

Sumário (adicionado)

Parecer [Reprodução dos itens constantes do tópico Parecer]

- 1.0 - Apuração de Lucros e Disponibilidade de Lucros
 - 2.0 - Regime da Lei Comercial de Escrituração de Participações Societárias
 - 3.0 - Fato Gerador do Imposto de Renda Segundo o Artigo 43 Do CTN
 - 4.0 - Dispositivos da Lei Tributária sobre Escrituração de Participações Societárias
 - 5.0 - O Artigo 25 da Lei Nº 9.249/95
 - 6.0 - Inconstitucionalidade de Dispositivos do Artigo 25 da Lei nº 9.249/95 e da IN-SRF Nº 38/96
 - 7.0 - A Alegada Natureza Interpretativa da IN-SRF Nº 38/96
 - 8.0 - O Artigo 1º da Lei nº 9.532/97 não prevê a Aplicação de Lucros no Capital De Sociedades Controladas Como Modalidade De "Disponibilização"
 - 9.0 - A Expressão "Sem Prejuízo" Utilizada no § 6º do Artigo 25 da Lei nº 9.249/95
 - 10.0 - Não Incidência do Imposto de Renda Sobre Lucros Formados no Exterior Ante A Lei nº 9.532/97
- Resposta às questões

PARECER JURÍDICO

Imposto de Renda sobre o lucro de pessoas jurídicas domiciliadas no País. Participação nos lucros apurados, nos exercícios de 1996 e 1997, por agências sediadas no exterior, e de 1996 a 2001, por sociedades controladas igualmente sediadas no exterior. Inconstitucionalidade do artigo 25, da Lei nº 9.249/95, na parte em que prescreve a tributação, como renda do sócio controlador, de lucro auferido, porém não distribuído, por filiais e sociedades controladas.

EXPOSIÇÃO E CONSULTA

1. O BANCO BETA S.A. ("Consulente") tem agências no exterior, bem como empresas de cujo capital detém cerca de 100% das ações com direito

a voto, igualmente no exterior. Em 31 de dezembro de 1996 e 1997, as agências apuraram lucros, que ficaram acumulados. Da mesma forma, as sociedades controladas também apuraram lucros, nos exercícios de 1996 a 2001, que nelas permanecem acumulados.

2. Na elaboração dos balanços patrimoniais encerrados em 31 de dezembro de 1996 e 1997, o Consulente, dando cumprimento ao disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404/76, e nos artigos 328 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda então em vigor (RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11.01.94), avaliou seu investimento nas agências e controladas pelo método do patrimônio líquido e computou, no lucro líquido dos exercícios de 1996 e 1997, os aumentos no valor de patrimônio líquido do investimento, originários do lucro auferido pelas agências e controladas naqueles anos mas, ao determinar o lucro real, que constituiu a base de cálculo do imposto de renda nos anos de 1997 e 1998, deduziu do lucro líquido do exercício, com fundamento nos artigos 196, I, e 332, do RIR/94, os aumentos no valor de patrimônio líquido correspondentes àqueles lucros.

3. Idêntico procedimento foi adotado com respeito às controladas no exterior, no que se refere aos exercícios de 1998 a 2001: ao elaborar os balanços patrimoniais em 31 de dezembro de 1998, 1999, 2000 e 2001, o Consulente, também em cumprimento ao artigo 248 da Lei nº 6.404/76, nos artigos 328 e seguintes do RIR/94 e artigos 384, 385 e 387 do novo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (“RIR/99”), igualmente avaliou seu investimento nas sociedades controladas no exterior pelo método do patrimônio líquido e computou, no lucro líquido dos exercícios de 1998, 1999, 2000 e 2001, os aumentos no valor de patrimônio líquido do investimento, originários do lucro líquido auferido pelas controladas naqueles anos mas, ao determinar o lucro real, que constituiu a base de cálculo do imposto de renda nos anos de 1998, 1999, 2000 e 2001, deduziu do lucro líquido do exercício, com fundamento nos artigos 196, I, e 332, do RIR/94 e 389, do RIR/99, os aumentos no valor de patrimônio líquido correspondentes àqueles lucros.

4. A Lei nº 9.249, de 26.12.95, estabeleceu, no artigo 25, e seu § 2º, que os lucros auferidos por controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, deveriam ser computados no lucro real da

controladora, na proporção de sua participação acionária, mas o Consulente entendeu que esse dispositivo era inconstitucional. Essa interpretação foi confirmada pela Instrução Normativa nº 38, de 27.06.96, da Secretaria da Receita Federal, ao estabelecer que o lucro da controlada no exterior somente integraria o lucro real da controladora quando disponibilizado, assim entendido o lucro pago ou creditado. Essa norma da Instrução Normativa foi reproduzida, com alterações, no artigo 1º e seus parágrafos, da Lei nº 9.532, de 10.12.97, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 1998.

5. Tendo o Consulente recebido dividendos das sociedades controladas, originários dos lucros apurados nos exercícios de 1996 a 2001, em cumprimento ao disposto nos artigos 331, § 1º, do RIR/94 e 388, § 1º, do RIR/99, registrou-os como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, sem influenciar as contas de resultado.

O artigo 2º da Instrução Normativa nº 38, que subordinou a incidência do imposto sobre o lucro de controladas no exterior à sua disponibilização, estabeleceu que, para efeito de determinar o lucro real, esses lucros deveriam ser adicionados ao lucro líquido do período-base em que tivessem sido disponibilizados, mas o Consulente, ao determinar a base de cálculo do seu imposto de renda no ano de 2000, não adicionou esses dividendos ao lucro líquido do exercício em razão da inconstitucionalidade tanto do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, quanto da referida Instrução Normativa, que pretendeu regular a base de cálculo do imposto de renda, matéria que a Constituição reserva à lei. No entender do Consulente, o disposto no artigo 1º da Lei nº 9.532 somente se aplica aos lucros apurados por controladas no exterior a partir de 1º de janeiro de 1998.

Pretende agora o Consulente aplicar os lucros gerados pelas agências no exterior, sem a prévia distribuição dos lucros acumulados e ainda não disponibilizados, para aplicá-los no capital de nova sociedade controlada a ser constituída igualmente no exterior.

Preocupa-se, contudo, o Consulente com o disposto no artigo 2º, § 9º, da Instrução Normativa nº 38, de 27 de junho de 1996, do Secretário da Receita Federal, segundo o qual "na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser

adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil" (grifos nossos). Teme, em consequência deste dispositivo, o entendimento das autoridades fiscais no sentido de que, em face dessa aplicação dos lucros em nova controlada no exterior, deveria o Consulente adicionar ao seu lucro líquido no Brasil os resultados apurados pela sua subsidiária no exterior que não foram distribuídos.

Tendo em vista a situação descrita, formula o Consulente as seguintes questões:

1ª) Os lucros de 1996 e 1997, apurados pelas agências no exterior, continuam sujeitos à tributação somente quando disponibilizados, uma vez que a modificação da legislação a eles não se referiu?

2ª) É correto afirmar que a alienação de investimento em sociedades controladas no exterior, por meio de integralização em aumento de capital de outra sociedade controlada no exterior, não deve ser considerada como disponibilização de lucros para fins de tributação, tendo em vista que referida hipótese não está prevista no rol da Lei nº 9.532/95?

PARECER

1.0 - APURAÇÃO DE LUCROS E DISPONIBILIDADE DE LUCROS

1.1 O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a constitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 22.12.88, decidiu, em acórdão unânime do seu Plenário, que o lucro apurado por sociedade em seu balanço não pode ser tributado como renda dos sócios enquanto estes não adquirirem sua disponibilidade.

O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 estabeleceu que "o sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao Imposto sobre a Renda na fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base". A inconstitucionalidade dessa norma foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 172.058-SC, sendo Relator o Ministro Marco Aurélio ("Revista Trimestral de Jurisprudência", vol. 161, p. 1.043 e segs.), em acórdão cuja ementa contém os trechos a seguir transcritos:

"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 à 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, base de cálculo e contribuintes" - alínea a do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988."

Imposto de renda - Retenção na fonte - Sócio cotista. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.

Imposto de renda - Retenção na fonte - Acionista. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.

..... "

O Ministro Marco Aurélio (Relator) assim fundamentou seu voto:

"Ora, a ordem jurídica revela-nos que a aquisição da disponibilidade, quer econômica ou jurídica dos lucros líquidos das pessoas jurídicas, não ocorre, quanto ao sócio-quotista e aos acionistas, na data da apuração, ou seja, do encerramento do período-base. É que a legislação vigente -- Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 -- afasta a automaticidade indispensável que possa cogitar da aquisição da disponibilidade. À assembléia geral ordinária das sociedades anônimas compete deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos (inciso II do artigo 132), sendo que, juntamente com as

demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia geral ordinária proposta sobre a destinação acertada ao lucro líquido do exercício (artigo 192) (...).

Pois bem, diante do contexto legal supra, impossível é dizer da aquisição da disponibilidade jurídica pelos acionistas com a simples apuração, e na data respectiva, do lucro líquido pelas pessoas jurídicas. O encerramento do período-base aponta-o, mas o faz relativamente a situação que não extravasa o campo de interesse da própria sociedade. Ocorre, é certo, uma expectativa, mas, enquanto simples expectativa, longe fica de resultar na aquisição da disponibilidade elegida pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional como fato gerador. Uma coisa é a incidência do imposto de renda sobre o citado lucro e, portanto, a obrigação tributária da própria pessoa jurídica. Algo diverso é a situação dos sócios, no que não passam, com a simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base, a ter a disponibilidade reveladora do fato gerador. (...) Os lucros apurados em balanço de pessoa jurídica integram o patrimônio desta e não dos sócios, já que estes, considerados isoladamente, deles não dispõem, quer sob o ângulo econômico, quer, até mesmo, sob o jurídico."

.....".

"A conclusão a que se chega é que, na verdade, o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, ao desprezar a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica como fato gerador do imposto sobre a renda, acabou por trazer à baila fato gerador diverso, ou seja, o consubstanciado na simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base. Ao fazê-lo, mostrou-se distanciado da regra que impõe, como veículo próprio à constituição quer de fato gerador, quer de base de cálculo dos tributos previstos na Carta Federal, a lei complementar.

.....".

"Dir-se-á que, na espécie, a contribuinte é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Essa circunstância não altera o julgamento deste recurso extraordinário. É que o vetusto e lacunoso Decreto nº 3.708/19, ao regular a constituição de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, remete às normas das sociedades anônimas: "serão observadas quanto às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social e na parte aplicável, as disposições da lei das sociedades anônimas."

..... ".

"Diante das premissas supra, concluo:

a) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 conflita com a Carta Política da República, mais precisamente com o artigo 146, III, a, no que diz respeito às sociedades anônimas e, por isso, tenho como inconstitucional a expressão "o acionista" nele contida;"

1.2 No mesmo acórdão o Tribunal julgou improcedente a alegação da União Federal de que a norma do artigo 35, da Lei nº 7.713/88, teria implicado, quando muito, incompatibilidade com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, e declarou que o dispositivo era inconstitucional porque criava modalidade de fato gerador do imposto de renda diferente do previsto no artigo 43, do Código Tributário Nacional, com violação da "regra inafastável da alínea "a", do inciso III, do artigo 146, da Carta Política da República", segundo a qual cabe à lei complementar definir os tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na própria Constituição, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Após essa decisão do Supremo Tribunal Federal, o Senado Federal, pela Resolução nº 82, de 18.11.96, suspendeu a execução do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, "no que diz respeito à expressão "o acionista" nele contida.

1.3 Os fundamentos do acórdão acima referido, que foi o "leading case" de inúmeras ações judiciais sobre a matéria, dispensam argumentação adicional para demonstrar que a apuração de lucro pela sociedade não cria disponibilidade econômica ou jurídica de renda para os sócios e que essa disponibilidade somente surge com o ato do órgão social competente para decidir sobre a distribuição dos lucros sob forma de dividendos. O Supremo Tribunal Federal declarou que, no caso de sociedade anônima, essa proposição tem fundamento na própria lei, que atribui à Assembleia Geral Ordinária (art. 132, II), ou aos órgãos da administração (art. 204), competência para deliberar sobre a distribuição do dividendo e prevê que as demonstrações financeiras elaboradas pela Diretoria registrarão a destinação dos lucros segundo proposta dos órgãos da administração (art. 176, § 3º).

1.4 Pelos fundamentos do acórdão acima transcrito, parece-nos inquestionável que o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, ao prescrever o cômputo, na determinação do lucro real das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, de lucros auferidos por controladas no exterior, independentemente da sua distribuição aos sócios, é inconstitucional, por ferir o conceito constitucional de renda previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional, pois determinava a tributação de um lucro sobre o qual a acionista controladora não tinha disponibilidade.

1.5 Até a entrada em vigor, em 1º de janeiro de 1998, da Lei nº 9.532/97, não havia, portanto, norma legal válida criando a incidência do imposto de renda sobre a participação do Consulente nas controladas no exterior. E para saber se o imposto incide sobre os dividendos que, embora por elas declarados já na vigência da Lei nº 9.532/97, tiveram origem em lucros apurados durante os anos de 1996 e 1997, é necessário examinar (a) qual era, em 31.12.95, o regime legal de tributação dos rendimentos de investimentos das pessoas jurídicas domiciliadas no País em controladas sediadas no exterior, (b) quais os efeitos sobre essa legislação do artigo 25, da Lei nº 9.249, em vigor a partir de 1º de janeiro de 1996, e (c) se a norma da Lei nº 9.532/97, que criou a tributação sobre lucros disponibilizados por controlada no exterior, se aplica a dividendos originários de lucros apurados em exercícios anteriores ao início da sua vigência.

2.0 - REGIME DA LEI COMERCIAL DE ESCRITURAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

2.1 A base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro de pessoas jurídicas devido por pessoas domiciliadas no País é o lucro real (Lei nº 8.541/92, art. 5º, VI; RIR/94, art. 290, VI), que a legislação do imposto define como "o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela Lei" (DL nº 1.598/77, art. 6º; RIR/94, art. 193; RIR/99, art. 247).

As leis comercial e tributária prescrevem às sociedades a elaboração, no fim de cada exercício social, com base na escrituração mercantil, de demonstrações financeiras, inclusive a "do resultado do exercício", cujo saldo final a Lei das S.A. designa "lucro líquido do exercício"; e as normas da lei comercial que regulam esse lucro integram a legislação do imposto de

renda, por remissão, pois a base de cálculo do imposto é determinada a partir do lucro comercial e a lei tributária prescreve a determinação do lucro líquido do exercício "com observância das disposições da lei comercial" (DL nº 1.598/77, art. 6º, § 1º; Lei nº 7.450/85, art. 18 e Lei nº 7.799/89, art. 4º, IV; RIR/94, arts. 193, § 1º e 194; RIR/99, artigos 247, §1º e 248).

2.2 Os rendimentos derivados de investimento de uma sociedade em outra integram -- como qualquer outro ganho -- o lucro líquido do exercício da investidora, mas o momento em que são reconhecidos na sua escrituração depende do critério ou método de sua escrituração, do custo de aquisição ou do patrimônio líquido.

Na escrituração pelo método do custo de aquisição, a investidora avalia o investimento no seu ativo pelo custo por ela suportado para adquiri-lo, e somente reconhece nas contas de resultado a participação dos lucros apurados pela investida quando distribuídos como dividendos.

2.3 A contabilidade define, todavia, outro método de escrituração -- designado do patrimônio líquido, ou de equivalência patrimonial -- aplicável quando a sociedade investidora controla a investida, ou tem o poder de influir sobre sua administração. Esse método requer o desdobramento do custo de aquisição da participação societária em duas parcelas: (a) o valor de patrimônio líquido contábil da participação, determinado mediante aplicação da porcentagem de participação sobre o valor de patrimônio líquido contábil da investida; e (b) a diferença entre esse valor e o custo de sua aquisição pelo investidor, que é o ágio ou deságio na aquisição.

2.4 Em cada balanço, após esse desdobramento, a investidora procede a nova avaliação da sua participação no patrimônio líquido contábil da investida, demonstrado pelo balanço desta, e -- em função dessa nova avaliação -- ajusta o valor de patrimônio líquido do investimento constante da sua escrituração. Esse ajuste é procedido na subconta do custo de aquisição do investimento, e sua contrapartida é registrada nas contas de resultado, fazendo refletir no lucro líquido do exercício a quota-parte da investidora nos lucros ou prejuízos auferidos pela sociedade investida durante o período de determinação. O reconhecimento da participação nos lucros da investida independe, portanto, da distribuição de dividendos; e

quando essa distribuição ocorre, os dividendos recebidos são registrados como realização do valor de patrimônio líquido, já computado anteriormente no lucro líquido do exercício. Por conseguinte, pelo método do patrimônio líquido, **a investidora reconhece sua participação no lucro da investida no balanço do exercício em que esta auferir os lucros, e não quando da distribuição desses lucros como dividendos.**

O Consulente, como controlador das sociedades subsidiárias, domiciliadas no exterior, estava obrigado pela lei comercial (Lei nº 6.404/76, art. 248) e pela legislação do imposto de renda (DL nº 1.598/77, art. 67, XI; RIR/94, art. 328; RIR/99, art. 384), a avaliar o investimento naquela sociedade pelo método do patrimônio líquido.

3.0. - FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA SEGUNDO O ARTIGO 43 DO CTN

3.1 Esse método é prescrito pela legislação comercial porque mais adequado ao fim das demonstrações financeiras -- que é informar a situação financeira e os resultados da companhia a credores e sócios e aos investidores do mercado de capital -- mas o critério de reconhecer os lucros auferidos pela investida antes da distribuição como dividendo é incompatível com a norma do artigo 43 do Código Tributário Nacional, que define como fato gerador do imposto sobre a renda a aquisição da disponibilidade da renda ou rendimento.

3.2 Adquirir a disponibilidade da renda é obter, alcançar ou passar a ter o poder de dispor da moeda, ou do valor em moeda do objeto de direitos patrimoniais. Poder de dispor é poder de usar livremente, dar aplicação ou despendar. Dispor da renda é ter o poder de usar a moeda ou o valor em moeda de direitos patrimoniais.

O direito de dispor é um dos elementos da propriedade e assegura ao proprietário o poder jurídico de dar à coisa, objeto do domínio, o destino que lhe aprouver -- usando-a, consumindo-a ou transferindo-a a terceiros. O dinheiro assegura o poder de dispor da moeda. Outros direitos reais asseguram o poder de dispor de bens econômicos. Os direitos de crédito não asseguram o poder de dispor da renda, mas de exigir do devedor a prática de ato que cria a disponibilidade da renda.

3.3 O CTN prescreve que a lei ordinária somente pode definir como fato gerador do imposto de renda a aquisição da sua disponibilidade econômica ou jurídica.

Disponibilidade econômica é poder de dispor efetivo e atual, de quem tem a posse direta da renda. Em regra, a renda consiste em moeda: quem auferir renda adquire dinheiro, que é domínio de moeda, e o fato que caracteriza a aquisição da disponibilidade econômica da renda é a aquisição da posse da moeda. Há, todavia, direitos que circulam no mercado e desempenham a função de moeda, e são ditos quase-moeda: têm alto grau de liquidez, no sentido de que podem, mediante trocas do mercado, ser convertidos com facilidade em dinheiro, sem diferença relevante em relação a seu valor nominal. Quem adquire a posse de títulos dessa natureza, que equivale (em termos de liquidez) à moeda, adquire a disponibilidade econômica da renda.

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

A expressão surgiu na legislação do imposto com o Decreto-lei nº 4.178/42, que reproduziu princípio formulado pela jurisprudência administrativa na década de 1930. Os RIRs de 1924 e 1926 referiram-se à aquisição da disponibilidade como "percepção" do rendimento, noção que se ajustava ao conceito fiscal de rendimento que então prevalecia, inspirado na noção de fruto, do direito civil. Na aplicação desses RIRs as autoridades tributárias e o Conselho de Contribuintes, a princípio, interpretaram a expressão legal "percepção" como recebimento de moeda, afirmando que somente eram considerados na base da tributação, em cada exercício, os rendimentos efetivamente recebidos no ano-base. Em meados da década de 1930 a jurisprudência passou a considerar os rendimentos creditados por pessoas jurídicas em conta-corrente do beneficiário como percebidos desde o crédito (independentemente de efetivo recebimento em moeda pelo beneficiário) quando se encontravam à disposição deste, em condições de serem recebidos. Essa orientação, a princípio adotada para os juros creditados em contas-correntes bancárias, foi aplicada depois aos juros creditados por quaisquer pessoas jurídicas e aos lucros creditados a sócios.

3.5 Essa jurisprudência administrativa sempre enfatizou, todavia, que o crédito em conta-corrente somente caracterizava a percepção quando o rendimento se encontrava à disposição do creditado, no sentido de que este tinha o poder de obter a disponibilidade econômica do rendimento, e que a presunção de que o rendimento creditado estava disponível admitia prova em contrário. Assim, jamais foram considerados percebidos os juros que, embora creditados, não podiam ser efetivamente recebidos pelo credor, como nos casos em que a pessoa jurídica que creditava estava em condições financeiras precárias, ou insolvente; de juros creditados no estrangeiro durante o período de guerra; e de crédito sob condição de saque a prazo. A não percepção era também reconhecida se o efetivo recebimento não ocorrera por motivo de força maior, independentemente da vontade do beneficiário, como nos casos de depósitos bancários retidos, bloqueados e a prazo (cujos juros só eram considerados percebidos no vencimento do depósito). Pelos mesmos fundamentos, a jurisprudência jamais considerou percebido o rendimento em litígio judicial, depositado em garantia de demanda, ou consignado judicialmente em pagamento, enquanto não terminava a ação.

3.6 O Decreto-lei nº 4.178/42 adotou essa jurisprudência, no parágrafo único do artigo 22, ao dispor que "na determinação da base serão computados todos os rendimentos que, no ano considerado, estiverem juridicamente à disposição do beneficiário, inclusive os originados em época anterior".

3.7 A expressão "disponibilidade jurídica" surgiu na nossa legislação do imposto, portanto, para designar a modalidade de "percepção" do rendimento que não se caracteriza pela posse efetiva e atual do rendimento, em moeda ou equivalente, mas pelo ato da fonte pagadora do rendimento que o coloca à disposição do beneficiário. A designação dessa modalidade de disponibilidade como "jurídica" -- embora possa ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força de lei -- não é feliz, porque contribui para difundir a ideia errada de que se trata de "disponibilidade de direito" e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do "direito de receber" a renda sem aquisição do "poder de dispor" da renda.

3.8 A referência à "disponibilidade jurídica" contida no artigo 43, do CTN, deve ser interpretada, portanto, no sentido de disponibilidade econômica virtual, que existe quando já se verificaram todas as condições necessárias para que o titular da renda venha a adquirir o poder de dispor da moeda ou equivalente, ou seja, de adquirir a disponibilidade econômica.

3.9 O fato gerador do imposto sobre as pessoas jurídicas é continuado -- e não instantâneo: é situação de fato que ocorre durante período de tempo definido na lei. A aquisição da disponibilidade do lucro não é efeito de determinado fato, mas do conjunto de todas as mutações patrimoniais que ocorrem durante o período-base de incidência; e o requisito da aquisição da disponibilidade, como fato gerador do imposto, deve ser satisfeito em cada rendimento ou parcela de ganho auferido pela pessoa jurídica durante o período-base de incidência: somente podem integrar a base de cálculo do imposto os ingressos de renda cuja disponibilidade tenha sido adquirida pela pessoa jurídica contribuinte.

3.10 O lucro real somente pode ser conhecido e determinado com base na escrituração mercantil, que registra, segundo as normas da lei comercial e com utilização da técnica contábil, todas as mutações patrimoniais da pessoa jurídica. Essas normas legais e técnicas são construídas em função do fim das demonstrações financeiras prescritas pela lei comercial, e não observam necessariamente o princípio do artigo 43 do CTN de que somente a aquisição de disponibilidade pode constituir fato gerador do imposto. Por isso, ao regular a determinação do lucro real a partir do lucro líquido do exercício informado pelas demonstrações financeiras elaboradas com base na escrituração mercantil, a legislação do imposto de renda prescreve o ajuste do lucro líquido do exercício mediante acréscimos ou exclusões; e entre os valores que podem ser excluídos prevê "os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a lei tributária, não sejam computados no lucro real" (DL nº 1.598/77, art. 6º, § 3º, alínea "b"; RIR/94, art. 196, II; RIR/99, art. 250, II).

4.0. - DISPOSITIVOS DA LEI TRIBUTÁRIA SOBRE ESCRITURAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

4.1 Como a lei comercial prescreve a inclusão no lucro líquido do exercício da participação nos lucros da controlada antes da aquisição da sua disponibilidade, a lei tributária, em obediência ao disposto no artigo 43 do CTN, autorizou a dedução dessa participação nos seguintes dispositivos (DL nº 1.598/77, art. 23, com a redação dada pelo item IV, do artigo 1º do DL nº 1.648/78):

"Contrapartida do ajuste no valor do investimento

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo Único. 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, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País."

A norma do caput do artigo aplicava-se, por sua generalidade, aos investimentos tanto em sociedades brasileiras quanto estrangeiras; o parágrafo único, que acrescenta a não tributação dos ganhos ou perdas de capital, repete, para evitar dúvidas de interpretação, a norma do caput em relação aos investimentos em sociedades estrangeiras.

4.2 Tais dispositivos legais eram reproduzidos nos artigos 332, e seu parágrafo único, do RIR/94, que ajustam a legislação comercial ao artigo 43 do CTN. O RIR atualmente em vigor consignou-os no seu artigo 389 e § 1º, tendo, contudo, acrescentado um § 2º, segundo o qual "os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto nesta Subseção, sem prejuízo do disposto no art. 394." Esse § 2º tem como matriz legal o § 6º do artigo 25 da Lei nº 9.349/95, retrotranscrito (item 1.1), e o art. 394, a que ele fez referência, constitui a "consolidação" das disposições dos artigos 25 e seus §§ da Lei nº 9.430/96 e 1º e seus §§, da Lei nº 9.532/97.

O § 2º do art. 394 do RIR/99 deixa claro que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real, quando disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Não há, entretanto, no caput e nos treze parágrafos que compõem o referido art. 394 qualquer disposição que determine que os lucros existentes na controlada do exterior sejam adicionados ao lucro da controladora no Brasil, em razão de ter esta utilizado tais lucros na integralização do capital de outra sociedade controlada no exterior.

4.3 O Decreto-lei nº 1.598/77 continha ainda outro dispositivo que interessa à fundamentação da resposta às questões da consulta:

"Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado (art. 22, par. único, reproduzido no art. 331, § 1º do RIR/94; RIR/99, art. 388, § 2º)."

4.4. Esse dispositivo legal exclui da base de cálculo do imposto, além do lucro reconhecido na escrituração comercial sem aquisição de disponibilidade, o dividendo que tem origem nesse lucro. A legislação ordinária poderia (sem infração às normas do CTN) tributar os dividendos em poder do sócio, mas o parágrafo único do artigo 22 excluía da tributação todos os dividendos, sem fazer distinção entre investidas brasileiras ou estrangeiras, porque:

I - a legislação do imposto tradicionalmente não tributa em cascata o lucro que uma pessoa jurídica auferir de participação em outra: o imposto incide apenas uma vez, na sociedade que cria o lucro, e a que o recebe como dividendo não o computa no lucro real. Essa regra, que já constava da última consolidação legislativa do imposto de renda (DL nº 5.848, de 23.09.43), foi reproduzida no artigo 70 da Lei nº 3.470, de 28.11.58, no parágrafo único do artigo 324 do RIR/94 e no parágrafo único do artigo 379 do RIR/99, e o teor desses dispositivos era o seguinte:

a) do Decreto-lei nº 5.844/43, artigo 43:

"§ 2º - Não serão adicionados ao lucro real;

.....

c) os lucros e dividendos que já houverem sofrido a taxaço proporcional em poder das sociedades que os distribuíram, desde que se prove o pagamento;”

b) da Lei nº 3.470/58, artigo 70:

"Art. 70 - Para os efeitos previstos na letra c, § 2º, do art. 43 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 40.702, de 31 de dezembro de 1956, as pessoas jurídicas que distribuirm rendimentos já tributados como lucros de outras pessoas jurídicas, deverão fazê-lo separadamente dos que apurar nas suas próprias atividades, ficando aqueles rendimentos imunes à incidência do novo imposto, em poder de outras pessoas jurídicas, que os receberem em virtude de novas distribuições."

c) do RIR/94, artigo 324:

"§ 1º - Os rendimentos de que trata este artigo serão excluídos do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, quando estiverem sujeitos à tributação nas firmas ou sociedades que os distribuirm."

II - a legislação do imposto tradicionalmente somente submetia ao imposto das pessoas jurídicas domiciliadas no País o lucro auferido em atividades exercidas no País e, no caso de atividade exercida parte no País e parte no estrangeiro, a parte correspondente à atividade no País; ou seja, o imposto brasileiro não incidia sobre lucro produzido no exterior, quer por sociedade brasileira (diretamente ou através de filial), quer por sociedade estrangeira objeto de investimento de sociedade brasileira.

d) do RIR/99, artigo 379:

“§ 1º - Os rendimentos de que trata este artigo serão excluídos do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, quando estiverem sujeitos à tributação nas firmas ou sociedades que os distribuirm." (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 43, §2º, c, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 70).”.

4.5 Por conseguinte, segundo a legislação do imposto em vigor em 31.12.95, a participação do Consulente nos lucros auferidos no exterior por suas controladas não estava sujeita ao imposto de renda brasileiro:

a) quando reconhecida na escrituração comercial através de avaliação pelo método do patrimônio líquido, porque o artigo 23 do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo artigo 1º, IV, do Decreto-lei nº 1.648/78, prescrevia que a contrapartida no ajuste do valor do patrimônio líquido do investimento seria deduzida do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real; e

b) quando distribuída pela controlada sob a forma de dividendos, porque o parágrafo único do artigo 22 do Decreto-lei nº 1.598/77 dispunha que esses dividendos não influenciariam as contas de resultado.

5.0. - O ARTIGO 25 DA LEI Nº 9.249/95

5.1 O artigo 25 da Lei nº 9.249/95 pretendeu criar incidência do imposto sobre participação nos lucros de controlada no exterior objeto de investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido mediante as seguintes normas:

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

b) o caput do artigo 25 dispunha que "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", norma que era completada pela do § 2º:

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

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

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

....."

5.2 O artigo 25 da Lei nº 9.249/95 manteve expressamente a legislação em vigor quanto ao método de equivalência patrimonial, mas seu caput, conjugado com o item II do § 2º, continha norma incompatível com a norma então em vigor (do art. 23, do DL nº 1.598/77, com a redação dada pelo item IV, art. 1º, do DL nº 1.648/78), que se aplicava a todas as sociedades investidas no País e no exterior: essa norma dispunha que o aumento do valor de patrimônio líquido, resultante de ajuste no valor de patrimônio líquido do investimento, não seria computado na determinação do lucro real, e os novos preceitos do artigo 25, da Lei nº 9.249/95, prescreviam exatamente o contrário, ou seja, que esses lucros seriam adicionados ao lucro líquido da controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real.

5.3 As normas do artigo 25 e § 2º da Lei nº 9.249/95, se fossem válidas, teriam (por força do § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil) derogado implicitamente o artigo 23 do Decreto-lei nº 1.598/77; mas, como eram inconstitucionais, por violarem o disposto na alínea "a", do inciso III, do artigo 146 da Constituição, não tiveram esse efeito, e o artigo 23, do Decreto-lei nº 1.598/77, continuou a vigor nos anos de 1996 e 1997.

5.4 O Consulente, ao determinar a base de cálculo do imposto com base nos lucros auferidos em 1996 e 1997 tinha, portanto, o direito -- assegurado pelo artigo 23 do Decreto-lei nº 1.598/77 -- de excluir do lucro líquido do exercício a contrapartida do ajuste do valor do investimento.

5.5 Além disso, ao elaborar seus balanços patrimoniais em 31 de dezembro de 1996, 1997, 1998 e 1999, o Consulente, em cumprimento ao disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404/76 e nos artigos 328 e seguintes do RIR/1994, bem como nos artigos 384 e seguintes do RIR/99, avaliou o investimento nas suas controladas no exterior pelo método do patrimônio líquido, e computou no lucro líquido dos exercícios de 1996 a 1999 os aumentos no valor de patrimônio líquido do investimento originários do lucro auferido pela investida naqueles anos; mas, ao determinar o lucro real, que constituiu a base de cálculo do imposto de renda nos anos de 1997 a 1999, deduziu do lucro líquido do exercício, com fundamento nos artigos 196, I, e 332 do RIR/94, bem como 250, I, e 389 do RIR/99, os aumentos

no valor de patrimônio líquido correspondentes àqueles lucros. Idênticos procedimentos deverão adotar, quando da alienação de investimento em sociedades controladas no exterior, mediante a integralização de aumento de capital de outra subsidiária no exterior, nos termos do artigo 428 do RIR em vigor.

6.0. - INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS DO ARTIGO 25 DA Lei nº 9.249/95 E DA IN-SRF Nº 38/96

6.1 A inconstitucionalidade da norma legal que prevê a incidência do imposto de renda sobre participação de sócio ou acionista no lucro apurado pela sociedade em função da existência do lucro no patrimônio social, antes de sua distribuição sob a forma de dividendos, não requer demonstração porque já foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal que, ao apreciar a constitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 22.12.88, decidiu, em acórdão unânime do seu Plenário, que o lucro apurado por sociedade em seu balanço não pode ser tributado como renda dos sócios, enquanto estes não adquirirem sua disponibilidade, como explicado nos itens 1.1 usque 1.3 supra. Da ementa do acórdão lá citado (RE 172.058/SC, STF, Tribunal Pleno, DJ 13.10.95) consta que: "O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76." (grifos aditados).

6.2 O artigo 25 da Lei nº 9.249/95 contém norma exatamente do tipo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal: sujeita ao imposto de renda da pessoa jurídica, como parte do lucro real, participação nos resultados de controlada antes de transferência desse resultado para o patrimônio do sócio ou acionista.

6.3 Pouco depois da promulgação da Lei nº 9.249/95 as autoridades fazendárias tomaram consciência de que a hipótese de incidência descrita no § 2º do seu artigo 25, era inconstitucional, e, buscando evitar seu questionamento pelos contribuintes, a Secretaria da Receita Federal baixou a Instrução Normativa nº 38, de 27.06.96, estabelecendo que a tributação

dos lucros auferidos no exterior somente ocorreria quando fossem "disponibilizados" pela controlada, e (no § 1º do artigo 2º) que a disponibilização ocorreria no momento em que os lucros fossem pagos ou creditados pela controlada à controladora. Os §§ 4º, 5º, 6º, 8º e 9º, do artigo 2º, previam ainda outras hipóteses em que os lucros auferidos pela controlada seriam considerados disponibilizados para a controladora.

