, aparentemente, vai haver concordância geral, porque se enquadra no caso da ADI, quem sabe se proclama os resultados desses dois e deixa, por último, esse 541.090, porque nós vamos ter algum problema, aqui, de definição, se, afinal de contas, o Uruguai é ou não é paraíso fiscal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Então, a sugestão é no sentido de que nos debrucemos, inicialmente, somente sobre

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - 611.586.

RE 611586 / PR

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - 611.586.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Em que figura como recorrente a empresa contribuinte.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:
A empresa contribuinte.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Neste recurso extraordinário, Ministro Teori, Vossa Excelência deu parcial ...

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Eu acompanho Vossa Excelência para negar provimento.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Nega-se provimento.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Porque não se discute retroatividade, e se trata de uma controlada em paraíso fiscal. Então, isso aqui já tem maioria na ADI.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O acórdão impugnado não faz distinção. Por isso, aqueles que entendem não haver incidência se a coligada está em país normal devem prover parcialmente o recurso.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Não, a ADI já tem maioria e tem efeito vinculante. Se aplicaria.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Eu, por exemplo – a não ser que queiram colocar cabresto –, votarei segundo a ciência e consciência possuídas.

E ainda estamos na mesma assentada. Mais do que isso, estamos na

RE 611586 / PR

seara propícia a discutir e rediscutir a matéria quando necessário – a do Pleno.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Ministro Fux, como vota Vossa Excelência?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – A não ser que algum Colega se atreva a dizer como devo votar.

10/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhor Presidente, esse é o único recurso em que eu voto; na ADI, eu não voto; e, no outro recurso, eu tenho impedimento por ter funcionado no Superior Tribunal de Justiça.

De sorte que eu acompanho a decisão vinculante da ADI e nego provimento ao recurso da empresa.

10/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Em uma primeira aproximação à matéria, registro minha posição no sentido de não se aplicar à espécie o quanto decidido no RE nº 172.058/SC - Rel. Min. **Marco Aurélio**. A hipótese de aquisição de disponibilidade criada pela medida provisória, ao que me parece, cuida da relação peculiar que se estabelece entre o patrimônio das controladoras/coligadas no Brasil e o das controladas/coligadas no exterior (pessoas jurídicas), o que distingue este caso do precedente invocado, no qual se discutiu a constitucionalidade do imposto sobre a renda oriunda dos dividendos distribuídos aos acionistas, quotistas ou sócios individuais (pessoas físicas).

Embora, lá e cá, a discussão passe necessariamente pela interpretação dos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, entendo, tal como o Ministro **Nelson Jobim**, não caber aqui a aplicação da decisão daquele recurso extraordinário em relação ao conceito de **disponibilidade** lá manejado. São elucidativas as considerações do Ministro **Nelson Jobim** (ADI nº 2.588/DF) sobre esse ponto:

“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, **todos 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

RE 611586 / PR

assimiláveis.

Na relação de pessoa jurídica com 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.”

Com essa observação preliminar, passo à análise do recurso.

O art. 153, III, da CF/88, outorgou à União competência para instituir imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”. Por sua vez, coube ao Código Tributário Nacional fazer às vezes da lei complementar a que se refere o art. 146 da Magna Carta, definindo a hipótese de incidência tributária no seu art. 43, que, com o § 2º introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, dispôs:

“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.

RE 611586 / PR

§ 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.”

Já na ocasião do julgamento da ADI nº 2.588/DF, Relatora a Ministra **Ellen Gracie**, restou assentado que o § 2º do art. 43 do CTN, introduzido pela LC nº 104/01, não era inconstitucional, pois não deu **CARTA BRANCA** ao legislador ordinário, visto que lei ordinária não pode definir como renda o que não é renda. Esse entendimento foi bem expresso pelo Ministro **Ayres Britto**, conforme se observa neste trecho do seu voto:

“(…) 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 cobiciosamente artificializar o momento da aquisição da disponibilidade de renda para o efeito de incidência do imposto e da contribuição em exame.**”

Coube à Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, na forma do § 2º do art. 43, CTN, estabelecer o momento em que se dará a disponibilidade de rendimentos oriundos do exterior para fins de incidência do imposto. Dispõe o art. 74 da MP nº 2.158/01, **in verbis**:

“**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

RE 611586 / PR

controladora ou coligada no Brasil **na data do balanço no qual tiverem sido apurados**, na forma do regulamento.

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

O cerne da discussão consiste, pois, em aferir se o **caput** do art. 74 da MP 2.158/01, ao fixar o momento (aspecto temporal) da ocorrência do fato gerador do IRPJ/CSLL (disponibilidade do lucro) como sendo a **data do balanço** da controlada/coligada no exterior - no que se refere aos lucros obtidos por controladoras/coligadas no Brasil -, estaria estabelecendo a tributação de um lucro fictício (não lucro), tendo em vista que a disponibilidade **financeira** para as controladoras/coligadas aqui no Brasil se daria somente quando da remessa efetiva dos dividendos/lucros pelas empresas sediadas no exterior.

Urge definir, também, se o parágrafo único da referida medida provisória, ao considerar **disponibilizados** em dezembro de 2002 **todos** os lucros **apurados** até 31 de dezembro de 2001, teria infringido os princípios da irretroatividade e da anterioridade da lei, visto que a publicação da medida provisória data de 27 de julho de 2001.

Sobre a tributação dos investimentos das pessoas jurídicas situadas no Brasil - no caso, de controladoras e coligadas -, anoto que a legislação anterior, mais especificamente, a Lei 9.249/95, no seu art. 25, inovou de forma significativa a tributação de lucros obtidos no exterior, introduzindo, no sistema jurídico brasileiro, a tributação em bases universais; ou seja, a partir de 1995, passou-se a tributar a renda das **pessoas jurídicas brasileiras** com base no princípio da universalidade, alcançando todos os seus rendimentos e ganhos de capital, independentemente de onde eles eram gerados.

A Secretaria da Receita Federal, no entanto, por meio da Instrução Normativa nº 38/96, restringiu o campo de aplicação da lei, dispondo, no art. 2º, § 1º, que os lucros seriam considerados disponibilizados quando

RE 611586 / PR

“pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior”. Adotou-se, assim, o regime de **caixa**. Essa regra foi posteriormente veiculada na Lei nº 9.532/97, que, igualmente postergou o momento da ocorrência do fato gerador para quando do **pagamento** ou do **crédito do lucro** apurado no exterior à controladora/coligada no Brasil.

Com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ora em discussão, a disposição de tributar em bases universais os lucros auferidos por controladoras/coligadas por intermédio de suas controladas e coligadas no exterior passou a se dar de acordo com o regime de **competência**, o que significou alteração do momento da ocorrência do **fato gerador (disponibilidade)** para a “data do balanço no qual tiverem sido apurados”, independentemente de sua efetiva distribuição.

Note-se, pois, que a discussão gira em torno do conceito de disponibilidade, com vistas a aferir se, tal como constante na norma impugnada, a definição do momento (aspecto temporal) em que essa ocorre como fato jurídico suficiente à imposição tributária - por meio do IRPJ e da CSLL - estaria gerando a tributação de um lucro fictício e, consequentemente, desvirtuando a própria materialidade do tributo.

Acerca do conceito de disponibilidade, são pertinentes as lições do Professor **Alcides Jorge Costa** citadas no voto do Ministro **Cezar Peluso** na ADI nº 2.588/DF e constantes do relatório geral da XI Jornada do Instituto Latino Americano de Direito Tributário, realizada 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.

RE 611586 / PR

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**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 11, n. 40, Ano 11, p. 105, abr.-jun. 1987).

Segundo o entendimento manifesto acima, no primeiro caso (pessoa física), há mera expectativa de renda (renda fictícia). Somente com a venda do imóvel é que se efetiva a disponibilidade. Já no segundo caso (pessoa jurídica), como registrou o Ministro **Cezar Peluso**,

“[quando há] 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”.

Nessa esteira, observo que, no caso das pessoas jurídicas, a questão da definição de qual é o momento da ocorrência da disponibilidade econômica ou jurídica está umbilicalmente vinculada ao regime de apuração do lucro contábil, que, na maioria das legislações, é o de **competência**, assim entendido como aquele em que as receitas e as despesas são lançadas de acordo com o período em que são adquiridas ou incorridas, independentemente do recebimento ou do pagamento dos valores correspondentes.

Sobre o regime legal de competência previsto no art. 177 da Lei nº

RE 611586 / PR

6.404/76, já tive oportunidade de me pronunciar quando do julgamento do RE nº 586.482 (repercussão geral), de **minha relatoria**, nos seguintes termos:

“O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro, há o reconhecimento simultâneo das receitas realizadas e das despesas incorridas, como consequência natural do princípio da competência do exercício, considerando-se realizadas as receitas e incorridas as despesas no momento da transferência dos bens e da fruição dos serviços prestados, independentemente do recebimento do valor correspondente.”

O modelo jurídico adotado na Lei nº 6.404/76 para ter-se como ocorrida a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, tanto no que se refere às pessoas físicas, como às jurídicas, foi analisado com profundidade pelo Ministro **Nelson Jobim** na ADI nº 2.588/DF, Relatora a Ministra **Ellen Gracie**. Naquele julgamento, sua Excelência traçou importante distinção entre disponibilidade econômica e financeira, especialmente no tocante às pessoas jurídicas. Asseverou, em síntese, que

“a disponibilidade da renda não pode se limitar, para as pessoas jurídicas, ao efetivo recebimento de moeda ou dinheiro. (grifo nosso). 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.”

Como bem observou o eminente Ministro,

“a entrada física de moeda no caixa pode, por motivos comerciais e contábeis, ser livremente postergada pelas sociedades envolvidas. Contudo, o aumento patrimonial da

RE 611586 / PR

“pessoa jurídica já se deu quando da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA, mesmo antes da decisão de realizar a DISPONIBILIDADE FINANCEIRA” (grifo nosso).

Partindo de tais lições, entendo que, no caso em apreço, o que fez o art. 74 da MP nº 2.158-35 foi alterar o momento em que o acréscimo patrimonial das pessoas jurídicas se dá para efeito de tributação, observando o regime de competência, o qual está fundado, no caso, na disponibilidade econômica ou jurídica, aferida por meio do balanço patrimonial. Esse, por sua vez, se destina a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, o patrimônio líquido da entidade, o qual, no caso das empresas controladoras/coligadas no País, deve observar a proporção da participação societária da empresa brasileira investidora nas empresas estrangeiras nas quais investe.

Sobreleva notar que tais demonstrações contábeis de participações permanentes em outras sociedades (investimentos), por força do art. 179, III, da Lei das Sociedades Anônimas, têm natureza jurídica de ativo permanente, com consequências importantes para a disponibilidade do lucro auferido no exterior pela empresa brasileira por meio de coligadas e controladas.

Note-se que,

“no encerramento de cada exercício social, a investidora verifica se tais investimentos continuam relevantes e, caso positivo, avalia novamente a participação, tendo em vista os lucros ou prejuízos apurados pela controlada ou coligada no período. Em consequência, ela registra, na conta específica do ativo, o ajuste do valor do investimento e reconhece, de imediato, independentemente de distribuição dos lucros, os resultados que tenham sido apurados pela controlada, ou pela coligada” (DIAS, José de Nascimento. *Imposto de Renda Pessoa Jurídica*. Legislação anotada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998. p. 412).

Essa avaliação dos investimentos relevantes se dá pelo chamado

RE 611586 / PR

Método de Equivalência Patrimonial (MEP), por força do art. 248 da Lei das Sociedades Anônimas. Para fins societários, a partir do MEP, o lucro auferido pela coligada/controlada estrangeira é automaticamente registrado no balanço societário da coligada/controlada brasileira. **A eventual distribuição desses lucros é irrelevante para se verificar o real crescimento do lucro líquido da brasileira, considerado o regime de competência.**

Dessa forma, inegável que o acréscimo patrimonial obtido a partir do ajuste do valor do investimento permanente é renda da empresa brasileira, tanto assim que pode ser verificado a partir do método da equivalência patrimonial positiva, com consequências comerciais no balanço da empresa brasileira, pois:

**“(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”**
(ADI nº 2.588/DF, Ministro Nelson Jobim).

Beneficia-se, desse modo, a empresa brasileira dessa renda, uma vez que há repercussão no mercado financeiro, na proporção do investimento realizado.

Observe-se, ademais, que, por expressa disposição do art. 197 da Lei das Sociedades Anônimas, há a **possibilidade de distribuição de dividendos aos acionistas de receita advinda da equivalência patrimonial positiva, ainda que não tenha havido a disponibilidade financeira.**

É evidente que só estão sujeitos à tributação no momento do registro contábil os lucros relevantes apurados pelo método da equivalência patrimonial, tendo em vista que a empresa no exterior possui outros investimentos sujeitos à avaliação, pelo denominado método de custo, os quais estão sujeitos ao regime de caixa. Sobre esse ponto, **vide** o seguinte excerto extraído do voto do Ministro **Cezar Peluso**:

“6.3. Em resumo, as variações dos investimentos sujeitos à

RE 611586 / PR

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.

(...)

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.”

Com efeito, 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.

Acerca dos questionamentos trazidos em memoriais de que se estaria a descumprir tratados de bitributação, observo que a matéria não foi objeto de decisão ou de debates prévios. **De qualquer forma, pertinente registrar que o entendimento aqui defendido não autoriza o descumprimento de tratados de bitributação dos quais o Brasil seja signatário.** A União, (Fazenda Nacional) aduz em memorial ofertado que

“(...) é importante ressaltar que, diferentemente do

RE 611586 / PR

alegado pelo contribuinte, o dispositivo impugnado não pretende **tributar juridicamente as coligadas e controladas no exterior que apresentem lucro**, e sim tributar economicamente a **renda obtida no exterior, por empresa brasileira investidora**, a partir da reavaliação positiva dos investimentos realizados em sociedades controladas e coligadas.”

Evidentemente que eventuais abusos decorrentes de interpretação equivocada por parte da administração tributária acerca de normas contidas em **tratados internacionais**, a pretexto de aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/01, devem ser coibidas e tratadas na esfera própria. Todavia, tal argumento não autoriza, por si só, a ilação de que se estaria tributando renda já tributada.

Importante, ainda, ressaltar que a nossa legislação permite que o **imposto pago no exterior seja compensado**, o que garante isonomia entre empresas situadas em países com tributação favorecida e aquelas onde a tributação pode ser mais gravosa. Dessa forma, só haverá diferença a ser tributada no Brasil se a alíquota do imposto no outro país for menor do que a prevista na nossa legislação tributária, como por exemplo, nos casos de paraísos fiscais. Sobre a possibilidade de compensação, **vide** o que assentou o Ministro **Nelson Jobim** na já mencionada ação direta:

“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.

(...)

A MP 2.158-34/35, de 2001, manteve o regime de compensação de 1995 (art. 9º(...)), inclusive no caso de ESTRANGEIRAS sediadas em país que não tributem a renda ou

RE 611586 / PR

que a tribute à alíquota máxima inferior a 20% - paraísos fiscais (art. 24 da L. 9.430/96(...)).

A regra de compensação de tributo pago no exterior é importante, uma vez que, a um só tempo:

(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.”

Em síntese, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 deslocou o momento da incidência do imposto, adotando, entre os regimes de caixa e de competência, esse último. **Não firmou presunção, mas, sim, definição de novo aspecto temporal para a regra matriz de incidência.**

A posição aqui externada está em consonância com o entendimento assentado nos autos da ADI nº 2.588/DF, julgada nessa mesma data, na qual se conferiu, com eficácia **erga omnes** e efeito vinculante,

“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)”.

RE 611586 / PR

É que, no caso dos autos, a empresa recorrente está situada em país com tributação favorecida, na forma definida no art. 24 da Lei nº 9.430/96, com a explicitação da IN nº 1037/10, aplicando-se, assim, a conclusão da referida ação direta no sentido da constitucionalidade da norma atacada.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso extraordinário e assento, no caso, a constitucionalidade do **caput** do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

É como voto.

10/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

ADITAMENTO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhor Presidente, aqui, eu também estou negando provimento. Eu só faço o registro que, tendo em vista não ter participado da votação da ação direta de inconstitucionalidade, eu vou registrar no meu voto - que já havia sido desenvolvido, independentemente do resultado da ADI – que a minha posição no recurso extraordinário coincide com aquela que resultou da maioria formada na ação direta.

Acompanho Vossa Excelência.

10/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

**TRIBUNAL PLENO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586
VOTO**

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Senhor Presidente, também, neste caso, aplicando o que foi decidido na ação direta, eu estou negando provimento ao recurso da empresa.

#

10/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Senhor Presidente, da mesma forma, acompanho Vossa Excelência, coerentemente com o que foi decidido na ADI, mas eu também ressalto que não há retroatividade no caso, não é?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Só está negando provimento.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Só que esse tema não foi colocado na inicial do mandado de segurança.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Não, aqui é o RE.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - É. Não foi discutido no mandado de segurança, lá na base. Agora, quanto ao efeito **erga omnes...**

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Mas isso é indiferente, porque a ADI tem eficácia **erga omnes**, e vai vincular a Administração também. Vai vincular a Administração e o Judiciário.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Já está proclamado. Exatamente, já está proclamado.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Mas não está se discutindo aqui.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Vamos ouvir o que tem a dizer o ilustre advogado?

O SENHOR PAULO AYRES BARRETO (ADVOGADO) - Senhor Presidente, uma questão de ordem. Como o julgamento foi pautado em bloco, e como há temas relevantes que restaram empatados na primeira votação, na votação da ADI, se, por exemplo, o Ministro Fux não participar do debate geral, para deliberar sobre aqueles outros temas que

RE 611586 / PR

estão pendentes de uma decisão deste plenário, a matéria pode restar prejudicada, e ficarmos na mesma contingência que estamos, no bojo da ação declaratória de inconstitucionalidade. Então, o que se pleiteia aqui é que o plenário tome em consideração essa abrangência, essa votação dos três recursos conjuntamente, para poder apreciar todas as matérias que neles constam no contexto do que é a repercussão geral que precisa solucionar aí as matérias pendentes.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - É o que estamos fazendo. Tanto é que votaram em destaque. Primeiro, concluímos a votação da ADI, e, agora, estamos votando separadamente os REs.

Ministro Lewandowski?

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Também acompanho Vossa Excelência. Como o Ministro Toffoli, agora, esclareceu que a questão da retroatividade não foi ferida na inicial do mandado de segurança, não me pronuncio sobre ela.

10/04/2013**PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, em primeiro lugar, a decisão do Tribunal de origem foi linear quanto à incidência do artigo 74 da Medida Provisória envolvida. No acórdão formalizado – não posso presumir o excepcional, ou seja, que, no caso, a recorrente, a Cooperativa apenas tenha coligadas e controladas em paraísos fiscais –, assentou-se que pouco importa a disponibilidade econômica ou jurídica para ter-se, no Brasil, quanto ao lucro obtido pela pessoa jurídica no exterior, coligada ou controlada, a incidência do imposto de renda.

Levando-se em conta esses parâmetros, provejo o recurso, reportando-me ao voto proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588:

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-

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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,

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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 instituíra 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.

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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 precípua 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

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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.

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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 transmutar, 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

RE 611586 / PR

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 estas 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 taxação 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

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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/contribuinte, 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 - AACIONISTA. 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

RE 611586 / PR

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 repasse 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

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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,

RE 611586 / PR

considerados isoladamente, deles não dispõem, quer sob o ângulo econômico, quer, até mesmo, sob o jurídico.

[...]

No caso, a medida provisória, emprestada 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:

RE 611586 / PR

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 demasia 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

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

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

RE 611586 / PR

gerador do imposto de renda – continuará decorrendo da legislação então apanhada pela citada medida. É como voto no caso.

10/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Ao apreciar a ADI 2.588/DF, **proferi** voto julgando-a procedente, **inclusive** no que concerne às empresas controladas existentes em “*paraíso fiscal*”. Fiquei vencido, *no entanto*, na honrosa companhia dos eminentes Ministros MARCO AURÉLIO, SEPÚLVEDA PERTENCE e RICARDO LEWANDOWSKI.

Não obstante a posição por mim adotada em referido julgamento, **devo** observar, *agora*, em atenção e em respeito ao princípio da colegialidade, a orientação majoritária **que prevaleceu** no exame daquela causa.

Por isso, *peço vênia* ao eminente Ministro MARCO AURÉLIO para, *no caso ora em análise*, **negar** provimento ao recurso extraordinário **interposto** pela empresa contribuinte.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência me permite apenas um aparte?

