

**A INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 74 DA  
MEDIDA PROVISÓRIA N. 2158-35 DE  
24/04/2001.**

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,**  
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,  
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito  
Constitucional e Presidente do Centro de Extensão Universitária.

Os aspectos jurídicos, que abordarei para exame do artigo 74 da M.P. n. 2158-35 de 24/04/2001, concentram-se em saber:

a) se o referido dispositivo ofertaria disciplina legal às disponibilizações diretas de controladas e coligadas ou também àquelas ocorridas, segundo as regras dos países, em que empresas exclusivamente estrangeiras estão sediadas, sendo controladas ou coligadas de outras empresas também estrangeiras vinculadas a empresas brasileiras;

b) se o artigo 98 do CTN teria eficácia recepcionada pela nova ordem constitucional <sup>1</sup>;

c) se a lei complementar n. 104/2001 seria aplicável à hipótese.

A primeira reflexão vincula-se ao artigo 74 da MP. 2158-35 de 24/8/2001 que alterou o artigo 25 da Lei 9249 de 26/12/95, cuja dicção é a seguinte:

*“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.*

---

<sup>1</sup> Maria de Fátima Ribeiro lembra que, ao comentar o artigo 98 do CTN: “E por que os tratados e convenções internacionais devem integrar a legislação tributária? Esse é o questionamento que Fábio Fanucchi faz ao comentar o art. 98 do CTN. Salienta, então, que comumente ocorre que determinada situação tributável se submeta a uma pluralidade de poderes impositivos, de Estados soberanos distintos. Desde que ocorrida essa circunstância e a fim de evitar que o sujeito passivo se subordine a várias imposições perante um só fator de avaliação de sua capacidade contributiva, surgem os tratados e convenções internacionais que, no seu contexto, declaram pretender evitar a bi-tributação internacional” (Comentários ao CTN, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1997, p. 205).

*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”<sup>2</sup>.*

Nitidamente, o texto legislativo faz menção à disponibilização de lucros auferidos pela controlada ou coligada na data do balanço em que tiverem sido apurados.

Os lucros de coligadas ou controladas de empresas sediadas no exterior, embora sob controle ou vinculação a empresa brasileira, à evidência, tem o reflexo em sua contabilidade ditada pela legislação local, que pode ser –e o é na maior parte das vezes— de conformação contábil, jurídico-tributária semelhante à do Brasil.

Visualiza a empresa brasileira a disponibilização de lucros de sua controlada ou coligada direta, pela sua simples apuração nas datas de seu balanço.

---

<sup>2</sup> Por força do artigo 2º da E.C. n. 32 de 11/9/2001, assim redigido: “As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional”, não havendo necessidade de nova reedição da MP. n. 2158/35.

Não o mesmo quanto à disponibilização ou distribuição das controladas ou coligadas da empresa do exterior, cujos resultados poderão ou não refletir-se, de imediato, no balanço de sua controladora ou coligada, nos exatos termos da “lex loci”.

Em outras palavras, não poderia o artigo 74 cuidar, como não cuidou, de controladas ou coligadas indiretas, pois:

a) quem pode fazê-lo e definir o tratamento a ser dado a seus lucros é a controlada ou coligada direta, nos termos do direito local do país em que se situa e naquele em que se situa a entidade vinculada

e

b) somente se houver impacto contábil na declaração da controladora ou coligada estará sujeita ao tratamento tributário da legislação brasileira ou dos tratados contra a dupla tributação assinados pelo Brasil, se houver conformação jurídica para a hipótese concreta.

Não se referiu, portanto, o legislador nacional a controlada e coligada indireta, pois só cuidou efetivamente das controladas e coligadas diretas,

visto que apenas o resultado destas poderia ser apurado e refletido no balanço da empresa nacional. É, de rigor, o que escrito está no texto e não cabe ao intérprete criar hipóteses legais por preferências ou antipatias, sem lei que as estabeleça <sup>3</sup>.

Nada obstante, a tributação universal, a adoção do princípio do “arm’s length” da Lei 9249/95, o certo é que apenas o reflexo direto da controlada ou coligada sobre a empresa brasileira deve ser considerado, em nível de disponibilização até porque apenas este tem um perfil claro a ser fiscalizado pelas autoridades brasileiras, exteriorizando toda a movimentação direta da controlada ou coligada externa, que as leis locais autorizarem, aplicando-se nesta disponibilização direta ou o artigo 74 ou o Tratado contra dupla tributação pelo Brasil assinado com diversos países.

---

<sup>3</sup> Francesco Ferrara, em “Interpretação e aplicação das leis”, 2ª. ed., Coimbra, 1963, p. 129, dizia que: “o excessivo apego à letra da lei é pernicioso, mas, ainda mais grave é o perigo de que o intérprete force a exegese, encaixando no texto aquilo que gostaria que lá estivesse ou suprimindo o que contrariasse suas preferências” (“apud” Direito Tributário 2, autores: Hamilton Dias de Souza, Henry Tilbery, Ives Gandra da S. Martins e José Carlos Graça Wagner, Ed. Bushatsky, 1972, p. 32).

Entendo, pois, que cuidou, o dispositivo referido da M.P. n. 2518-35, de disponibilização apenas das controladas ou coligadas diretas e nunca da movimentação de resultados, entre empresas estrangeiras controladas ou coligadas de controladas ou coligadas no exterior de empresa brasileira.

Pessoalmente, considero, todavia, que a “disponibilização direta no exterior” a que se refere a lei não ensejaria a incidência do imposto sobre a renda, sendo o artigo 74 de duvidosa constitucionalidade, como passo a demonstrar.

Na redação anterior do artigo 43 do CTN não constava o § 2º assim redigido:

*“Na hipótese de receita ou de rendimentos 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”* <sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> José Rubens Marone comenta-o: “Destarte, em relação ao rendimento, só será possível a eleição como materialidade do imposto de renda na fonte de forma isolada e exclusiva se prevalecer a classificação de fato gerador instantâneo, ou seja, aquele que se verifica a cada aquisição de disponibilidade, e se a lei ordinária eleger hipótese em que a

À luz deste parágrafo, houve “por bem” o legislador ordinário entender que a “disponibilização legal” poderia independe de “disponibilização real”, de tal maneira que a mera apuração, sem “disponibilização real”, seria, contudo, tida por “disponibilização”, apesar de não haver “lucro disponível”. Em outras palavras a “não disponibilização de lucros” seria para todos efeitos “disponibilização de lucros”, podendo a lei fazer do vermelho branco, do redondo quadrado, desde que assim a autoridade desejasse.

---

*desconsideração de custos, despesas e perdas, em termos gerais, só ocorra se o auferimento não implicar a incorrência desses fatores.*

*É importante ressaltar que a matéria é doutrinária e jurisprudencialmente controversa, podendo-se concluir, entretanto, que a interpretação dos parágrafos adicionados ao art. 43 do CTN não permite a tributação pelo imposto de renda de receita pura e simples, por ser este um conceito de entrada de valores sem identidade direta com o acréscimo patrimonial próprio para a incidência, e, em relação aos rendimentos, devem ser analisadas as hipóteses à luz das considerações aduzidas”, acrescentando: “Para a exegese do § 2º, inserido no art. 43 do CTN pela LC n. 104/2001, devem ser considerados os parâmetros aduzidos da proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, nos termos do inciso XXXVI do art. 5º da Constituição, e dos princípios da anterioridade e irretroatividade, contidos no art. 150, inciso III, alíneas a e b, também da Carta Magna.*

*Tais parâmetros constitucionais influem na vigência da lei no tempo e, por consequência, nos limites legais na eleição do momento em que se reputará ocorrida a disponibilidade de receita ou rendimentos oriundos do exterior.*

*Cabe também ao legislador da lei a que alude o § 2º do art. 43 do CTN atentar à classificação do fato gerador do imposto de renda em instantâneo ou complexo para eleger o entendimento a respeito do “momento em que se dará” a disponibilidade de rendimentos e receitas, pois a periodicidade de apuração influencia esses conceitos, conforme mencionado” (Comentários ao CTN, vol. I, Ed. Saraiva, 3a. ed., 2002, p. 323/324).*

Instituiu hipótese de “ficção legal” –não de presunção—pois tornou, o “produtor de leis”, **disponibilização** o **indisponibilizado** ou **indisponibilizável** <sup>5</sup>.

Na leitura do referido dispositivo da lei complementar, não me parece ter havido a outorga ou delegação para o legislador ordinário de tornar “disponível” o “indisponível” ou pelo menos o “indisponibilizado”.

O que o legislador complementar autoriza é que a “disponibilidade” –não a indisponibilidade— possa ter, na legislação ordinária, a definição das condições e do momento em que a incidência se dará.

---

<sup>5</sup> O IX Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária aberto pelo Ministro Moreira Alves assim tratou o 1º quesito: **"Por ficção não se pode considerar ocorrido o aspecto material do fato impositivo, pois ou se estará exigindo tributo sem fato gerador ou haverá instituição de tributo fora da competência outorgada pela Constituição. O mesmo se aplica à instituição da presunção absoluta pois, de sua aplicação, poderá resultar exigência de tributo sem fato gerador (unânime)"** (grifos meus) (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10, Co-edição ed. Resenha Tributária/CEEU, 1991, p. 354).

O pressuposto do texto é que a disponibilidade ocorra, lembrando-se que um lucro apurado em balanço pode não ser disponível por variadas razões, inclusive de legislação local, tributária e comercial, razão pela qual as condições e o momento em que a incidência se dará caberá ao legislador ordinário definir.

É que a disponibilidade a que se refere o legislador complementar é aquela do “caput” do artigo que implique “aquisição”, ou seja, “acréscimo” de valores econômicos ao patrimônio do contribuinte <sup>6</sup>. E nem pode ser de outra maneira, risco de se atingir o

---

<sup>6</sup> Escrevi: “Por essa razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma aquisição. A aquisição correspondente a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-las. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente.

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria de fato imponível do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquele correspondente à ostentação de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário.”

Os intérpretes têm, algumas vezes, tido dificuldades em esclarecer o que seria disponibilidade jurídica, mormente ao se levar em consideração que o simples fato de uma disponibilidade econômica ter tratamento legal, tal tratamento a transforma também em disponibilidade jurídica.

Temos nos insurgido contra a impropriedade redacional, a partir da concepção de que não há objeto jurídico no Direito. E distinguir, Direito, situações a partir da adjetivação “jurídica” é tornar o gênero, espécie” (Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 11, O fato gerador do IR e proventos de qualquer natureza, co-ed. Ed. Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1986, p. 266/267).

próprio espírito do artigo 153, inciso III da C.F. em que se fala em “renda e proventos de qualquer natureza”, ou seja, algo que se soma ao patrimônio anterior, como acréscimo <sup>7</sup>.

Algo que não é “acrécimo”, nem “disponibilidade” não pode ser tributado. Já a Justiça decidiu no caso da Lei 7713/1988, artigo 35, em que o conceito de “disponibilidade” se discutiu, que os dividendos não distribuídos não poderiam ser considerados distribuídos para efeitos de incidência do imposto sobre a renda, sendo, pois, inconstitucional. E no caso cuidava-se de “disponibilidade real”, mas não de “**distribuição efetiva**”.

Leia-se o dispositivo (art. 35 da Lei 7713/1988):

---

<sup>7</sup> José Luiz Bulhões Pedreira ao distinguir “fluxo” de acréscimo” identifica o “acrécimo” como “acumulação” (visão estática) e a “entrada” (visão dinâmica) representam, sob o aspecto temporal, isto é, no momento de sua ocorrência, um acrécimo, vocábulo inclusive utilizado pelo legislador complementar para definir o suporte fático do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Assim, se expressa o eminente jurista: “O sentido vulgar da renda é o produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão “proventos” é empregada como sinônimo de pensão, crédito, provento ou lucro. No seu sentido vulgar, tanto a expressão “renda” quanto a “proventos” implica a idéia de fluxo, alguma coisa que entra, que é recebida” (Imposto de Renda” APEC, p. 2 a 21).

*“Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base”.*

É que a ficção não se compagina com o princípio da estrita legalidade plasmado no artigo 150, inciso I da Constituição Federal e sobre o qual falarei adiante.

Desta forma, o que posso dizer é que o § 2º autoriza ao legislador ordinário determinar momentos e condições de uma “disponibilidade real”, mas o artigo 74 será inconstitucional na medida em que possibilite, nas hipóteses em que possibilitar, que lucro “indisponível”, apesar de apenas apurado, mas não disponibilizado, seja considerado tributável no país <sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> *Gustavo Miguez de Mello lembra a lição do Eminentíssimo MINISTRO ALDIR G. PASSARINHO (então Vice-Presidente do TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS) em respeitável despacho de 30.06.82, no qual ele indeferiu o seguimento de recurso extraordinário de decisão da 5ª TURMA DO TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, no qual são apreciadas características essenciais dos conceitos de disponibilidade de renda: “Despacho. Trata-se de recurso extraordinário manifestado pela União Federal, com fundamento no artigo 119, inciso III, letra “a” da Constituição Federal, contra acórdão da Egrégia 5ª Turma deste Tribunal, cujo enunciado proclama:  
Tributário. IR. Disponibilidade de Renda. Inteligência do art. 43 do CTN.*

O certo é que, independentemente destas considerações, sempre que a disponibilização de lucros não for da controlada ou coligada da empresa brasileira, ou, para efeitos de mera argumentação, a apuração do lucro não se der na empresa coligada ou controlada, mas no âmbito de outras empresas coligadas ou controladas pelas controladas ou coligadas, à evidência, o artigo 74 não se aplica, por ser

---

*A disponibilidade econômica ou jurídica implica a possibilidade de entrega da coisa (arts. 675 e 676 do C. Civil), pressuposto indispensável à interpretação do art. 43 do CTN. Quem apenas possui título de crédito está em condições de vir a possuir renda, mas não possui renda.*

.....

*O Sr. Ministro-Relator Justino Ribeiro, no seu voto contrário à União Federal, no qual se reporta a dois arestos de que foi relator, transcreve, como ponto fulcral de sua argumentação, após reproduzir o art. 43 do Código Tributário Nacional, o tópico de pronunciamento seu, anterior na AC 46.904 – RJ pois embora os fatos fossem outros, era o mesmo o tema de direito discutido: “Vê-se que o Código fala em disponibilidade da renda. Ora, mesmo que se possa extrair alcance prático da distinção doutrinária entre disponibilidade jurídica e econômica, é certo que qualquer delas só se compreende com a possibilidade, que lhe é imanente da entrega da coisa (arts. 675 e 676 do C. Civil) de posse dessa mesma coisa. Não é este o caso dos autos.*

.....

*Antes disto, tinha ela apenas direito de crédito a essas parcelas, título certamente disponível mas que não se confunde com o conceito de renda de que trata o CTN. Quem apenas possui título de crédito está em condições de vir a possuir renda, não possui renda.”(Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 11, O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Gustavo Miguez de Mello, pág. 198-200, Ed. Resenha Tributária, 1986).*

1) hipótese não prevista na lei;

e

2) operar-se a disponibilização além do controle da empresa brasileira, ou seja, em empresa por ela não diretamente controlada.

O segundo aspecto a considerar diz respeito ao artigo 98 do CTN, assim redigido:

*“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”*<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Antonio Carlos Rodrigues do Amaral comenta-o, dizendo: “O Brasil, no campo do imposto sobre a renda, é signatário de cerca de vinte e cinco tratados para evitar a dupla tributação; além de tratados regulamentando serviços de navegação e transporte aéreo e, igualmente, os acordos com implicações tributárias derivados do Mercosul, da ALADI e da OMC (sucessora do GATT).

A Constituição Federal brasileira, já no parágrafo único do art. 4º, que trata dos princípios fundamentais, informa que: “A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações”. Daí já se destaca a importância das convenções internacionais para o sistema jurídico brasileiro.

Os tratados internacionais são negociados pelo Poder Executivo e oficialmente celebrados pelo Presidente da República (art. 84, VIII, da CF), e deverão ser ratificados pelo Congresso Nacional (art. 49, I, da CF).

Os tratados internacionais, em sentido geral, não possuem hierarquia superior à legislação ordinária brasileira. No entanto, aqueles voltados para

Tem sido colocado que as disposições dos tratados internacionais não prevalecem, se não cuidarem de direitos e garantias individuais, sobre o direito interno. Têm a mesma hierarquia de direito interno, podendo ser revogado pela legislação ordinária.

Já decidiu o STF na extradição:

*“Na Extradição 662-2/República do Peru, o STF-Pleno, em decisão majoritária de 28.11.1996, o relator, Ministro Celso de Mello, consignou na ementa : "O Código Bustamante -que constitui obra fundamental de codificação do direito internacional privado -não mais prevalece, no plano do direito positivo interno brasileiro, no ponto em que exige que o pedido extradiciona venha instruído com peças do processo penal que comprovem, ainda. que*

---

*questões tributárias ganham tratamento diferenciado pelo legislador pátrio, que esculpiu no art. 98 do CTN, com eficácia de lei complementar, o seguinte comando normativo: "Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".*

*Não obstante a redação do dispositivo fale em "revogação", as disposições de um tratado, na realidade, representam normas especiais sobre questões tratadas em uma lei geral. Com isso, a lei geral permanece vigente, mas não aplicável aos casos específicos regulados pelo tratado em questão. Tal interpretação deriva também das lições de ilustres juristas pátrios, como Agostinho Tavoraro, Fábio Fanucchi, Alberto Xavier, José Carlos Faleiro, Hely Lopes Meirelles e Ricardo Lobo Torres" (Comentários ao CTN, vol. 2, Ed. Saraiva, 3ª. ed., 2002, p. 41/42).*

*mediante indícios razoáveis, a culpabilidade do súdito estrangeiro reclamado (art. 365, 1, in fine) ...Tratados e convenções internacionais -tendo-se presente o sistema jurídico existente no Brasil (RE 80.004-SE, STF-Pleno - RTJ 83/809) -guardam estrita relação de paridade normativa com as leis ordinárias editadas pelo Estado brasileiro. A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá -presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico-, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade, precedentes. (...)" (in RJROB 1/11J92)" <sup>10</sup>,*

tendo o Ministro Moreira Alves se referido a esta inexistência de hierarquia:

---

<sup>10</sup> Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias, Ed. CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 21.

*“No STF há pouco tempo tivemos um debate em que essa questão se colocou, e foi justamente a ADIN 1.480, que tratou do problema da Convenção da OIT, no que diz respeito principalmente ao problema das dispensas injustificadas. E um dos nossos colegas, o Ministro Carlos Velloso, sustentou que o Tratado ingressa na ordem jurídica interna, ora como lei complementar, ora como lei ordinária: quando se exige lei complementar e a matéria é disciplinada em Tratado, esse Tratado entraria na ordem interna como lei complementar; quando se exige lei ordinária, entraria como lei ordinária.*

*Essa opinião, no entanto, ficou praticamente isolada. E a objeção capital que se fez é esta: não é possível que nós tenhamos o Tratado como uma norma jurídica que, ao ingressar na ordem jurídica interna, ele seja bifonte: ora seja uma coisa, ora seja outra. Ou ele entra como lei complementar ou ele entra como norma constitucional, ou ele entra como lei ordinária.*

*E a maioria do STF entendeu que o Tratado ingressa na ordem jurídica interna como lei ordinária, seguindo aliás a orientação que já é antiga no STF.*

*Eu me lembro que, logo que ingressei na Corte, na década de 1970, houve uma discussão de que eu não participei - porque havia dado parecer como Procurador-Geral da República -, com referência a um problema não tributário,*

*mas um problema de Direito Comercial, que era saber da possibilidade de um Decreto-lei estabelecer um requisito para título de crédito que não havia na Convenção de Genebra, que era justamente de um registro fiscal que se fazia necessário para que o título tivesse validade. Nessa discussão a maioria assentou que os Tratados ingressam na ordem jurídica interna como lei ordinária. E o argumento que naquela ocasião foi decisivo foi justamente de que, em face da Constituição da época, que era a EC 1/69, se estabelecia na competência do STF o julgamento de recurso extraordinário onde houvesse negativa de vigência de Tratado ou Lei Federal. Se concebeu que essa equivalência considerava que os Tratados estavam abaixo da Constituição, portanto hierarquicamente inferiores às normas constitucionais. E essa colocação paritária com as leis em geral lhe dava a natureza de lei ordinária.*

*Essa posição foi a que prevaleceu quando se examinou a liminar nessa ADIn 1.480”<sup>11</sup>.*

Quando da discussão do Tratado de Assunção, todos os 3 países signatários (Uruguai, Paraguai e Argentina) dispunham em suas Constituições de dispositivos pela prevalência do direito internacional

---

<sup>11</sup> *Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 4, ob. cit. p. 20/21/22.*

sobre o direito interno, alguns deles adaptando suas Constituições à nova realidade, como a Argentina e o Paraguai.

A Constituição brasileira de 88 é anterior ao Mercosul e a jurisprudência --é melhor falar em tendência— é no sentido de não dar prevalência maior ao direito decorrente do Tratado do que aquele interno que o poder legislativo elabore, sempre que não se cuide de direitos individuais.

Neste particular, todavia, a Constituição Brasileira determinou no § 2º do artigo 5º que:

*“Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”* <sup>12</sup>,

---

<sup>12</sup> Celso Bastos comentou-o: “A Constituição portuguesa preferiu referir-se à Declaração Universal dos Direitos do Homem, depois de já ter feito menção “às regras aplicáveis de Direito internacional”, o que levou Gomes Canotilho e Vital Moreira a afirmarem que a Lei Maior portuguesa aponta para um conceito material e para uma perspectiva aberta dos direitos fundamentais.

Assim, além dos direitos fundamentais, formalmente poderia haver outros resultantes de leis e de normas de direito internacional. Como exemplo de direitos fundamentais resultantes de lei, aponta o direito ao nome e o direito geral de personalidade, ambos constantes do Código Civil.

tendo a doutrina consagrado o princípio de petrificação daqueles tratados que cuidem de direitos individuais, entre os quais os direitos dos contribuintes.

Com efeito, o artigo 150 de uma secção inteiramente dedicada à protecção ao contribuinte (limitações constitucionais ao poder de tributar) principia com a seguinte dicção:

---

*Conceitua, ainda, as regras aplicáveis de direito internacional como sendo direitos consagrados no direito internacional geral ou comum, ou no direito convencional, designadamente os pactos internacionais referentes aos direitos do homem e ratificados pelo Estado português.*

*No Texto brasileiro não podemos notar aquela perspectiva aberta de que fala Canotilho, uma vez que a referência não é feita ao direito internacional geral, mas sim aos tratados internacionais de que faça parte o Brasil.*

*De qualquer sorte, essa referência é de grande importância, porque o Texto Constitucional está a permitir a inovação, pelos interessados, a partir dos tratados internacionais, o que não se admitia, então, no Brasil.*

*A doutrina dominante exigia a intermediação de um ato de força legislativa para tornar obrigatório à ordem interna um tratado internacional.*

*A menção do parágrafo em questão ao direito internacional como fonte possível de direitos e garantias deverá trazer mudanças sensíveis em alguns aspectos do nosso direito.*

*Não será mais possível a sustentação da tese dualista, é dizer, a de que os tratados obrigam diretamente aos Estados, mas não geram direitos subjetivos para os particulares, que ficariam na dependência da referida intermediação legislativa. Doravante será, pois, possível a invocação de tratados e convenções, dos quais o Brasil seja signatário, sem a necessidade de edição pelo Legislativo de ato com força de lei voltado à outorga de vigência interna aos acordos internacionais" (Comentários à Constituição do Brasil, 2º vol., Ed. Saraiva, 2001, p. 423/424).*

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

em que se admite não apenas que aqueles direitos colocados nos artigos 150 a 152, mas outros são considerados “direitos e garantias individuais” ganhando a proteção constitucional <sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> Escrevi: “O art. 150, que se aplica à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, faz, de início, menção a outras garantias asseguradas ao contribuinte, quase todas elas postadas no art. 52, como as da inviolabilidade de correspondência, de domicílio, do direito à propriedade, à plena defesa perante o Poder Judiciário etc. O “caput” do artigo, por outro lado, suscita problema de interesse, qual seja, o de saber se seria ou não possível o alargamento das garantias asseguradas pelo Estado em face das discriminadas na Constituição.

O Supremo Tribunal Federal, no passado, entendeu que o princípio da anualidade não poderia ser introduzido pela Constituição estadual, à luz daquele da anterioridade esculpido na Constituição anterior.

Na defesa de tese de Hugo de Brito Machado para professor titular de direito tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, todos os cinco examinadores questionaram-no sobre a possibilidade ou não de a norma infraconstitucional distender o leque de garantias do contribuinte, todos eles posicionando-se pela possibilidade, à luz de uma Constituição não imposta, não surgida de um regime governamental de exceção. A Constituição conformada pela sociedade, de resto, a verdadeira detentora das garantias e dos princípios constitucionais, é sempre destinada à comunidade a quem os governos devem servir e não aos governantes, que se julgam os beneficiários do esforço da comunidade.

Com efeito, parece-me que o Poder Judiciário ao reexaminar a questão, em face da nova ordem constitucional, poderá reformular sua postura anterior, permitindo que o legislador infra-supremo alargue o espectro de direitos e garantias dos contribuintes.

Desta forma, não por força do artigo 98 do CTN, que dispunha em nível de legislação complementar a prevalência, mas por força de uma hierarquia maior das normas (princípio constitucional) permanece a prevalência, no que diz respeito aos direitos do contribuinte, do tratado internacional sobre o direito interno, tendo sido recepcionado o artigo 98 do CTN com força maior do que possuía no direito pretérito.

Vale dizer, o artigo 98 do CTN, por força do artigo 5º, § 2º e 150 “caput” da Constituição Federal foi hospedado pela nova ordem, com predominância, no campo exclusivamente normativo, sobre o direito

---

*Aliás, toda a extrafiscalidade se alicerça em benefícios outorgados a segmentos da sociedade, numa abertura do poder tributante, que, podendo tributar, deixa de fazê-lo no interesse da comunidade, único motivo a justificar as isenções e as não-incidências. O certo é que, entendo eu, garantias e direitos expostos no art. 150 e em outros dispositivos da Lei Suprema estão alargados pelo Código Tributário Nacional, no que diz respeito a princípios como são os da “benigna amplianda”, da retroatividade premial, da integração analógica a favor do sujeito passivo, do “in dubio pro reo”.*

*Parece-me, pois, que não só a Constituição assegura garantias e direitos ao contribuinte, estes imutáveis, enquanto não modificável a própria ordem constitucional, como outras garantias e direitos podem ser introduzidos, inclusive nas ordens constitucionais inferiores, a que não é lícito retirar direitos supremos, mas a que é lícito acrescentar elenco maior de proteção. O discurso inicial do art. 150 cuida, pois, exclusivamente, de parcela importante de garantias, mas não de todas elas. Até porque na busca da proteção jurídica a Constituição deve voltar-se sempre à proteção da sociedade contra o excesso de poder do Estado” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2ª. ed., 2001, p. 152 a 154).*

interno, por ele não podendo ser revogado, a não ser que o governo brasileiro denuncie o tratado, conforme os padrões, processos e procedimentos de direito internacional <sup>14</sup>. E se esta denúncia não afetar cláusulas pétreas.

O segundo aspecto portanto, é o de que os tratados contra dupla tributação assinados pelo Brasil prevalecem sobre o direito interno, abrindo para as hipóteses acordadas exceções às disposições gerais internas, seja por cuidar de direitos fundamentais dos contribuintes, conforme entendem alguns, seja porque, sendo lei especial, só poderia ser revogada por outra lei especial de igual nível, ou seja, por outro Tratado.

---

<sup>14</sup> A grande maioria dos autores prefere entender que sendo lei especial não pode ser revogado por lei ordinária, à luz do disposto no art. 2º da lei de introdução do Código Civil assim redigido: “Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º **A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.**

§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência”, com o que só um outro tratado poderia revogar o anterior.

Parece-me ser este o tratamento jurídico atual, nada obstante os fundamentos diversos por força da representatividade da nação no concerto mundial, visto que não honrar tratados assinados é forma de exclusão do país e de seus cidadãos do convívio comunitário, dificultando a vida de um e outros em todas as demais relações de todas as naturezas. País que não respeita tratado que assine, não merece confiança de nacionais, investidores e cidadãos estrangeiros, risco que felizmente o Brasil não tem corrido, por respeitá-los.

Resta uma terceira questão que é de saber se a norma anti-elisão poderia prevalecer sobre o direito posto.

Está o artigo 116 do CTN, § único, na redação ofertada pela L.C. n. 104 assim redigido:

*“A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”* <sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Escrevi: “Em outras palavras, até hoje, o Fisco teve o poder de deflagrar

À evidência, cria-se a “flexibilização” do princípio da legalidade, ainda plasmado na Constituição como de “estrita legalidade”. Todos os autores mais renomados, no direito tributário, atribuem ao princípio do artigo 150 “caput”, que explicita para o direito tributário aquele colocado no artigo 5º, inciso II, uma inflexibilização do genérico comando maior da legalidade <sup>16</sup>. É flexível no artigo 5º. É inflexível

---

*a produção legislativa e -desde que a lei não fosse confiscatória e respeitasse o princípio da capacidade contributiva -pôde usar da espada da imposição, cabendo ao contribuinte, exclusivamente, lastrear sua defesa no escudo do cumprimento da lei. Dentro da lei, tudo pode o Fisco; fora nada.*

*A norma antielisão objetiva permitir que o Fisco imponha tributos e penas "fora da lei", desconsiderando a lei aplicável, escolhendo o instrumento que lhe permita arrecadar mais, dando por configurada a hipótese de operação mais onerosa, mesmo que a menos onerosa tenha sido utilizada dentro da lei, pelo contribuinte.*

*Pretende, como disse S Exa., o Secretário da Receita, fechar , as "brechas legais", não da maneira legítima, através do Congresso, com projetos de lei, mas através da ação da fiscalização. Ora, as "brechas" ou são legais, e não há o que contestar, ou são ilegais, e, portanto, sempre houve tratamento legislativo para coibir o seu aproveitamento.*

*É lamentável que o CTN, obra elaborada pelos mais eminentes tributaristas do país da época, tenha sido desfigurado por texto resultante de pressões do Ministério da Fazenda, em que a eliminação dos direitos do contribuinte, o alijamento da ação do Poder Judiciário (quebra do sigilo bancário sem autorização judicial) e do Poder Legislativo (norma antielisão, definida, não pelo Congresso, mas pelo agente fiscal) foram as tônicas dominantes, objetivando a instalação definitiva de uma ditadura fiscal no país” (O planejamento tributário e a Lei Complementar n. 104, Ed. Dialética, 2001, p. 128).*

<sup>16</sup> O artigo 150 “caput” e 5º, inciso II, estão assim redigidos: “Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; .....”;

no artigo 150. É relativo no artigo 5º. É absoluto no artigo 150. É extensível no artigo 5º. É inextensível no artigo 150. É elástico no artigo 5º. É inelástico no artigo 150. À legalidade “scripta” do artigo 5º, segue a legalidade “stricta” do artigo 150, que pressupõe uma tipicidade fechada e uma reserva absoluta da lei <sup>17</sup>.

---

*“Art. 5º - II: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.*

<sup>17</sup> Escrevi: *“Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.*

*Como bem acentua Sainz de Bujanda (Hacienda y derecho, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas --e principalmente-- o próprio critério da decisão no caso concreto.*

*À exigência da “lex scripta”, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da “lex stricta”, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento.*

*Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu*

O artigo 108, § 1º, do CTN ao proibir a analogia para a imposição tributária, não o faz por decisão e opção do legislador complementar, mas por determinação impostergável do legislador supremo <sup>18</sup>. Explícita, nos termos do artigo 146 do CTN, o perfil cerrado do princípio da legalidade a que se refere o constituinte no artigo 150 <sup>19</sup>.

---

*corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.*

*É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do "numerus clausus" veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (