



Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 000024-37.2003.4.03.6100/SP**

	<b>2003.61.00.000024-5/SP</b>
--	-------------------------------

**RELATORA** : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES  
**REL. ACÓRDÃO** : Desembargador Federal CARLOS MUTA  
**APELANTE** : DURATEX COML/ EXPORTADORA S/A  
**ADVOGADO** : NELSON DE AZEVEDO e outro  
**APELADO** : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
**ADVOGADO** : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

**EMENTA**

**DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IRPJ/CSL. LUCROS NO EXTERIOR POR CONTROLADA OU COLIGADA. LC 104/2001. §§ 1º E 2º DO ARTIGO 43 DO CTN. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 153, III, E 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PLAUSIBILIDADE DA ALEGAÇÃO. ACOLHIMENTO DO INCIDENTE. REMESSA AO ÓRGÃO ESPECIAL. ARTIGO 97 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.**

1. Compete, privativamente, ao Órgão Especial declarar a inconstitucionalidade de norma no âmbito deste Tribunal, quando admitida, perante a Turma, a arguição em caso concreto, observado o disposto no artigo 480 e seguintes do Código de Processo Civil.
2. Caso em que o contribuinte impugnou o artigo 74 da MP 2.158-35, que define a data do balanço da apuração de lucro, por controlada ou coligada no exterior, como a da disponibilidade, para fins de IRPJ/CSL, para controladora ou coligada no Brasil.
3. Evidente o propósito de atribuir extraterritorialidade, aplicando o princípio da universalidade à tributação da renda quando o § 1º do artigo 43 do CTN, inserido pela LC 104/2001, aludiu à incidência fiscal independentemente de localização, nacionalidade da fonte e origem da percepção; e quando o § 2º, do mesmo preceito, atribuiu à lei definir condições e momento da disponibilidade para receita ou rendimento oriundos do exterior. O princípio da territorialidade foi aplicado até a Lei 9.249/1995, mas de forma incompatível com o sistema vigente, tanto que o próprio Executivo editou a MP 1.602, de 14/11/1997, convertida na Lei 9.532, de 10/12/1997, com o qual restabeleceu o regime de tributação de lucros auferidos no





**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO**

exterior pelo critério da disponibilidade, por pagamento ou crédito, em relação à controladora ou coligada no Brasil. A alteração do Código Tributário Nacional, em 10/01/2001, teve, pois, finalidade clara: viabilizar o regime de tributação já anunciado com a Lei 9.249, de 26/12/1995, e que, em 24/08/2001, veio à luz, com nova roupagem, através da MP 2.158-35.

**4.** A controvérsia consiste em saber se o balanço que apurar lucros, por controlada ou coligada no exterior, materializa aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda para tributação da controladora ou coligada no Brasil, independentemente da data em que houver pagamento ou crédito dos lucros à empresa brasileira. A tributação de lucro, apurado em balanço de pessoa jurídica, como renda disponível de terceiro, independentemente da efetiva distribuição, já foi discutida e vencida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no RE 172.058, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ 13/10/1995.

**5.** Apurado o lucro, a empresa nacional, controladora ou coligada, poderia obstar remessa, pagamento ou crédito, deixando, assim, de "nacionalizá-lo". Para coibir a prática, o Fisco alterou a legislação para que o lucro de controlada ou coligada, apurado no exterior, seja considerado já disponibilizado, conforme balanço produzido alhures, para tributação da controladora ou coligada no Brasil. No entanto, o pagamento ou crédito de lucro do exterior pode não ser recebido em virtude de decisões empresariais legítimas (opção pela formação de reservas e capitalização, aquisição ou ampliação de outros negócios), caso em que a incidência do imposto de renda não recairia sobre acréscimo patrimonial disponível ao contribuinte tributado, mas sobre expectativa de lucro ou lucro de terceiro, a controlada ou coligada estrangeira, incompatibilizando-se com a materialidade contida no artigo 153, III, da Constituição Federal, criando tributação nova sem observância de lei complementar (artigo 146, III, a, CF) e impedindo que se observe a capacidade contributiva exigida pela incidência fiscal específica.

**6.** A pretexto de estabelecer condições ou momento da ocorrência da disponibilidade jurídica ou econômica, não pode a lei ordinária transformar tributação da renda em tributação de mero potencial ou expectativa de renda, que não configure disponibilidade sequer jurídica de acréscimo patrimonial. Segundo o Código Tributário Nacional, que concretiza a incidência constitucionalmente prevista, a disponibilidade econômica significa receber acréscimo ou riqueza





**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO**

sob forma de pagamento; enquanto a jurídica envolve a geração de crédito, de direito a pagamento. Mera apuração do lucro no balanço de controlada ou coligada estrangeira não significa disponibilidade econômica nem jurídica de renda pela controladora ou coligada no Brasil, enquanto requisito constitucional à incidência tributária em questão.

7. A generalidade da tributação de controladora ou coligada no Brasil, por lucro auferido no exterior por controlada ou coligada, é indicativo claro de que não se pretendeu apenas evitar elisão fiscal, mas majorar resultado da arrecadação sem considerar aspectos subjetivos e objetivos do regime tributário. O direito comparado revela que tributação de forma extraterritorial exige requisitos específicos, relativos a uso indevido e abusivo do poder de controle empresarial para frustrar interesse tributário do país de origem do capital investido, e não uso da extraterritorialidade como técnica de mera arrecadação fiscal.

8. A cobrança de IRPJ/CSL, conforme artigo 74 da MP 2.158-35/2001, nasce de presunção ou ficção de disponibilidade jurídica ou econômica, ao reputar que o lucro teria sido pago, creditado, nacionalizado e distribuído a favor da controladora ou coligada, a partir da mera apuração contábil na controlada ou coligada no exterior, sem considerar destinação diversa lícitamente dada aos recursos, inserida dentro do campo da livre gestão empresarial. Embora, economicamente, a apuração de lucros no exterior, por controlada ou coligada, possa eventualmente produzir efeito patrimonial positivo na controladora ou coligada brasileira, a valorização cogitada, se efetivamente existir, será resultado não de fato jurídico relacionado à disponibilidade econômica ou jurídica de lucro, mas de avaliação feita pelo mercado e fundada em critério econômico, sem compromisso algum com parâmetros jurídico-constitucionais.

9. Acolhimento da argüição de inconstitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001, com remessa dos autos ao Órgão Especial da Corte para exame do respectivo mérito, suspendendo-se o curso da apelação até solução definitiva da matéria prejudicial.

## **ACÓRDÃO**





**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por maioria, acolher arguição de inconstitucionalidade e remeter o exame da questão ao Órgão Especial, com suspensão do julgamento da apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 10 de maio de 2012.



"Documento eletrônico assinado digitalmente pelo(a) **Relator para o acórdão CARLOS MUTA**, nos termos do art. 1º, §2º, III, "a" da Lei nº 11.419 de 19/12/2006 combinado com a Medida Provisória nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. A autenticidade do documento pode ser conferida no site <http://www.trf3.jus.br/processos/verifica.php> informando o código verificador **1506404v21**."





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000024-37.2003.4.03.6100/SP**

	<b>2003.61.00.000024-5/SP</b>
<b>RELATORA</b>	: <b>Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES</b>
<b>APELANTE</b>	: <b>DURATEX COML/ EXPORTADORA S/A</b>
<b>ADVOGADO</b>	: <b>NELSON DE AZEVEDO e outro</b>
<b>APELADO</b>	: <b>Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)</b>
<b>ADVOGADO</b>	: <b>JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA</b>

**VOTO-VISTA**

Senhores Desembargadores, pedi vista dos autos, por se tratar de caso a firmar precedente no âmbito da Turma.

A apelação foi provida em parte pela relatora, apenas para afastar a apuração da CSL com base exclusivamente na variação positiva do investimento pelo método de equivalência patrimonial, no que exceder o lucro efetivamente apurado pela controladora, reconhecendo, assim, a ilegalidade do § 1º do artigo 7º da IN/SRF 213/2002.

Existem duas questões levantadas, a de inconstitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35, e a de ilegalidade da IN/SRF 213/2002.

Examino a alegação de inconstitucionalidade.

O contribuinte impugnou o artigo 74 da MP 2.158-35, que define a data do balanço da apuração de lucro, por controlada ou coligada no exterior, como a da disponibilidade, para fins de IRPJ/CSL, para controladora ou coligada no Brasil; alegando que tal preceito ofende os artigos 43 do CTN, 146, III, *a*, e 153, III, CF; os princípios da capacidade contributiva e irretroatividade tributária; o § 6º do artigo 25 da Lei 9.249/1995 e o RIR. Requereu liminar e segurança para afastar o IRPJ/CSL, nos moldes do artigo 74 da MP 2.158-35, assim como a CSL com base na variação positiva do investimento pelo método de equivalência patrimonial.

Os artigos 146, III, *a*, e 153, III, CF, tratam de competência e da materialidade do tributo (rendas e proventos de qualquer natureza), exigindo lei complementar e ordinária para concretizar a possibilidade de tributação efetiva. O artigo 43 do CTN, então, fez o complemento normativo necessário, ao detalhar que o imposto de renda, incidente sobre renda e proventos de qualquer natureza,





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

como previsto no artigo 153, III, CF, tem como fato gerador a respectiva *"aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica"*.

O § 2º do artigo 43 do CTN, inserido pela LC 104/2001, dispôs que *"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"*.

A LC 104/2001 atingiu, especificamente, o regime de tributação de empresas controladoras e coligadas situadas no Brasil, estabelecendo, inclusive, no § 1º do artigo 43, igualmente inserido ao CTN, que *"A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção"*.

Evidente o propósito de atribuir extraterritorialidade, aplicando o princípio da universalidade à tributação da renda quando o § 1º do artigo 43 do CTN, inserido pela LC 104/2001, aludiu à incidência fiscal independentemente de localização, nacionalidade da fonte e origem da percepção; e quando o § 2º, do mesmo preceito, atribuiu à lei definir condições e momento da disponibilidade para receita ou rendimento oriundos do exterior.

O princípio da territorialidade foi aplicado no Brasil até a edição da Lei 9.249/1995, cujo artigo 25 obrigou filiais, sucursais e controladas no exterior à apuração de lucros de cada exercício segundo a lei brasileira, adicionando-se os resultados aos da matriz ou controladora brasileira, na proporção de sua participação acionária, para a apuração do lucro real (§ 2º, I e II); e, em relação a coligadas, determinou a adição ao lucro líquido dos lucros realizados pela coligada, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada, e previu que 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 (§ 3º, I e II).

Todavia, o próprio Executivo concluiu pela incompatibilidade da Lei 9.249/1995 com o sistema tributário, tanto que editou a MP 1.602, de 14/11/1997, convertida na Lei 9.532, de 10/12/1997, restabelecendo o regime de tributação de lucros auferidos no exterior segundo o critério da disponibilidade, por pagamento ou crédito, em relação à controladora ou coligada no Brasil:





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

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

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

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

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

*c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros; (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)*

*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. (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)*

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

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

*b) pago o lucro, quando ocorrer:*

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

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

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

*4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.*

....."

Todavia, o propósito de inserir regime de universalidade na tributação da renda, em paralelo ao tratamento da tributação da renda produzida internamente, levou à edição da LC 104/2001 que, incluindo os §§ 1º e 2º ao artigo 43 do CTN, atribuiu à lei ordinária a função de fixar, para receita ou rendimento oriundo do exterior, condições e momento da respectiva "disponibilidade jurídica e econômica" para fins de incidência da tributação.





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

A alteração do Código Tributário Nacional, em 10/01/2001, teve, pois, finalidade clara: viabilizar o regime de tributação já anunciado com a Lei 9.249, de 26/12/1995, e que, em 24/08/2001, veio à luz, com nova roupagem, através da MP 2.158-35:

*"Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*

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

Esse o brevíssimo histórico da radical mudança, iniciada em 1995 com mera lei ordinária e que avançou, em 2001, através de lei complementar, que rompe com a tradição da territorialidade da tributação da renda no Brasil, sem que tenha havido qualquer alteração da matriz constitucional da tributação, o que revela a necessidade de detida reflexão de suas conseqüências para o regime constitucional tributário.

Em termos práticos, coloca-se a resolução do dilema, consistente em saber se o balanço que apurar lucros, por controlada ou coligada no exterior, materializa aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda para fins de tributação da controladora ou coligada no Brasil, independentemente da data em que houver pagamento ou crédito dos lucros à empresa brasileira.

A tributação de lucro, apurado em balanço de pessoa jurídica, como sendo renda disponível de terceiro, independentemente da efetiva distribuição, já foi discutida e vencida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

**RE 172.058, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ 13/10/1995:  
"RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO  
DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicerçado o  
extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição**







Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

*Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República. **TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE.** No embate diário Estado/contribuente, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe 'a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes' - alínea 'a' do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988. **IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA.** A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior. **IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - AÇIONISTA.** O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade 'desconto na fonte', relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76. **IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL.** O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO - JULGAMENTO DA CAUSA.** A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgara a causa*





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

*aplicando o direito à espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem. Declarada a inconstitucionalidade linear de um certo artigo, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, as soluções que, embora práticas, resultem no desprezo a organicidade do Direito."*

A empresa controlada ou coligada sediada no exterior, apurando lucro, não se sujeita à tributação no Brasil, enquanto não disponibilizado tal acréscimo patrimonial à empresa nacional, controladora ou coligada, podendo esta, portanto, obstar a remessa, pagamento ou crédito do lucro, deixando, assim, de "nacionalizar" tal ganho produzido no exterior. Para coibir tal prática, o Fisco alterou a legislação, para que o lucro de controlada ou coligada, apenas apurado no exterior, seja considerado já disponibilizado, conforme o balanço produzido alhures, para efeito de tributação da empresa controladora ou coligada no Brasil.

Todavia, existem problemas graves em tal solução legal, primeiro quanto ao aspecto subjetivo da tributação, pois mesmo a controlada - que difere da coligada, por sua especial vinculação, sujeição, controle ou subordinação à controladora -, indubitavelmente possui personalidade jurídica própria, que não se confunde com a personalidade jurídica da controladora, assim inviável tributar uma pela outra, ainda que a pretexto de suplantação do regime da territorialidade da tributação pelo regime da universalidade. A teoria da despersonalização não pode ser invocada para superar tal limitação conceitual, não havendo nada que de específico ou extraordinário respalde a solução legal, a qual veicula nítida regra de exceção, que deve ser admitida, portanto, apenas excepcionalmente.

Por outro lado, existe a questão da materialidade da tributação, já que a falta de pagamento ou crédito, com "nacionalização" do lucro no Brasil, auferido por controlada ou coligada no exterior, poderia estar justificada por decisão empresarial legítima de não repatriar lucro, em virtude de política ou estratégia de negócio.

A empresa controladora ou coligada, no Brasil, pode não receber pagamento ou crédito de lucro produzido no exterior em decorrência de decisões empresariais, próprias de negócios multinacionais, no sentido, por exemplo, da formação de reservas e capitalização, aquisição ou ampliação de outros negócios,





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

de tal modo que a incidência do imposto de renda, por lucro ainda não pago ou não creditado, enfim, não nacionalizado em sentido amplo, não estaria a recair sobre **acréscimo patrimonial disponível** em relação ao contribuinte nacional tributado, mas sobre mera expectativa de lucro ou sobre o lucro de **terceiro**, empresa estrangeira controlada ou coligada, o que se revela incompatível com a materialidade contida no artigo 153, III, da Constituição Federal, assim criando tributação nova sem lei complementar (artigo 146, III, *a*, CF), e impedindo que se observe a capacidade contributiva exigida pela incidência fiscal específica.

Cabe ressaltar que normas societárias, ainda que tratem do dever de contabilização de investimentos no exterior no balanço patrimonial, não podem alterar a hipótese de incidência tributária constitucionalmente fixada, tanto assim que, embora preexistente a Lei 6.404/1976, esta nunca foi invocada ou legitimou-se como fonte para a tributação extraterritorial, cuja instituição exigiu a edição de normas tributárias e específicas, questionadas na presente ação.

A alteração do Código Tributário Nacional, pela LC 104/2001, no que permitiu o tratamento especialmente diferenciado da tributação da renda ou rendimento oriundo do exterior, a partir da adequação - ou "manipulação" para os mais críticos da mudança legislativa - do conceito-base da hipótese de incidência do imposto de renda (disponibilidade jurídica ou econômica) não pode viabilizar atuação da lei ordinária que desvirtue o conceito constitucional e o da própria lei complementar que preside a tributação da renda.

A abertura ou liberdade que o § 2º do artigo 43 do CTN, inserido pela LC 104/2001, atribuiu à lei ordinária tem o grave potencial de devastar o próprio conceito, inserido no respectivo *caput*, a partir do qual se legitima a tributação da renda. Não por outro motivo que, na Suprema Corte, manifestações de entendimento foram deduzidas no sentido da necessidade de que tal preceito receba interpretação conforme à Constituição, limitando, assim, a possibilidade de solução inconstitucional.

Sob o pretexto de estabelecer condições ou momento da ocorrência da disponibilidade jurídica ou econômica, não pode a lei ordinária transformar a tributação da renda em tributação de mero potencial ou expectativa de renda, que não configure disponibilidade sequer jurídica de acréscimo patrimonial. Segundo o Código Tributário Nacional, que concretiza a hipótese de incidência prevista na Constituição Federal para fins de imposto de renda, a disponibilidade econômica significa receber acréscimo patrimonial, sob a forma de pagamento; enquanto a jurídica envolve a geração de crédito, de direito a um pagamento.





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

A mera apuração do lucro no balanço por empresa controlada ou coligada estrangeira não significa disponibilidade econômica nem jurídica de renda para o contribuinte nacional, controlador ou coligado. Tem a ver com uma expectativa, maior ou menor, de auferir-se riqueza que, porém, pode ser frustrada legitimamente, seja pela decisão de reinvestir no país da apuração do lucro, seja pela decisão de remeter o lucro a outro país em função de um projeto econômico regional ou global, ou por qualquer outra razão que, enfim, configure obstáculo lógico-jurídico ao pagamento ou crédito e, portanto, à própria disponibilidade econômica ou jurídica da renda no Brasil.

A generalidade com que se estabeleceu a tributação de controladora ou coligada nacional, por lucro auferido no exterior por controlada ou coligada, é indicativo claro de que não se pretendeu apenas evitar elisão fiscal, mas majorar o resultado da arrecadação sem considerar aspectos subjetivos e objetivos básicos do regime tributário, violando-o, portanto, na sua essência.

A extraterritorialidade tributária deve estar voltada, em virtude de seus efeitos nas relações internacionais, a uma finalidade maior do que o mero incremento da arrecadação; deve ser dirigida a esforço não apenas nacional, mas de todo o concerto de Nações, de coibir práticas fraudulentas, como remessa de lucro a paraísos fiscais, sem retorno o caráter produtivo, promovendo, por meios indevidos, a nacionalização, com fraude e sem oferecer a riqueza à tributação, não apenas elidindo, mas suprimindo e sonogando legítima tributação devida ao Estado. Não pode, porém, ser utilizada a técnica como forma de punir ou atingir legítimas opções econômicas, financeiras e comerciais das empresas com atuação no mercado internacional.

O direito comparado revela que tributação de forma extraterritorial exige requisitos específicos, relacionados ao **uso indevido e abusivo** do poder de controle empresarial para frustrar interesse tributário do país de origem do capital investido, e não uso da extraterritorialidade como técnica de aprimoramento da arrecadação fiscal, como se fez no caso em análise.

A questão não envolve apenas interesse local, pois a adoção de uma política de extraterritorialidade tributária, sem critérios, tem potencial para criar, no mundo globalizado de relações econômicas e comerciais, conflitos de alcance ainda não completamente dimensionados. A guerra fiscal, que vivemos em nosso regime federativo, sobretudo em relação ao ICMS, mostra as facetas negativas da falta de critério e razoabilidade na unilateralidade de políticas fiscais no ambiente





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

de circulação de pessoas, bens e capitais, além de fronteiras territoriais. Não que se veda universalidade e extraterritorialidade, mas a adoção de tais princípios não é razoável apenas como instrumento de arrecadação, sem enxergar conseqüências políticas, econômicas e sociais, além de efeitos constitucionais da medida.

Se hoje, além de destino de investimentos e recursos estrangeiros, produtivos ou especulativos, o Brasil produz e exporta capital e negócios através de multinacionais, com atuação empresarial em diversos países e continentes, criando novas fronteiras de desenvolvimentismo, fica claro o equívoco em se adotar política tributária, que não considere tal fato e realidade, ao criar restrições graves à ação internacional de empreendedores brasileiros, sem distingui-los, através de legislação mais específica e pontual, de outras empresas, que estejam a simplesmente praticar elisão fiscal ou ainda condutas mais graves ao interesse nacional.

A legislação, como colocada, prioriza o interesse meramente fiscal de arrecadar, o que, em tese, poderia ser válido, desde que observados parâmetros próprios da incidência tributária. Não é, porém, o que ocorre no caso concreto, já que a cobrança de IRPJ/CSL, fundada no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, nasce de presunção ou ficção de disponibilidade jurídica ou econômica, ao considerar que o lucro teria sido pago, creditado, nacionalizado e distribuído no Brasil, em favor da controladora ou coligada, a partir da mera apuração contábil feita pela controlada ou coligada no exterior, sem considerar destinação diversa lícitamente dada aos recursos, ou ainda coibindo, e até frustrando, a respectiva possibilidade, inserida no campo da livre gestão empresarial.

No âmbito desta Corte, houve discussão da legislação impugnada, embora sob o prisma estritamente legal, frente ao artigo 43 do CTN, mas que, em sua essência, reforça o entendimento pela invalidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001:

***AMS 2000.61.00046479-0, Rel. Juiz Conv. LEONEL FERREIRA, DJF3 09/09/2011: "TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. RENDA ACRÉSCIMO. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA. DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO INEXISTENTE 1. Não existe disponibilização de renda na mera apuração de lucro líquido de empresa coligada no exterior. Se os valores que representam este lucro ainda não foram remetidos para a empresa nacional, esta não tem deles dispor e, portanto, não pode sofrer tributação de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro, que incidiria sobre***





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

*quantias por enquanto indisponíveis. A inovação da MP 2158/2001, portanto, além da invasão de matéria de lei complementar que representa, criou novo fato gerador e se afastou do conceito de renda do artigo 43 do CTN, com a redação determinada pela Lei Complementar n. 104/01. 2. A partir da vigência dos art. 25 a 27 da Lei 9.249/96, os lucros obtidos no exterior passaram a ser tributados no Brasil para efeito do cálculo do IRPJ. Por outro lado, eles passaram a integrar a base de cálculo da CSLL a partir de 1º de outubro de 1999, por força do art. 19 da Medida Provisória 1.858-6/99. Todavia, até então, era adotado o conceito de disponibilidade econômica da renda, nos termos da Lei 9.532/97, a qual estabelecia que os lucros apurados no exterior somente seriam tributados no Brasil quando efetivamente percebidos pela empresa investidora. 3. Modificando este conceito de renda, o art. 74 da MP 2.158-35/01 passou a considerar como disponibilização do lucro, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, a simples apuração no balanço da empresa que recebeu tal investimento, adotando-se o método da equivalência patrimonial para determinar o ajuste da contrapartida do investimento, como reza o art. 7º da IN 213/01. Por este método, o valor do investimento será determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada. Este método, não é confiável para a determinação efetiva do lucro tributável, podendo gerar lucro fictício, na medida em que vários fatores podem influir na avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial. 4. Ademais, o lucro apurado pode não ser efetivamente disponibilizado à empresa controladora ou coligada que realizou o investimento, na medida em que os resultados líquidos poderão receber outra destinação da empresa que recebeu o investimento, como, v.g., a constituição de reservas, nos termos indicados pelos art. 193 a 200 da Lei 6.404/76.5. Assim, afigura-se incabível a tributação de IRPJ e da CSLL nos termos do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/01 e do art. 7º da IN 213/01. 7. Finalizando, temos que o plenário de nossa Corte Suprema já teve oportunidade de decidir que a apuração de lucro em balanço não equivale à sua disponibilização (RE 172.058). 8. Apelação provida."*

A discussão é fértil, pois não se pode negar que, economicamente, a apuração de lucros no exterior, por controlada ou coligada, pode eventualmente produzir efeito patrimonial positivo na controladora ou coligada brasileira, porém a valorização cogitada, se efetivamente existir, será resultado não de fato jurídico relacionado à disponibilidade econômica ou jurídica de lucro, mas de avaliação





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

feita pelo mercado e fundada em critério econômico, que não tem compromisso algum com parâmetros jurídico-constitucionais.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já enfrentou tal controvérsia, no precedente inicialmente citado (RE 172.058, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ 13/10/1995), indicando, desde então, que apuração, balanço, distribuição e disponibilidade econômica ou jurídica são conceitos com normatividade própria e distinta. Por segurança jurídica, sobretudo na aplicação da extraterritorialidade tributária, não se revela possível flexibilizar marcos objetivos de tributação, fundados em princípios constitucionais que, evidentemente, não podem ceder a mero interesse fiscal de arrecadar com alteração casuística da legislação complementar.

Possível imaginar que o discurso oficial pode adotar a tese da defesa do princípio da isonomia entre empresas com e sem atuação no exterior, e da transparência fiscal, evitando elisão ou sonegação. Todavia, a tributação segue princípios únicos, onde quer que a riqueza seja produzida, dentro ou fora do país, não se confundindo mera apuração com disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Fosse o tema tão singelo certamente não estaria em discussão, até os dias de hoje, na pauta da Suprema Corte, e com votação tão apertada como a que se verifica na ADI 2.588. O julgamento, ainda não encerrado, revela votos no sentido da procedência parcial ou integral (Min. Ellen Gracie, Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello) e improcedência (Min. Nelson Jobim, Eros Grau, Carlos Britto e César Peluso), pendente o voto do Min. Joaquim Barbosa.

Sucedo que o próprio Min. Joaquim Barbosa, no plenário virtual, suscitou e teve acolhida a repercussão geral no RE 611.586, que exatamente trata da questão do *"Momento de disponibilização de renda de pessoas jurídicas sediadas no Brasil com participação nos lucros de suas empresas coligadas ou controladas no estrangeiro para fins de IR"*.

Assim contextualizada a situação do debate jurídico-constitucional em torno da controvérsia, verifica-se, na falta de pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal no caso específico e considerando a inexistência de ordem suspensiva do exame do mérito da controvérsia, a importância de que a inconstitucionalidade, cuja relevância se reconhece neste voto, seja argüida na Turma para envio da matéria para julgamento do Órgão Especial.





**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO**

Ante o exposto, com esteio no artigo 480 e seguintes do Código de Processo Civil, suscito o incidente de inconstitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35, que define a data do balanço da apuração de lucro, por controlada ou coligada no exterior, como a da disponibilidade, para fins de IRPJ/CSL, para controladora ou coligada no Brasil, por considerar relevante a alegação de inconstitucionalidade da disposição legal à luz dos artigos 153, III, e 146, III, *a*, da Constituição Federal, a fim de que, acolhida a arguição, seja a questão levada ao exame do Órgão Especial da Corte, com a suspensão do julgamento da presente apelação.

É como voto.



"Documento eletrônico assinado digitalmente pelo(a) **Desembargador Federal CARLOS MUTA**, nos termos do art. 1º, §2º, III, "a" da Lei nº 11.419 de 19/12/2006 combinado com a Medida Provisória nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. A autenticidade do documento pode ser conferida no site <http://www.trf3.jus.br/processos/verifica.php> informando o código verificador **1995279v16.**"

