

# TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA E DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR: EXAME SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA PRESUNÇÃO DO MOMENTO DE DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR

Florence Haret

## 1. Poder legislativo de tributar a renda

É do altiplano do Texto Maior que toda interpretação no domínio tributário deve começar. E não poderia ser diferente, pois é lá que se encontra o fundamento de validade de todo tributo. A competência legislativa é o poder atribuído pela Constituição aos entes tributantes para criar, mediante lei, novos tributos. E a Carta Magna o faz enunciando, materialidade por materialidade, aqueles signos que dizem respeito ao âmbito competencial da União, Distrito Federal, Estados e Municípios. O imposto sobre a renda (“IR”) não escapa a essa regra.

De competência da União, o IR é disciplinado, na forma de imposto, pelo art. 153, III, da CF/88, tendo por materialidade o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”. Ao assim prescrever, a Constituição oferece ao Ente Federal poderes tangentes a essa matéria, ao mesmo tempo em que traça limites tanto à União, vedando tratamento de temas não contidos na ideia dessa materialidade, quanto aos demais agentes fiscais, proibindo que tributem essa específica esfera material. Tais imposições se voltam para a figura do legislador infraconstitucional, que se põe como sujeito competente para fazer instituir o tributo na forma da lei. Di-lo na mesma linha Geraldo Ataliba:

A competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – erigiu barreira intransponível à discricção do legislador ordinário; essa competência adstringe-se ao conceito de renda e de

proventos resultante do sistema constitucional de repartição de rendas tributárias.<sup>1</sup>

E as aludidas limitações constitucionais não param no campo das atribuições competenciais. Estão por todo o Texto Maior, na forma de princípios, imunidades, valores ou quaisquer outros modos prescritivos ali introduzidos. Julia de Menezes Nogueira, em excelente estudo sobre o tema, já alertava:

cabe à Constituição outorgar competências tributárias, as quais já nascem limitadas, no que se refere ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: (i) pelo conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”; (ii) por princípios e gerais dirigidos à instituição de tributos; (iii) por princípios e imunidades especificamente dirigidos à criação de impostos e, especialmente, por (iv) normas constitucionais com referência direta ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.<sup>2</sup>

Ora, a qualidade de sistema do direito, uno e indecomponível, não nos leva a outra conclusão: *todas as normas são interdependentes e formam um todo de sentido*. Não há como pensar semanticamente em nenhum enunciado normativo isoladamente considerado, i.e., sem imaginá-lo de acordo com o ordenamento. Logo, o estudo do imposto sobre a renda, e principalmente sobre o conceito de renda, como veremos mais adiante, pede essa contextualização, requer um exame aprofundado que parta da literalidade do texto constitucional para alcançar as imposições sistêmicas voltadas à matéria.

Reforcemos por fim que a Carta Maior não cria tributo, mas outorga competência. O poder legislativo, dirigido aos agentes infraconstitucionais, combina direitos e limitações. No campo do IR, o limite imediato está justamente no conceito do termo “renda e proventos de qualquer natureza”<sup>3</sup>, razão pela qual qualquer tema sobre o assunto

---

1. ATALIBA, Geraldo. IR – Indenizações por desapropriação. *Revista de Direito Tributário*, 36. São Paulo: Malheiros, p. 55.

2. NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 46-47.

3. É também o pensamento de Ricardo Mariz de Oliveira: “Um primeiro princípio, que se confunde com a própria competência constitucional tributária advinda do art. 153, inciso III, da Constituição Federal, consiste em que o imposto em questão incide sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, vale dizer, só pode ser cobrado quando houver renda e proventos de

reivindica estudo aprofundado sobre essa ideia. Porém, antes mesmo de iniciar essa tarefa exegética para fins de elucidar a *disponibilização do lucro auferido no exterior* perante o conceito de renda, cumpre apresentar breve histórico legislativo para localizar o tópico na dinâmica evolutiva da ordem posta.

## 2. Disponibilização do lucro auferido no exterior: breve histórico legislativo

Muitas sociedades nacionais investem seu dinheiro na compra de ações e participações de empresas estrangeiras. A matéria foi disciplinada pela Lei n. 9.249/95, que, além de inovar o sistema, trazendo hipótese de tributação sobre a renda fora do âmbito competencial da União, passou a adotar o regime da universalidade para as pessoas físicas, que doravante estavam submetidas ao princípio da territorialidade.

Rememoremos que, antes da referida alteração legislativa de 1995, em matéria de imposto de renda das pessoas jurídicas, vigorava no Brasil o “princípio da territorialidade”, segundo o qual somente os lucros e rendimentos auferidos no território nacional eram tributados. A territorialidade era cânone norteador da tributação de IR, achando-se disciplinada no artigo 337 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94.<sup>4</sup> Com a edição da Lei n. 9.249/95, vigorando a partir de 1º de janeiro de 1996, passou-se a cumprir o “princípio da universalidade”, que acrescentou ao critério de conexão *território* o elemento *peçoal*, buscando com isso abarcar as rendas produzidas pelos particulares fora do País. A diretriz da universalidade reproduz a noção americana do *worldwide income taxation*.

A referida lei ordinária, dispondo sobre o assunto, prescreveu, em seu art. 25, que o tempo de determinação do lucro real das pessoas jurídicas passou a corresponder ao momento do levantamento do

---

qualquer natureza”. (Princípios fundamentais do imposto sobre a renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio [coord.]. *Direito tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 201.)

4. Regulamento aprovado pelo Decreto n. 1.041, de 11 de janeiro de 1994.

balanço, i.e., todo dia 31 de dezembro de cada ano.<sup>5</sup> Nessa toada, os lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por pessoa jurídica em qualquer operação praticada no exterior se tornaram tributáveis a título de imposto sobre a renda, ainda que não conformassem plena-

---

5. O texto assim dispõe:

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

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

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

mente renda ou lucro nos modos até então assumidos pela legislação nacional. Em relação à CSLL, a Lei n. 9.249/95 continuou autorizando a exclusão dos valores a título de lucros, rendimentos e ganhos de capital na base de cálculo.

Antes dessa mudança legislativa, prevalecia o “método de equivalência patrimonial”, autorizando às empresas nacionais excluir do lucro real o resultado positivo dos investimentos relevantes em controladas e coligadas e adicionar o resultado positivo à base de cálculo do imposto. Essa sistemática se dava como necessidade de se produzir ajustes contábeis ao investimento no exterior, refletindo a variação patrimonial da coligada ou controlada, pelo simples fato de que a própria lei aceitava a condição de, contabilmente, tais resultados (lucro ou prejuízo) não serem considerados lucro ou prejuízo auferido pela investidora e, sendo assim, deveriam ser entendidos nesse formato também pelo direito.

O exame do critério temporal escolhido pela Lei n. 9.249/95 faz reingressarmos na contenda sobre os limites semânticos do conceito de *renda* ou *lucro auferidos no exterior*, contornos significativos estes que determinam a fronteira que delimita até onde o legislador está autorizado a ir para fins de prescrever a incidência do IR. De fato, com a assunção do critério da universalidade, o citado Diploma Legal fere frontalmente o disposto no art. 153, III, da CF/88 e no art. 43 do CTN, que deu lugar ao conceito infraconstitucional de renda. E esse embate conceitual gera reflexos diretos no âmbito das competências tributárias, o que torna ainda mais discutível a constitucionalidade dessa norma.

### **3. Conceito jurídico de renda**

No Texto Constitucional inexistente definição expressa de renda. E nem poderia se pensar que o constituinte deveria ter feito diferente, pois não é na letra da lei que os conceitos devem ser definidos, muito menos na da Constituição. Mas é a partir dela, Carta Magna, que o empreendimento exegético do termo deve se iniciar. O trabalho interpretativo deverá considerar não somente o preceito do art. 153, III, mas também todos aquel’outros que, direta ou indiretamente, se refe-

rem ou ajudam na sua delimitação. É o caso, por exemplo, do art. 150, IV, da CF/88 que, ao disciplinar as imunidades, descreve tudo aquilo que não está abarcado na determinação da renda tributável pelo Fisco Federal. A análise, portanto, deve extrapolar o capítulo das competências para se aprofundar em temas que lhe são subjacentes, buscando alicerce nas disposições de ordem infraconstitucional.

No CTN, o tópico é tratado pelo art. 43, que identifica o imposto sobre a renda como aquele que “tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”. Introduce ao amplo conceito de renda a ideia de *aquisição e disponibilidade*, repartindo essa última em econômica e jurídica. Ao pretender especificar o campo de incidência do IR, o CTN reaviva a polissemia da palavra. E essa pluralidade de acepções é evidente e se vê às voltas das contendas doutrinárias até hoje. Ademais, a complexidade da própria realidade social, trazendo uma multiplicidade de aspectos, que torna cada caso uma forma particular e exterior de *renda*, traz à matéria, ainda mais, desafios de ordem semântica e um problema aos cientistas do direito ao querer teorizar essa materialidade.

Por “renda e proventos de qualquer natureza” podemos admitir vários conceitos, ainda que seja empreendida interpretação sistemática. Paulo de Barros Carvalho, com sua precisão analítica, elucida sobre as três correntes doutrinárias predominantes, enumerando:

- a) “teoria da fonte”, para a qual “renda” é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;
- b) “teoria legalista”, que considera “renda” um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e
- c) “teoria do acréscimo patrimonial”, onde “renda” é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.<sup>6</sup>

---

6. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 671.

E mais adiante conclui:

Prevalece, no direito brasileiro, a terceira das teorias referidas, segundo a qual o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas. É o que se depreende do art. 43 do Código Tributário Nacional.<sup>7</sup>

De fato, é o que se vê em inúmeros trabalhos sobre o assunto. Citamos ainda Roberto Quiroga Mosquera para quem a renda é a “mutação patrimonial que se constitui num acréscimo de seus elementos, acréscimos estes originados do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de qualquer outra fonte geradora de riqueza nova”.<sup>8</sup> Também, Paulo Ayres Barreto, em seu *Imposto sobre a renda e preços de transferência*:

A expressão renda e proventos de qualquer natureza deve ser interpretada como um acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencentes a uma dada pessoa (física ou jurídica), observando um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre certos ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro.<sup>9</sup>

Roque Antonio Carrazza, por seu turno, preocupa-se em dizer que “não é qualquer entrada de dinheiro nos cofres de uma pessoa (física ou jurídica) que pode ser alcançada pelo IR, mas, tão somente, os ‘acréscimos patrimoniais’, isto é, ‘aquisição’ de disponibilidade de riqueza nova”.<sup>10</sup> Já José Artur Lima Gonçalves enfrenta a matéria traçando limites precisos, item a item, ao termo. Sendo assim, para o autor, renda é “(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a)

---

7. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 671.

8. MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 110.

9. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 73.

10. CARRAZZA, Roque Antonio. Intributabilidade por via de IR – Férias e Licenças-prêmio em pecúnia. *Revista de Direito Tributário*, 39. São Paulo: Malheiros, p. 165.

certas entradas e (ii.b) certas saídas ocorridas ao longo de um dado (iii) período”.<sup>11</sup>

Logo, mediante análise sistematizada e conciliadora das ideias trazidas no plano constitucional e pela doutrina, é possível assumir a renda por *acréscimo patrimonial*, i.e., *o resultado que se obtém do confronto entre patrimônio antes e depois em face de um referencial de tempo e dos bens de uma dada sociedade*. É pois o saldo final das entradas (receitas e rendimentos) menos as saídas (despesas) em determinado período, tal como propõe Ricardo Mariz de Oliveira.<sup>12</sup>

O lucro, ou o prejuízo, que é a versão ou resultado negativo do lucro, é a somatória algébrica da totalidade dos fatores positivos e negativos que afetam um patrimônio em determinado período de tempo.

Como decorrência dessa ideia, vê-se que o tempo é fator de extrema relevância para a própria conceituação do fato. Se renda é uma somatória algébrica calculada no íterim de um momento a outro, ambos arbitrariamente escolhidos, não há como pensá-la sem conjecturá-la num dado lapso temporal. Desse modo, mais que nunca, o fator *tempo* é constitutivo do objeto de tal modo que não há como conceber a noção de renda sem o percurso dos acréscimos auferidos nesse período de tempo. A pergunta subsequente é: quando se dá essa equação de bens e direitos no ordenamento brasileiro? Quais entradas são juridicamente relevantes para o sistema jurídico nacional? Em que momento ocorre essa entrada legalmente considerada? E tais conceitos foram assumidos pelo enunciado do art. 25 da Lei 9.249/95? Essas e outras indagações nos remetem ao item subsequente.

---

11. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda. Pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 179.

12. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 110.



#### 4. Importância do fator temporal na delimitação do conceito de renda

No direito, o tempo é modalizado para fins de prescrever condutas. Nesse sentido é ele *senhor de seus tempos*. O sistema brinca com a linha temporal, identificando o momento de constituição do objeto (hipótese ou fato) segundo suas pretensões regulatórias. Trabalha com as três qualificações do presente:<sup>13</sup> como unidade prescritiva para o futuro, nas normas gerais e abstratas, e individuais e abstratas; ou como enunciados descritivos do passado, nas normas individuais e concretas, ou gerais e concretas; tendo, tanto em um quanto em outro, o referencial presente, tempo da enunciação, momento do ato de fala da norma em linguagem competente.

Na composição do antecedente da regra-matriz de incidência, o tempo é um dos componentes que ajudam a conformar o fato. Afinal, não há ação que não seja localizada num dado momento e espaço. É até difícil imaginar ocorrências atemporais no plano da facticidade; como também é complicado pensar em um fato jurídico sem idealizá-lo acontecido num determinado instante. A hipótese ou o fato são indissociáveis de seu tempo.

No domínio da tributação do IR, o fator temporal, como já ressaltamos, ganha importância maior por “imprescindível, para a verificação de incrementos patrimoniais, a fixação de intervalo temporal para sua identificação, dado o caráter dinâmico ínsito à idéia de renda”.<sup>14</sup> E na exegese que toma em nota os enunciados do art. 153, III, da CF/88, em combinação com o art. 43 do CTN, verifica-se que não é qualquer renda que é juridicamente relevante, mas tão só aquela *auferida* e considerada *disponível*. E é tomando justamente esses

---

13. São as palavras de Santo Agostinho: “O que agora me aparece como uma coisa líquida e certa é que nem o futuro nem o passado são. Por isso, diz-se de maneira imprópria que os tempos são três, o pretérito, o presente e o futuro. Dir-se-ia de maneira muito mais própria: os tempos são três, o presente do pretérito, o presente do presente e o presente do futuro. Esses últimos estão em nosso espírito e não os vejo em outro lugar. O presente das coisas passadas é a memória, o presente das coisas presentes é o olhar, o presente das coisas futuras é a espera.” (AGOSTINHO, Santo. *Confessions*. Paris, Les Belles Lettres. t. 2, XX, 26.)

14. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 672.

qualificativos em nota, sobressaltando o papel do critério temporal no arranjo do fato, que se faz a contraposição entre o *disponível*, da renda tributada pelo IR, e o *distribuído*, da hipótese de distribuição do lucro auferido no exterior. Ser *disponível* e ser *distribuído*, tendo em vista o fator tempo da renda, conformam conceitos distintos, razão pela qual sustentaremos, em seguida, pela improcedência da tributação daquilo que é simplesmente distribuído no exterior e não disponibilizado para a empresa brasileira investidora.

## 5. Renda disponibilizada e distribuição do lucro auferido no exterior

O CTN dispõe no *caput* de seu art. 43 que o imposto sobre a renda “tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”. Logo, para ser hipótese tributável pela Fazenda Federal é preciso que a situação se enquadre no conceito de “renda”, “auferida” e “disponível”. Não basta ser acréscimo patrimonial, é imprescindível que conforme direito subjetivo seu com disponibilidade, isso pondo de canto ainda qualquer conjectura sobre a condição desta ser *jurídica* ou *econômica*, problema exegético que se dá apenas num segundo momento.

Alcides Jorge Costa, com sua maturidade doutrinária, esclarece o tema de acordo com o sentido vernacular da palavra:

disponibilidade é a qualidade daquilo que é disponível. Disponível é aquilo 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, usar.<sup>15</sup>

Na linha do autor, ao relacionar os termos “renda auferida” e “disponibilidade” iremos verificar que só é passível de ser tributado aquele acréscimo patrimonial sentido num dado lapso de tempo determinado

---

15. COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. *Revista de Direito Tributário*, 40. São Paulo: Malheiros, p. 105.

pela lei, direito subjetivo pecuniário de um sujeito que pode empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão, usar desse valor. Com apoio nessa premissa é que as ideias atinentes aos termos “distribuição” e “disponibilização” passam a se afastar semanticamente uma da outra, de modo que lucros distribuídos, mas ainda não disponibilizados, não configuram hipótese de incidência do IR.

A Lei n. 9.249/95, ao prescrever em seu art. 25 que se considerará disponibilizado o lucro no instante da distribuição dos dividendos na empresa exterior, modifica o conceito jurídico já existente. Desnatura-o pelo fator temporal, para fins de antecipar a tributação sobre valores que ainda nem se sabe quando serão renda ou lucro efetivamente ou mesmo se o serão efetivamente, na hipótese de não serem repassados aos agentes no Brasil. Deslocando, pois, o fator temporal da hipótese distribuição de dividendos, torna, presumidamente, o fato futuro em fato presente, admitindo-o por renda disponível. Ao deslocar o instante do auferimento da renda, passa a tributar com base em presunção.

Assim, antes mesmo do contribuinte receber ou saber se receberá esse lucro do exterior, o Fisco o transforma em hipótese de IR, presumindo, e sai tributando. Presume que o sujeito passivo o receberá futuramente e, assim o fazendo, antecipa ou, mais, tributa indevidamente, no caso de inexistência do fato jurídico, sob o argumento de haver *possível acréscimo patrimonial*.

Logo, antes mesmo de falar em qualquer disponibilidade, a Fazenda tributa substituindo a hipótese “renda disponível” em “renda distribuída”, ou melhor, “renda passível de futura disponibilidade”. Exonera o contribuinte, pois, em momento em que nem se cogita ainda em aferimento de renda, e muito menos, de sua disponibilidade jurídica ou econômica. Não houve acréscimo patrimonial. Contabilmente, existe um saldo positivo, contudo, sabemos muito bem que nem todo saldo positivo no balanço da empresa constitui renda. Nessa linha, não sendo renda, descabe inclusive entrar na discussão quanto à disponibilidade desse valor, se jurídica ou econômica, e estabelecer um limite conceitual com base nesses critérios. Em verdade, não havendo renda, torna-se despropositado qualquer debate que a pressuponha, como é o caso da natureza da disponibilidade.

Mas mesmo que se entenda haver renda, lembremos que a sua tributação não considera a disponibilidade jurídica, pura e simples, mas a econômica, que pressupõe aquela.<sup>16</sup> Tributar a *possibilidade de acréscimo patrimonial* é fazer incidir a norma tributária sobre fato futuro e incerto ora tributando antecipadamente, na hipótese de efetiva ocorrência futura; ora tributando indevidamente, caso tal valor não seja repassado à sociedade brasileira.

Com tais modulações, o disposto no art. 25 da Lei n. 9.249/95 é presunção instituída hipoteticamente pelo legislador. E o raciocínio presuntivo toma como ponto de partida a distribuição dos dividendos na empresa exterior, este comparecendo como fato presuntivo. Dessas ocorrências concretas, generaliza, instituindo a probabilidade do acréscimo patrimonial, que figura, por sua vez, como fato presumido. No plano normativo, a probabilidade se coloca como hipótese jurídica em sentido amplo, constituindo o signo: *renda ou lucro distribuídos*, repise-se distribuídos mas ainda não disponibilizados. Associada à hipótese da regra-matriz de incidência, renda disponibilizada é o fato que dá ensejo à relação tributária.

A presunção, ao associar um fato a outro, demonstra que tais enunciados factuais em vinculação normativa não são o mesmo signo, o que justifica a própria existência da norma presuntiva no processo de posituação. Não havendo o fato jurídico em sentido estrito propriamente dito, associa-se esse a outro, atribuindo a este último os efeitos daquele. Contudo, são conceitos factuais distintos que não podem dar ensejo à tributação nova, extrapolando os limites competências dados pela Constituição à matéria. Por essa linha, uma coisa é a hipótese da presunção – *renda ou lucro distribuídos* – outra é aquela da regra-matriz – *renda ou lucro disponibilizados*, esta hipótese jurídica em sentido estrito, antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

A alteração do fato se dá justamente em face da modificação do critério temporal ali assumido. Enquanto o momento dos fatos presuntivos se acha no *tempo da distribuição dos dividendos no exterior*;

---

16. Sebastião Reis resume, em poucas palavras, o posicionamento doutrinário predominante: “a disponibilidade ‘econômica’ inclui a ‘jurídica’ mas a recíproca não é verdadeira”. (Conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. *Revista de Direito Tributário*, 39. São Paulo: Malheiros, p. 150.)

aquel'outro da probabilidade (hipótese presumida) se encontra no *tempo da distribuição da renda (balanço patrimonial)*. Esse último instante é pontuado pela norma como hipótese jurídica em sentido amplo, optando pelo lapso do ano civil que culmina, pois, no balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. Esta hipótese, associada pela norma presuntiva àquel'outra da regra-matriz do IR, torna o momento do levantamento do balanço pela empresa o tempo mesmo do aferimento da renda, qual seja, o instante do acréscimo patrimonial com disponibilidade econômica (que pressupõe a jurídica).

## **6. Inconstitucionalidades na hipótese de disponibilização do lucro auferido no exterior trazida pelo art. 25 da Lei 9.249/95**

Nesse caso, os exageros fiscais são latentes. Há uma incongruência entre o fato jurídico em sentido estrito e os fatos presuntivos assumidos, o que tem por motivo a diferença dos instantes assumidos pelo legislador. É nesse desacordo temporal, e, como resultado, do fato, que se confirma a improcedência, por inconstitucionalidade, dessa exação trazida no enunciado do art. 25 da Lei n. 9.249/95. Sem nem ainda receber efetivamente o lucro auferido no exterior não se poderia falar em disponibilidade econômica ou mesmo jurídica de renda no Brasil. Relevemos que o princípio da territorialidade dimensiona os limites da competência da Fazenda Nacional e sua jurisdição. Não pode a lei brasileira tributar fato fora do País ainda que estabeleça a pessoa como elemento de conexão. É preciso que ele aconteça em território brasileiro para que se dê a incidência tributária e aí sim, somente nesse instante, dizer sobre *renda, lucro e disponibilidade*, esta tanto jurídica quanto econômica. Sem renda ou lucro no Brasil não se pode falar em disponibilidade, ainda que presumidamente.

A alteração conceitual de *renda* prevista no Texto Magno e, subsidiariamente, no artigo 43 do CTN, produzida pela Lei n. 9.249/95 para abarcar hipótese fora de sua competência é preceito inconstitucional. Presume possível ocorrência de acréscimo patrimonial para frente, para, em seguida, antecipar, com base na presunção, o tempo

do fato ou criar, ficticiamente, o próprio fato. Tributa, pois, ocorrência incerta uma vez que não se sabe ainda se a disponibilização efetivamente acontecerá ou mesmo se será feita nos valores declarados, pois a alteração do fato é ressentida inclusive no âmbito quantitativo da norma. Além disso, nem bem se sabe ainda se esses bônus distribuídos serão trazidos para o território do País.

Dessa forma, o preceito do art. 25 da Lei n. 9.249/95, mediante alteração do critério temporal, modifica a competência da União, trazendo contornos novos ao seu poder tributário. Só por isso, tornar-se-ia preceito inconstitucional. Mas imaginemos ainda se admitissem o seu conteúdo, tal norma não resistiria a um exame de constitucionalidade também na forma, uma vez que, tratando matéria de competência, só poderia ter sido positivada validamente mediante lei complementar, de acordo com exigência do art. 146 da CF/88. Nessa toada, o art. 25 da Lei n. 9.249/95 descumpre tanto a legalidade material quanto a formal.

Ainda, nem se alegue que a LC 104/01 a convalidou, pois o direito positivo brasileiro não admite tal sistemática: “ou bem a lei surge no cenário jurídico em harmonia com a Constituição Federal, ou com ela conflita, e aí afigura-se írrita, não sendo possível o aproveitamento, considerado texto constitucional posterior e que, portanto, à época não existia”.<sup>17</sup>

Reforçando o pensamento, em caso análogo sobre provisões para créditos de liquidação duvidosa, Paulo de Barros Carvalho se manifestou pela inconformidade com a letra do art. 43 da Lei 8.981/95, figurando tributação sobre valores que não integram o conceito de “renda”:

As importâncias das provisões para créditos de liquidação duvidosa, enquanto estiverem provisionadas, permanecerão jurídica e economicamente insusceptíveis de disposição e, nessas condições, tais valores não podem integrar o conceito de “renda”. Pretender, por exemplo, como o art. 43 da Lei n. 8.981/95, que o montante provisionado componha a base de cálculo do IRPJ e da CSL, significa fazer incidir o imposto sobre o que não é “renda”, transformando-lhe a feição, tributando não

---

17. STF, Tribunal Pleno, REExt n. 357.950-9 RS, DJ 15/08/06, voto Min. Marco Aurélio, p. 8.

o acréscimo patrimonial, produto do trabalho, do capital ou da conjugação de ambos, que deve resultar da somatória das grandezas positivas e negativas, mas mera aparência de acréscimo patrimonial, gerando descompasso entre a regra-matriz e o resultado do cumprimento dos deveres instrumentais ou formais. Tributar-se-ia, sim, o patrimônio do contribuinte, procedimento que afronta a competência esboçada no plano constitucional e desenvolvida na mensagem do artigo 43 do Código Tributário Nacional.<sup>18</sup>

E a opinião acima foi esposada também pelo Supremo em caso semelhante em que se discutia o critério temporal na incidência do imposto de renda retido na fonte sobre o Lucro Líquido – ILL – auferido por acionistas. Da mesma forma que o art. 25 da Lei 9.249/95, o art. 35 da Lei n. 7.713/88 modificou o instante da apuração da renda do contribuinte ao do balanço do lucro líquido da empresa. O tribunal pleno, em julgamento de RE 172058/SC, declarou inconstitucional tal exoneração.<sup>19</sup>

Por tudo isso é que o art. 25 da Lei n. 9.249/95 é de todo e ao todo inconstitucional ao permitir tributação dos lucros auferidos no exterior no momento de sua origem, com base em presunção de que o mesmo venha para o território brasileiro. No plano semântico, a aludida norma presuntiva, alterando o critério temporal do fato, viola claramente o conceito de renda e/ou lucro instituído pelos arts. 153, III da CF/88 e 43 do CTN, de modo que não pode prevalecer no sistema. Ademais, infringe também os limites do poder de tributar do Fisco Federal estabelecidos na Constituição, bem com o princípio da legalidade, agindo na própria segurança jurídica tão reclamada pelo ordenamento nacional.

---

18. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 675-676.

19. STF, Tribunal Pleno, RE 172058/SC, Rel.(a): Min. Marco Aurélio, Julg.: 30/06/1995, DJ 13-10-1995, p. 34282.

## 7. A propagação dos efeitos inconstitucionais do art. 25 da Lei 9.249/95 e a LC 104/01

Vale mencionar por fim que, mesmo diante de todas essas inconstitucionalidades supramencionadas, a Administração Pública continua positivando essa norma viciada, fazendo prevalecer a todo custo a referida antecipação ou incidência indevida de IR sobre lucros ainda não disponibilizados. E o vemos fazer isso também pelo enunciado da Instrução Normativa SRF n. 38/96.

A aludida Instrução Normativa, no ano seguinte ao da publicação da Lei 9.249/95, previu novas hipóteses, não disciplinadas pela referida Lei Ordinária, procurando dar sustentação constitucional à incidência tributária sobre os lucros auferidos no exterior. É sabido por todos que instrução normativa nenhuma tem o condão de criar novos direitos ou novas obrigações em direito tributário, motivo pelo qual tal norma já nasceu viciada no conteúdo e na forma.

Também o fez a Lei n. 9.532/97 ao impor logo em seu primeiro artigo a adição ao lucro líquido dos lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, 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. E mais, a Lei n. 9.959/00 adicionou ao § 1º do art. 1º da Lei n. 9.532/97 duas novas hipóteses de disponibilização dos lucros.<sup>20</sup>

Em 10 de janeiro de 2001, sobreveio a Lei Complementar n. 104, que alterou diversos dispositivos do CTN, dentre os quais o artigo 43, assim prescrevendo:

Art. 1º  
(..)

---

20. São elas:

“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 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.

Com o supracitado enunciado, o legislador pretendeu dar fundamento de validade àqueles Diplomas, autorizando expressamente o legislador ordinário a estabelecer em que momento e em que condições a disponibilidade dos rendimentos auferidos no exterior ocorrerá para fins de tributação em matéria de imposto de renda. Diante disso, é de se concluir que, antes da LC 104/01, nenhuma das leis ordinárias supracitadas poderia ter disciplinado a matéria da forma como o fizeram, sendo, desse modo, inconstitucionais.

## **8. Tributação da CSLL sobre disponibilização do lucro auferido no exterior e Medida Provisória n. 1.858-6/99**

No panorama histórico-legislativo da disciplina, é imprescindível mencionar ao fim e ao cabo a Medida Provisória n. 1.858-6/99, hoje vigorando no texto da Medida Provisória n. 2.158-35/01. A referida norma, com vigência a partir de 27 de setembro de 1999, instituiu a incidência também da CSLL nos rendimentos, ganhos de capital e lucros auferidos no exterior. Em 24 de agosto de 2001, sobreveio a Medida Provisória n. 2.158-35/01, objeto do presente estudo, dispondo, em seu art. 74,<sup>21</sup> o tempo em que se consideram disponibilizados os lucros auferidos no exterior por coligada ou controlada, qual seja, a data do balanço no qual tiverem sido apurados. Para fins de adaptação da regra aos fatos já em curso, prescreve ainda que os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, independentemente de serem efetivamente distribuídos ou não.

---

21. Confira texto da lei: “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. 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”. (Grifos meus)

De fato, a identificação do instante de aquisição da renda pode se dar no direito em diferentes momentos. Sabemos ainda que, na tributação do IR, o direito pode optar por diferentes *tempos do fato*, desde que se mantenham nos limites do âmbito competencial da União. Ainda, ao sistema jurídico cabe seguir uma ordem prescritiva que esteja dentro das possibilidades fáticas que a hipótese enseja. Se a materialidade constitucionalmente positivada é a renda ou o lucro, é imprescindível que o Fisco Federal se limite a tributar *renda* ou *lucro* tangentes ao núcleo semântico das palavras; e nada diferente disso. A oneração excedente com base nesse conceito é tributo indevido. Logo, a exação incidente no instante da data do aferimento dos lucros pela empresa controlada, e não de sua disponibilização para a sociedade brasileira, antecipa o tempo do fato e tributa fato jurídico ainda nem ocorrido e que pode nem vir a acontecer.

Recentemente, o ordenamento prescreveu de modo a aceitar por disponibilizado o lucro quando ainda estiver no exterior, sob o argumento de que a distribuição de lucro no exterior já configura uma renda à empresa. É de observar, portanto, que a MP 2.158-35/01 reaviva os debates ocorridos quando da edição da Lei n. 9.249/95. Questiona se o legislador tem o poder de tributar IR e CSLL sobre algo que não representa efetivo acréscimo patrimonial, ou melhor, não está dentro do âmbito conceitual de renda ou lucro, mas, que, por presunção de configurar, futuramente, *renda* ou *lucro*, dá por satisfeita a previsão fática desde já, i.e., desde sua distribuição no exterior. Claro está que o aludido juízo presuntivo afronta o conceito de *renda*, previsto nos arts. 153, III, da CF/88 e 43 do CTN, bem como aquel'outro de *lucro* determinado no texto do art. 195 da CF/88.

Devo ressaltar que, ao exemplo do julgado do RE 172058/SC, no tocante aos termos do art. 35 da Lei n. 7.713/88, é de se entender também aqui inexistir fato gerador do imposto de renda enquanto o lucro não for efetivamente distribuído para o sócio ou acionista. Dessa maneira, diante de um tal resultado positivo para o contribuinte em situação que se assemelha quase que por tudo àquel'outra referente ao art. 25 da Lei n. 9.249/95, assevero com convicção que o contribuinte tem fortes argumentos para declarar inconstitucional o preceito da MP 2.158-35/01. A preocupação quanto à necessidade de se insurgir

contra tais textos se justifica em face de novas normas expedidas, reiterando os termos da exigência, e, com isso, buscando, com a repetição, fazer da regra viciada preceito constitucional.

## 9. Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. IR – Indenizações por desapropriação. *Revista de Direito Tributário*, 36. São Paulo: Malheiros.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. Intributabilidade por via de IR – Férias e Licenças-prêmio em pecúnia. *Revista de Direito Tributário*, 39. São Paulo: Malheiros.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. *Revista de Direito Tributário*, 40. São Paulo: Malheiros.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda. Pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto sobre a renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

REIS, Sebastião. Conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. *Revista de Direito Tributário*, 39. São Paulo: Malheiros.