6.4 O ato da Secretaria da Receita Federal pretendeu, obviamente, corrigir a inconstitucionalidade da Lei nº 9.249/95, mas não alcançou seu objetivo, porque era, por sua vez, inconstitucional: o Código Tributário Nacional, repetindo a garantia constitucional da reserva de lei na instituição de tributos, inclui a definição do fato gerador e da base de cálculo da obrigação principal entre os aspectos da tributação que somente podem ser estabelecidos por lei (art. 97, n.ºs III e IV); era, portanto, inconstitucional, o ato normativo expedido pela Secretaria da Receita Federal que pretendeu criar fato gerador não previsto na Lei nº 9.249/95 e, conseqüentemente, modificar a definição legal da base de cálculo do imposto.

6.5 Confirmando o reconhecimento da inconstitucionalidade do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, o Poder Executivo promulgou a Medida Provisória nº 1.602, de 14.11.97, que se converteu na Lei nº 9.532/97, cujo artigo 1º reproduziu (com alterações) o artigo 2º da Instrução Normativa nº 38/96.

Com isso pretendeu-se convalidar o ato normativo inconstitucional e afastar -- retroativa e definitivamente -- a inconstitucionalidade do artigo 25 da Lei nº 9.249/95. O artigo 1º da Lei nº 9.532/97 tem a seguinte redação:

"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 em 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

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

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

§ 2º. Para efeito no disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior." (alíneas "c" e "d" do § 1º acrescidos pela Lei nº 9.959, de 27.01.2000)

6.6 Tanto é verdade que o Governo tinha consciência da inconstitucionalidade das normas do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, e da Instrução Normativa nº 38/96, que, na Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória nº 1.602/97 o Ministro da Fazenda declarou:

"O artigo 1º do projeto refere-se às hipóteses em que os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas de empresas brasileiras no exterior são considerados disponíveis para investidora no Brasil.

Essa definição é importante do ponto de vista tributário, tendo em vista que o fato gerador do imposto de renda, na hipótese desses rendimentos, ocorre com a disponibilização dos lucros auferidos no exterior."

E, no Congresso Nacional, o Relator do projeto de Lei de Conversão, deputado Roberto Brant, afirmou:

"O artigo 1º resolve um problema de ordem jurídica, constatado na execução da recente e complexa legislação sobre a matéria, aprovada pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Verificou-se que o fato gerador do imposto de renda, na hipótese desses rendimentos, ocorre com a disponibilização dos lucros auferidos no exterior."

6.7 As inovações da IN nº 38/96, se fossem válidas, teriam derogado (em relação aos investimentos em sociedades estrangeiras) a norma do parágrafo único do artigo 22 do Decreto-lei nº 1.598/77, segundo a qual "os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada ... não influenciarão as contas de resultado". Não teve, todavia, esse efeito, porque duplamente inválido: (i) como ato normativo expedido pela autoridade administrativa, não podia derogar dispositivo legal; e (ii) ao pretender definir fato gerador do imposto, violou a norma constitucional de que essa matéria é privativa de lei.

6.8 O parágrafo único do artigo 22 do Decreto-lei nº 1.598/77 continuou, portanto, a vigor durante os exercícios de 1996 e 1997, e os dividendos distribuídos nesses anos por controladas sediadas no exterior continuaram, com fundamento nesse dispositivo legal, a não ser computados no lucro real das suas controladoras.

7.0. - A ALEGADA NATUREZA INTERPRETATIVA DA IN-SRF Nº 38/96

7.1 É de nosso conhecimento que Auditores Fiscais do Tesouro Nacional vêm sustentando que a Instrução Normativa nº 38/96 não instituiu nova hipótese de incidência do imposto, mas somente interpretou o art. 25 da Lei nº 9.249/95. Segundo os seus argumentos, apesar de não estar expresso no artigo 25 da Lei nº 9.249/95, a alienação da participação societária no exterior caracterizaria a ocorrência do fato gerador do IR, por implicar a

realização, seja ela econômica, jurídica ou financeira, dos lucros ainda não tributados.

7.2 Teria assim -- a posição é dos Agentes Fiscais -- o artigo 2º, § 9º, da IN nº 38/96 procedido a uma interpretação sistemática do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, integrando-o com a norma do Código Tributário Nacional (art. 43), ou, em outras palavras:

a) o artigo 25 da Lei nº 9.249/95 definiu a participação no lucro de controlada no exterior como rendimento que integra o lucro real da controladora, mas teria sido omissa quanto à definição do fato que dá origem à obrigação tributária nascida da incidência sobre esse lucro;

b) o CTN define, em termos genéricos, o fato gerador do imposto de renda;

c) a IN-SRF nº 38/96 limitou-se a interpretar a legislação em vigor, preenchendo a lacuna do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, mediante sua integração com o artigo 43 do CTN.

7.3 É improcedente essa argumentação porquanto a Constituição Federal dispõe que (a) lei complementar (que é o CTN) estabelecerá normas gerais de direito tributário que definam os contribuintes, a base de cálculo do fato gerador dos tributos nela previstos (art. 146, III, a e b) que somente a lei (ordinária) pode instituir ou aumentar tributos (art. 150, I).

7.4 O CTN enuncia, em termos genéricos, quais os tipos de fatos que a lei ordinária pode definir como fato gerador do imposto de renda, mas não é autoaplicável independentemente da lei ordinária que estabeleça, para cada modalidade de incidência do imposto de renda, o fato gerador da obrigação tributária principal. O CTN não cria nem pode criar incidências do imposto. Contém normas gerais que estabelecem os limites dentre os quais a lei ordinária pode instituir imposto. Por conseguinte, é falsa a proposição de que a autoridade lançadora possa aplicar lei ordinária omissa sobre a definição do fato gerador de uma incidência do imposto de renda, lançando o imposto com fundamento no artigo 43 do CTN.

7.5 Essa natureza e função das normas do CTN são questões pacíficas na doutrina brasileira, e para demonstrá-lo bastam as seguintes opiniões:

"O fato gerador do imposto deve ser definido em lei ordinária, em atenção ao princípio da estrita legalidade tributária (Constituição, art. 150, I). A Constituição não define o imposto nem a cria, muito menos a Lei Complementar. Somente lei do poder tributante competente é que poderá definir fatos geradores, possibilitando a exigência do imposto." (Bernardo Ribeiro de Moraes, "Imposto de Renda, Conceitos, Princípios, Comentários"; Ives Gandra da Silva Martins, Coordenador, São Paulo, Ed. Atlas S.A., 1996, p. 57)

"Em resumo, o art. 43 do CTN 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 exato do termo, compete à lei federal ordinária, que não pode extravasar dessa delimitação." (Henry Tilbery, "Comentários ao Código Tributário Nacional"; Ives Gandra da Silva Martins, Coordenador, Ed. Saraiva, São Paulo, 1998, Vol. I, p. 286)

7.6 O argumento é, portanto, falacioso, porque a Lei nº 9.245 não foi omissa na definição do fato gerador, mas regulou a incidência adotando um fato gerador incompatível com o artigo 43 do CTN: segundo essa lei, o fato gerador do imposto da controladora, no Brasil, era a apuração de lucro em balanço da controlada no exterior. Repetiu, portanto, a inconstitucionalidade -- declarada pelo Supremo Tribunal Federal -- do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, que pretendia tributar, como lucro do acionista, independentemente de distribuição, o lucro apurado em balanço da companhia.