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Pois não.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sei que Vossa Excelência é uma mente aberta à troca de ideias.

O acórdão proferido não elucida – e estamos julgando recurso extraordinário, devendo haver o prequestionamento do tema – o local em que a recorrente possui coligadas e controladas. Vamos presumir o excepcional? Que apenas tenha controladas e coligadas em paraísos fiscais e julgar a matéria, pela vez primeira, em sede extraordinária?

RE 611586 / PR

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: São sempre ponderáveis as observações de Vossa Excelência, mas não posso desconhecer o resultado final do julgamento plenário da ADI 2.588/DF, notadamente na presente sede recursal e tendo em vista *o perfil tendencialmente objetivo* que vem assumindo, em nosso sistema processual, o recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Ministro, já que estamos tão obsequiosos quanto ao que decidido na ação direta de inconstitucionalidade, que pelo menos se faça a distinção. Que não se coloque a empresa na vala comum, presumindo-se que coligadas e controladas estão em paraíso fiscal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE E RELATOR) - Eminentíssimo Ministro Celso, Vossa Excelência, então, nega...

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Peço vênia, Senhor Presidente, para negar provimento.

É o meu voto.

11/04/2013**PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586 PARANÁ****VOTO**

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR): A questão jurídica discutida neste recurso extraordinário diz respeito à constitucionalidade do disposto no § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional e no art. 74 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

O tema foi objeto da ADI 2588, julgada parcialmente procedente para, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, conferir interpretação conforme ao disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, no sentido de que a regra não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e de 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 também pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Diante da pluralidade de entendimentos acolhidos nos votos, permaneceu em aberto, mesmo depois do julgamento da ação, a constitucionalidade da norma em relação às controladas fora de paraísos fiscais e às coligadas localizadas em paraísos fiscais, visto que, nesse tema, não foi alcançada a maioria de seis votos necessária à concessão de *erga omnes* e efeito vinculante à decisão.

Pois bem. Não há dúvida de que a matéria jurídica trazida à baila é complexa e de inegável relevância nacional, seja pela crescente necessidade de internacionalização das empresas brasileiras, seja pelo considerável vulto das receitas tributárias envolvidas. A complexidade do tema, ademais, se comprova pela dificuldade de se colher o voto médio na ADI 2.588, diante de não menos do que quatro entendimentos diferentes sobre o caso.

RE 611586 / PR

Primeiro, o da Ministra Ellen Gracie, pela procedência parcial da ADI, julgando constitucional a tributação do lucro apurado no exterior apenas em relação às empresas controladas, não às coligadas.

Segundo, o do Ministro Nelson Jobim, julgando improcedente o pedido, para dar interpretação conforme à regra do 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, para que se aplique apenas às sociedades abrangidas pelo Método de Equivalência Patrimonial.

Terceiro, o do Ministro Marco Aurélio, que julgou procedente a ação para declarar inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35 e conferir interpretação conforme ao § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, de modo a excluir do alcance da norma qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Quarto, o do Ministro Joaquim Barbosa, que votou pela procedência parcial da ADI, por entender aplicável a regra do art. 74 da Medida Provisória apenas às empresas controladas ou coligadas situadas em paraísos fiscais.

Assentadas essas premissas, adentro o mérito das questões jurídicas suscitadas.

De início, parece-me imprescindível situar o tema no contexto jurídico e econômico atual, que se caracteriza pela progressiva internacionalização da atividade empresarial e, por consequência, pela crescente volatilidade dos capitais e pelo esgotamento das bases econômicas tradicionais de tributação: renda, patrimônio e consumo (Cf. TANZI, Vito. **Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites**. *International Monetary Fund*, IMF Working Paper, 2000).

A mudança de cenário econômico, como não poderia deixar de ser, veio acompanhada de alterações legislativas, a fim de permitir que o Fisco, aqui e alhures, pudesse se adaptar, com eficiência, aos desafios e necessidades contemporâneos da Administração Tributária.

No Brasil, particularmente quanto à tributação da renda das pessoas jurídicas, registram-se os sinais mais efetivos de mudança, a partir da

RE 611586 / PR

edição da Lei 9.249, de 1995, que adotou o princípio da universalidade da tributação da renda das pessoas jurídicas, em lugar do princípio da territorialidade, que até então vigorava, restringindo a cobrança do imposto de renda às disponibilidades geradas em território nacional.

Em seu art. 25, a Lei n. 9.249/95 permitiu que fossem tributados todos os rendimentos das pessoas jurídicas brasileiras, independentemente de onde fossem gerados. É este o teor da prescrição mencionada:

“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”.

Com a disposição, o país alinha-se à tendência mundial de privilegiar a “regra da universalidade” ou da tributação “de bases universais”, atento à necessidade de assegurar eficácia arrecadatória ao sistema tributário brasileiro num cenário cada vez mais internacionalizado.

Na regulamentação da Lei n. 9.249/95, a Receita Federal do Brasil adotou, pela Instrução Normativa 38, de 27.6.1996, o entendimento segundo o qual a tributação, no caso do art. 25, somente haveria de se aplicar quando da efetiva disponibilidade financeira dos recursos às empresas brasileiras, ou seja, no momento em que os lucros fossem internalizados – pagos ou creditados – à matriz, controlada ou coligada no Brasil.

Essa disciplina jurídica altera-se com a edição da Lei n. 9.532, de 1997, que confere tratamento diferenciado às filiais e sucursais estrangeiras em relação às coligadas e controladas também no exterior.

Para filiais e sucursais, o legislador determinou que os lucros seriam considerados disponibilizados para as empresas brasileiras na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Para as coligadas e controladas, foi mantida a mesma disciplina jurídica anterior, de maneira a considerar o lucro disponibilizado tão

RE 611586 / PR

somente “na data do pagamento ou do crédito e conta representativa de obrigação da empresa no exterior” (art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.532/97).

Em 2001, o tratamento jurídico da questão é novamente alterado. O art. 74 da MP 2.158-35/2001 passa a tratar os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior como “disponibilizados para a controlada ou coligada no Brasil na data do balanço na qual tiverem sido apurados”.

A norma do art. 74 estaria amparada, então, em dois propósitos: (1) reduzir a elisão tributária praticada por meio da criação de empresas coligadas ou controladas em países com tributação favorecida (“paraísos fiscais”); e (2) coibir a postergação indefinida da incidência tributária, em relação a essas mesmas empresas, ainda que não situadas em países com tributação favorecida.

Dessa forma, pretendeu-se afastar a opção do contribuinte quanto ao pagamento ou não pagamento do tributo (elisão) e quanto à possibilidade de optar pelo momento em que dará ensejo à ocorrência do fato gerador (diferimento). Daí classificar-se como regra “antielisiva” e “antidiferimento”.

A medida encontraria fundamento no § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, que determina que a lei “estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade”, norma cuja constitucionalidade também se impugna neste julgamento.

Em relação ao § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, penso que a redação do dispositivo não destoa do conceito constitucional de “renda”, inserido no art. 153, III, da Constituição Federal, nem fraudava nenhuma das hipóteses de exigência de lei complementar, previstas no art. 146 do texto constitucional em vigor.

Ao definir “as condições e o momento” em que se dá a disponibilidade, outra coisa não faz o legislador senão delimitar o critério ou aspecto temporal da regra matriz do imposto de renda, ou seja, o momento em que reputa ocorrido o fato gerador. E esta é tarefa para a qual basta lei ordinária; não se exige a edição de lei complementar.

No caso do art. 74 da MP 2.158-35, o “momento” em que se dá a

RE 611586 / PR

“disponibilidade” da renda auferida por controlada ou coligada no exterior é a “data do balanço” na qual tiver sido apurada, independentemente de sua efetiva distribuição financeira.

Acompanho, quanto ao argumento de fundo, o pensamento do Ministro Marco Aurélio, no que se refere à impossibilidade de que a disposição do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional conduza a qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. No entanto, creio não ser o caso de se adotar a técnica da interpretação conforme, quanto à disposição em exame, que não comporta interpretações divergentes.

Da mesma forma, não me parece que a regra do art. 74 da MP 2.158 tenha violado qualquer das normas constitucionais aplicáveis à espécie, criando uma renda fictícia onde não existiria verdadeira disponibilidade de receitas.

Sem desconsiderar que existem limites inescapáveis que vinculam a atividade legislativa, renda é conceito jurídico-positivo a ser delimitado pelo legislador infraconstitucional. Não existe, pronta e acabada, no texto constitucional, uma definição do que seja “renda”, a ser aplicada para efeitos fiscais. Sobre este conceito, explica Ricardo Lobo Torres:

“renda e proventos são conceitos constitucionais abertos, que devem ser trabalhados pela doutrina e pela legislação. A CF não opta por qualquer das teorias elaboradas sobre a noção de renda nem define o fato gerador do tributo. O legislador tem, portanto, liberdade para concretização normativa, respeitados os limites do sentido possível do conceito de renda, acrescido da noção residual de proventos, como acréscimo de patrimônio em determinado lapso de tempo”(TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de Direito Tributário e Financeiro**, 17ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 379-80).

Existe certa margem de liberdade para atuação do legislador, na conformação dos critérios da regra matriz de incidência tributária de qualquer imposto, desde que respeitados limites pressupostos pelo

RE 611586 / PR

constituente.

Com isso, obviamente não se está a pretender que a legislação possa dar às palavras do texto constitucional o sentido que melhor lhe aprouver. Certamente não. Pudessem o legislador redefinir e, assim, ampliar os conceitos que balizam sua competência, estaria a modificar os próprios limites que se lhe impõem. Seria, portanto, detentor de competências legislativas ilimitadas, o que, por óbvio, não se pode admitir.

Não me parece, contudo, que seja este o caso, nem quanto ao § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, tampouco em relação ao art. 74 da MP 2.158-35.

Em se tratando de investimento em empresas controladas e coligadas, situadas no exterior, a disponibilidade da renda em favor da investidora, na proporção de sua participação na investida, é de se reconhecer, independentemente da efetiva distribuição financeira de lucros, porque, na espécie, o acréscimo patrimonial da coligada ou controlada brasileira ocorre de modo imediato, independentemente dessa providência.

Dois fatos corroboram esse argumento. O primeiro é que, desde o balanço da investida – controlada ou coligada –, já se opera o incremento de valor de mercado da empresa investidora. O segundo é a autorização, prevista no inciso I do art. 197 da Lei das Sociedades Anônimas, modificado pela Lei 10.303, de 2001, de que o valor correspondente ao lucro das coligadas e controladas seja distribuído pela investidora, na proporção de sua participação, a seus sócios, antes mesmo da distribuição financeira dos lucros da investida.

É o teor da norma mencionada:

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

RE 611586 / PR

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

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

II – o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 2º A reserva de lucros a realizar **somente poderá ser utilizada** para pagamento do dividendo obrigatório e, para efeito do inciso III do art. 202, serão considerados como integrantes da reserva os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros a serem realizados em dinheiro”.

Não desconhecemos a possibilidade de que a distribuição seja obstada por decisão da Assembleia Geral, mas, mesmo nesse caso, a lei ressalva o pagamento de dividendos obrigatórios. Além do que, em qualquer hipótese, não deixa de se operar, imediatamente, o incremento patrimonial positivo em favor da empresa brasileira controlada ou coligada.

De toda sorte, o aspecto central está na consideração de que o acréscimo patrimonial positivo, decorrente da apuração dos lucros no exterior, é experimentado imediatamente pela sociedade controladora ou coligada, no Brasil, mesmo antes da distribuição dos lucros.

Tal constatação não destoa da noção de renda pressuposta no inciso III do art. 153 da Constituição Federal, nem contradiz a delimitação levada a cabo no art. 43 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“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;

RE 611586 / PR

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

No teor da redação do dispositivo, estariam compreendidos no fato gerador desse tributo: a renda, definida como “produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, e também os proventos, noção que inclui qualquer sorte de “acrécimo patrimonial” não compreendido no conceito legal de renda.

Não existe, na regra, a exigência de que o sujeito passivo tenha efetivamente a disponibilidade financeira das receitas, basta à incidência do imposto a ‘disponibilidade econômica’, ou ainda, a simples ocorrência de acréscimo patrimonial em relação ao sujeito passivo”.

Assiste razão ao Ministro Nelson Jobim, nos fundamentos que adotou para votar pela improcedência da ADI 2.588, ao afirmar:

“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.

RE 611586 / PR

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 ideia de DISPONIBILIDADE ECONÔMICA é consequência inarredável do REGIME DE COMPETÊNCIA das pessoas jurídicas e do MEP”.

Em outras palavras, pode-se afirmar que faltaria a disponibilidade financeira, mas não a econômica. Nesse sentido, há aquisição de renda efetiva, criação de riqueza nova, não mera expectativa de renda.

Na essência, é a ideia “acrécimo patrimonial” o elemento nuclear do fato gerador do imposto em questão, quer se considere a noção de renda, quer se considere a de proventos de qualquer natureza como base para a incidência do tributo previsto no art. 153, III, da Constituição Federal.

Não por outra razão, as indenizações, quando recebidas, embora possam configurar ingresso efetivo, financeiramente disponível, não podem ser abrangidas pela incidência do imposto de renda, na medida em que não representam qualquer acréscimo patrimonial, senão a recomposição de situação patrimonial anterior.

No caso das empresas controladas e coligadas, essa variação patrimonial positiva opera-se independentemente da efetiva distribuição dos lucros apurados pela controladas e coligadas no exterior. Trago, nesse sentido, trecho do voto-vista do Ministro Ayres Britto, proferido na ADI 2.588:

“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

RE 611586 / PR

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.

[...]

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 consequente 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”.

Na mesma linha, cito também a doutrina de Marco Aurélio Greco, na obra “Manual de Direito Tributário Internacional”, de onde se extraem as seguintes passagens:

RE 611586 / PR

“Conforme estabelece o artigo 43 do CTN, refletindo o artigo 153, III, da Constituição Federal, o imposto pode incidir sobre renda ou proventos de qualquer natureza. Segundo o inciso I do artigo 43, renda é “todo produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”. A seu turno, de acordo com o inciso II do mesmo artigo, proventos de qualquer natureza são quaisquer acréscimos patrimoniais que não sejam renda.

Partindo da interpretação desses dispositivos, [...] para que o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 seja constitucional, basta que se identifique um acréscimo patrimonial na empresa brasileira, de modo a caracterizar a existência de proventos de qualquer natureza, alcançados pelo artigo 43, II, do Código.

Ora, na medida em que o lucro gerado no exterior aumenta o patrimônio da empresa brasileira positivamente, posto que o valor da participação societária passa a ser economicamente maior, [...] tal aumento de patrimônio configuraria quando menos um provento auferido pela pessoa jurídica brasileira, a justificar a sua tributação por IRPJ e CSLL. [...]

Num comentário singelo, [...] uma avaliação do patrimônio da brasileira no dia seguinte à data do balanço da estrangeira que tiver apurado seus lucros, certamente (em função dessa participação societária) apontará um valor maior do que ela teria na véspera do seu reconhecimento no balanço da estrangeira. A rigor, a participação societária titularizada pela brasileira passa a valer mais por existirem lucros reconhecidos no balanço da controlada ou coligada, ainda que não distribuídos.

Tanto é real esse aumento de patrimônio que a eventual alienação dessa participação societária e sua posterior recompra, já sem os lucros, pode configurar operação *dividend washing*, censurada pela jurisprudência estrangeira.”(GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André et al. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 395-6).

RE 611586 / PR

Não nego que o presente caso guarda certa semelhança com o precedente firmado no RE 172.058, de relatoria do Ministro Marco Aurélio. Há, contudo, diferenças significativas que justificam a adoção de solução diversa para o caso em exame.

Naquela ocasião, discutia-se a tributação da pessoa física, mediante retenção na fonte, dos dividendos devidos aos acionistas, com base na simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base. Agora, cuida-se da tributação aplicável a pessoa jurídica brasileira, que se sujeita ao regime de competência e, por conseguinte, experimenta imediato acréscimo patrimonial em razão da apuração dos lucros em suas controladas e coligadas no exterior. Naquele caso, não havia disponibilidade da renda ou acréscimo patrimonial imediato; aqui há.

Por essas razões, o precedente não se aplica adequadamente à espécie.

Não desconheço que a medida imposta pelo art. 74 da MP 2.158-35 revela-se evidentemente gravosa para o contribuinte, nem desconsidero a existência, em outros países, de diferentes modelos de tributação para o caso das *Controlled Foreign Corporations*. Mas o fato é que, desde que o regime adotado pelo legislador não se afaste dos parâmetros constitucionais aplicáveis, mormente o da proporcionalidade, não cabe a este Tribunal reconstruir a política fiscal do Governo, tampouco propor novas alternativas que não se encontram no nível da lei.

Acrescento, ainda, que não me parece que a distinção entre controladas e coligadas, à maneira do que fez a Ministra Ellen Gracie, em voto proferido na ADI 2588, seja fundamental para a definição da constitucionalidade da art. 74 da Medida Provisória 2.158-35. Digo isso, essencialmente, por três razões.

Primeiro, porque a disponibilidade de renda, quando da realização do balanço, opera-se em igual medida, quer no que se refere às controladas, quer no que se refere às coligadas.

Segundo, porque não é a manutenção do poder de controle que implica a disponibilidade da renda, mas a efetiva e imediata ocorrência de acréscimo positivo no patrimônio da sociedade investidora.

RE 611586 / PR

Terceiro, porque essa interpretação favoreceria, certamente, a reestruturação dos grupos econômicos, a fim de escapar à aplicação do tributo, em óbvio prejuízo do escopo e da eficácia antielisiva da norma em exame.

Da mesma forma, também não penso que seja o caso de se distinguir entre as empresas situadas em paraísos fiscais e as situadas em Estados com tributação regular, para efeito do exame de constitucionalidade da regra do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

Ainda que se trate de distinção ordinariamente considerada nas regras aplicáveis às “*controlled foreign corporations*”, este não foi o modelo adotado pela legislação brasileira, nem parece ser elemento imprescindível para se afirmar a constitucionalidade da norma em questão.

Mais importa considerar o fato em si, do que o local em que foi realizado. Vale dizer: ou a apuração dos lucros por controlada e coligada no exterior implica imediato acréscimo patrimonial positivo na empresa brasileira, ou não se pode considerar que haja renda para efeitos tributários. Esse juízo, como se nota, não depende rigorosamente de se considerar o local no qual esteja situada a controlada ou coligada.

Além do mais, não se pode deixar de lado o fato de que a legislação brasileira em vigor resguarda a possibilidade de compensação dos valores pagos no exterior, a título de tributação da renda, com aqueles que seriam devidos em território brasileiro, por força do IRPJ e da CSLL.

Por isso, as implicações financeiras da aplicação do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35 serão diversas, conforme se trate de empresa controlada ou coligada situada em “paraíso fiscal” ou em país com carga tributária semelhante à brasileira, visto que, neste caso, haverá crédito de imposto a compensar e naquele não.

Por todas essas razões e, na mesma linha do que decidido pelo Plenário na ADI 2855, reconheço a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586

PROCED. : PARANÁ

RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S) : COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA (ATUAL DENOMINAÇÃO DA COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MOURÃOENSE LTDA - COAMO)

ADV.(A/S) : ALBERTO XAVIER E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AM. CURIAE. : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADV.(A/S) : PAULO AYRES BARRETO E OUTRO(A/S)

Decisão: O Tribunal, por maioria, resolveu questão de ordem suscitada pelo Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), no sentido do indeferimento do pedido de admissão da Vale S/A como *amicus curiae*, vencido o Ministro Marco Aurélio. Também por maioria, o Tribunal rejeitou a questão de ordem suscitada da tribuna, que propunha fosse o julgamento adiado para prosseguimento com a presença de todos os ministros, vencido o Ministro Marco Aurélio. Em seguida, após os votos dos Ministros Relator e Teori Zavascki, negando provimento ao recurso, o julgamento foi suspenso. Falaram, pela recorrente COAMO Agroindustrial Cooperativa (atual denominação da Cooperativa Agropecuária Mourãoense Ltda.), o Dr. Alberto Xavier; pela recorrida, União, a Dra. Sara Ribeiro Braga Ferreira, Procuradora da Fazenda Nacional, e, pelo *amicus curiae* Confederação Nacional da Indústria - CNI, o Dr. Paulo Ayres Barreto. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Plenário, 03.04.2013.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), negou provimento ao recurso extraordinário, vencido o Ministro Marco Aurélio. 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