7.7 Por conseguinte, a Lei nº 9.249, sem ter sido omissa quanto ao fato gerador do imposto que pretendeu instituir, definiu um fato gerador inconstitucional; e o que a IN nº 38/96 pretendeu foi, portanto, corrigir a inconstitucionalidade da Lei nº 9.249, definindo fato gerador compatível com o artigo 43 do CTN. Não tinha, todavia, competência para fazê-lo posto que, segundo a Constituição e o CTN, somente a lei pode definir o fato gerador de tributo.

8.0. - O ARTIGO 1º DA LEI Nº 9.532/97 NÃO PREVÊ A APLICAÇÃO DE LUCROS NO CAPITAL DE SOCIEDADES CONTROLADAS COMO MODALIDADE DE "DISPONIBILIZAÇÃO"

8.1 Ainda que a IN nº 38/96 fosse válida, o § 9º do seu artigo 2º (que define como modalidade de "disponibilização" a alienação da participação societária) teria sido revogada pelo artigo 1º da Lei nº 9.532/97, que, ao definir os fatos que caracterizam a chamada "disponibilização", reproduziu apenas alguns dos parágrafos do artigo 2º da IN-SRF nº 38/96, omitindo outros, inclusive a de alienação da participação.

8.2 É inquestionável que, nos termos do § 1º do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, se a IN-SRF nº 38/96 fosse válida, teria sido revogada pelo artigo 1º da Lei nº 9.532/97, pois:

a) a IN-SRF nº 38/96 enumerava taxativamente os fatos que caracterizavam a "disponibilização" do lucro da controlada no exterior;

b) o artigo 1º da Lei nº 9.532/97 adotou nova enumeração taxativa das hipóteses de "disponibilização", deixando de reproduzir várias das hipóteses da IN nº 38/96;

c) a norma da lei é, portanto, incompatível com a da IN, e essa incompatibilidade causaria sua revogação.

8.3 A tese oposta importaria negar a aplicação de princípio fundamental do direito tributário brasileiro -- o da tipicidade cerrada -- segundo o qual incumbe à Lei, e tão somente a ela, além de outros aspectos, a definição das hipóteses de incidência dos tributos, vale dizer, dos seus fatos geradores, consoante estatuem os artigos 97 e 114, do Código Tributário Nacional.

8.4 As normas legais são genéricas, no sentido de que se aplicam a gêneros de pessoas, fatos ou situações, e por isso tipificam as hipóteses de incidência mediante conceitos, cuja compreensão é dada pelo significado corrente ou técnico da palavra empregada; mas, frequentemente, a própria lei define a compreensão do conceito empregado, ou porque a palavra não tenha um sentido unívoco, ou porque a emprega com significado diferente do corrente ou técnico, ou porque cria um neologismo.

8.5 Esta última hipótese ocorreu na IN nº 38/96 e no artigo 1º da Lei nº 9.532/97: o artigo 43 do CTN define como fato gerador do imposto a "aquisição da disponibilidade" da renda; e aqueles dois atos normativos criaram o verbo "disponibilizar", no sentido de "tornar disponível", que não existia nem na linguagem corrente nem nos dicionários. Daí a necessidade que sentiu o redator, tanto da IN nº 38/96, quanto do projeto da Lei nº 9.532/97, de definir o que se deve entender como "disponibilizado". E ambos os atos normativos o fizeram enumerando taxativamente os atos ou fatos que caracterizam a "disponibilização". O § 1º do art. 1º da Lei nº 9.532/97 dispõe que, no caso de controladas, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil "na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior"; por sua vez, o § 2º do mesmo artigo enumera, de modo taxativo, os fatos que caracterizam o pagamento e o crédito que constituem "disponibilização".

8.6 Segundo o direito tributário brasileiro, somente os atos ou fatos enumerados no artigo 1º da Lei nº 9.532/97 constituem fato gerador do imposto. Cada um desses atos ou fatos é definido pela lei com conceitos, e a tarefa do aplicador é enquadrar hipóteses do mundo real nesses conceitos. O aludido dispositivo legal não enumera a alienação de investimento em sociedades controladas no exterior entre as modalidades de "disponibilização". Consequentemente, a tentativa de enquadramento da alienação desses investimentos no conceito de "disponibilização", e não em um dos atos ou fatos compreendidos no conceito legal de "disponibilização", nada mais representa do que a aplicação analógica do artigo 1º da Lei nº 9.532/97, o que é vedado pelo § 1º do artigo 108 do CTN, ao dispor que "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei".

Diante dessas circunstâncias, a interpretação esposada pelos Auditores Fiscais é totalmente fora de fundamentos, uma vez que:

a) o artigo 1º da Lei nº 9.532/97 não prevê a aplicação de lucros no capital de sociedade controlada como modalidade de "disponibilização";

b) a IN-SRF nº 38/96, se fosse válida, teria sido revogada pelo artigo 1º da Lei nº 9.532/97.

**9.0. - A EXPRESSÃO "SEM PREJUÍZO" UTILIZADA NO § 6º DO
ARTIGO 25 DA LEI Nº 9.249/95**

9.1 O dispositivo acima mencionado dispôs que "os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º."

9.2 Consoante procuramos evidenciar (capítulo 6.0 retros), o artigo 25 da Lei nº 9.249/95 pretendeu tributar os lucros auferidos no exterior (inclusive por filiais, sucursais, controladas e coligadas) mediante seu cômputo na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano, independentemente de aquisição da disponibilidade, econômica ou jurídica, o que, como já demonstrado, era manifestamente inconstitucional.

9.3 O § 6º, ao determinar a aplicação da legislação em vigor aos resultados da equivalência, nada mais fez do que esclarecer que tais resultados não eram tributados quando positivos, nem dedutíveis quando negativos, conforme ocorre desde o advento do Decreto-lei nº 1.598, de 1997. Os §§ 1º, 2º e 3º tratam dos critérios de cômputo no lucro líquido do exercício dos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, respectivamente, pela própria pessoa jurídica (§ 1º), por suas filiais, sucursais ou controladas (§ 2º), e por suas coligadas (§ 3º).

9.4. Consequentemente, a ressalva "sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º, só pode ter um sentido, o de que os resultados positivos da equivalência não seriam tributáveis, mas os rendimentos, ganhos de capital (ou lucros) inseridos naqueles resultados deveriam ser oferecidos à tributação na forma disposta naqueles parágrafos, ainda que não distribuídos.

9.5. É evidente que padece igualmente de inconstitucionalidade o § 6º do artigo 25 da Lei nº 9.249, por pretender tributar lucros existentes em resultados positivos da equivalência patrimonial, que não foram disponibilizados, em flagrante ofensa ao artigo 43, do CTN.

Ademais disso, o mencionado § 6º não tem mais aplicação, a partir do advento da Lei nº 9.532/97, tendo sido revogado pelo artigo 1º desta Lei, que determinou fossem os lucros auferidos no exterior oferecidos à tributação apenas quando "disponibilizados", sendo, portanto, com ele incompatível (art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil).

**10.0. - NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCROS
FORMADOS NO EXTERIOR ANTE A LEI Nº 9.532/97**

10.1 A partir de 1º de janeiro de 1998, os dividendos distribuídos por sociedades estrangeiras são computados no lucro real das suas controladoras, mas resta verificar se os dividendos que o Consulente recebeu, a partir de 1999, distribuídos por suas agências e controladas no exterior, originários de lucros formados nos anos de 1996 e 1997, estão sujeitos à nova incidência criada pelo artigo 1º da Lei nº 9.532/97.

10.2 A questão deve ser analisada tendo em vista o princípio da irretroatividade das leis tributárias.

A Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houverem instituído ou aumentado (art. 150, II, "a") e que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação e lançamento tributários (art. 146, III, "b").

O CTN dispõe, no artigo 144, que "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

10.3 Os fatos geradores do imposto de renda devido pelo Consulente nos exercícios de 1997 e 1998 ocorreram, respectivamente, nos anos-calendário de 1996 e 1997, regidos pelas seguintes disposições legais:

a) as que prescreviam ao Consulente a escrituração do investimento em suas controladas no exterior pelo método do patrimônio líquido;

b) a norma do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.598/77, que previa a dedução do lucro líquido do Consulente, para efeito de determinar o lucro real, do aumento do valor de patrimônio líquido do investimento em suas controladas no exterior; e

c) a norma do parágrafo único do artigo 22 do Decreto-lei nº 1.598/77, que estabelecia que esses lucros, quando recebidos sob a forma de dividendo, não seriam computados nas contas de resultado e, conseqüentemente, no lucro real.

10.4 Ocorridos esses fatos geradores segundo a legislação então em vigor, ficaram definitivamente constituídas as obrigações tributárias do Consulente com relação aos lucros auferidos pelas suas controladas no exterior, durante os anos de 1996 e 1997, e a aplicação a esses lucros de norma legal posterior constituirá aplicação retroativa da lei.

10.5 Qualquer dúvida sobre a procedência dessa interpretação fica dissipada quando se verifica que diversas leis e atos normativos das autoridades tributárias, a seguir referidos, adotaram, nos últimos anos, a norma de que a incidência do imposto sobre os lucros ou dividendos distribuídos ou capitalizados pela pessoa jurídica rege-se pela legislação em vigor no exercício de formação dos lucros, e não da distribuição ou capitalização:

a) a Lei nº 7.713, de 22.12.88, ao instituir a incidência sobre o lucro apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base, independentemente de distribuição, dispôs no § 6º do artigo 35, que "o disposto neste artigo se aplica em relação ao lucro líquido apurado nos períodos-base encerrados a partir da data da vigência desta Lei"; e seu artigo 36 e parágrafo único estabeleceram que os lucros apurados em período-base encerrado entre 01.01.89 e 31.12.92, tributados na forma do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, quando distribuídos, não estarão sujeitos à incidência do imposto na fonte;

b) o artigo 71 da Lei nº 7.799, de 10.07.89, dispôs que a incorporação ao capital de lucros apurados pela pessoa jurídica até 31.12.95, correspondentes a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, poderá ser efetuada sem a incidência do imposto;

c) a Lei nº 8.383, de 30.12.91 dispôs:

(i) no artigo 75, que os lucros apurados no ano-calendário de 1993 pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não estão sujeitos à incidência do imposto na fonte quando distribuídos a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior;

(ii) no artigo 77 (com a redação dada pelos arts. 693 e 695 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999), que os lucros ou dividendos apurados até 31.12.95, distribuídos por fontes localizadas no País em benefício de pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, estão sujeitos à alíquota de 15%, se apurados nos anos-calendário de 1994 e 1995, e de 25%, se apurados nos anos-calendário anteriores;

d) a Lei nº 8.849, de 28.01.94 (artigo 2º), e a Lei nº 9.064, de 1995, (artigo 1º), dispuseram que os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, relativos aos lucros apurados nos anos-calendário de 1994 e 1995, quando pagos ou creditados às pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota de 15%;

e) o ADN nº 49, de 23.09.94, do SRF, declarou que os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, oriundos de lucros apurados, até 31.12.93, por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, inclusive os redistribuídos, auferidos em decorrência de participação societária em outra pessoa jurídica, que os tenha apurado até 31.12.93, submetem-se às normas de incidência aplicáveis à época da formação dos lucros; e que, em qualquer hipótese, será considerada época de formação dos lucros aquela constante dos registros da primeira pessoa jurídica que os tenha apurado;

f) a Portaria nº 550, de 03.11.94, dispôs no artigo 5º que as parcelas de lucros e/ou reservas de lucros apurados até 31.12.95, não tributadas em razão de sua capitalização, sujeitar-se-ão à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, quando ocorrer alienação de ações ou quotas, redução de capital para restituição aos sócios ou liquidação de empresas,

antes de transcorrido o prazo de cinco anos, contados da data da incorporação ao capital social;

g) o artigo 10 da Lei nº 9.249, de 26.12.95 (com a redação dada pelos arts. 692 e 694, do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999), dispôs:

(i) que a incorporação ao capital de lucros apurados pela pessoa jurídica a partir de 1º de janeiro de 1996, correspondentes a residentes ou domiciliados no exterior, não está sujeito à incidência do imposto na fonte;

(ii) que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto sobre a renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior;

h) a Decisão nº 376/97 da 8ª Região Fiscal da SRF esclarece que a não incidência prevista no artigo 10 da Lei nº 9.249/95 aplica-se apenas aos lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996, devendo os lucros correspondentes a períodos-base anteriores serem submetidos à tributação conforme a norma legal então vigente.

10.6 A aplicação analógica dessas normas, com fundamento no artigo 108, I, do CTN, confirma que o dividendo distribuído ao Consultante por suas controladas no exterior em 1999, formado com lucros apurados em 1996 e 1997, não é computado no lucro real em virtude do disposto no parágrafo único do artigo 22, do Decreto-lei nº 1.598/77, em vigor naqueles anos.

RESPOSTA ÀS QUESTÕES

Com esses fundamentos, assim respondemos às questões da consulta:

1ª) Os lucros de 1996 e 1997, apurados pelas agências no exterior, não foram atingidos pelas disposições da Lei nº 9532/97 - que corrigiu a inconstitucionalidade contida no artigo 25 da Lei nº 9249/95 - as quais não podem ser aplicadas a lucros apurados antes de sua entrada em vigor, porque a alínea a, do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, veda

a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

2ª) Sim, é correto o entendimento de que a alienação de investimento em sociedades controladas no exterior, por meio de integralização de aumento do capital de outra sociedade no exterior, não caracteriza disponibilização de lucros para fins de tributação, pois tal hipótese não foi listada no rol da alínea b, do § 2º, do artigo 1º da Lei nº 9532/97, e é princípio fundamental do direito tributário brasileiro a tipicidade cerrada, segundo o qual incumbe à lei, e tão somente a ela, além de outros aspectos, a definição das hipóteses de incidência de tributos, vale dizer, dos seus fatos geradores, consoante estatuem os artigos 97 e 114 do Código Tributário Nacional.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 11 de dezembro de 2001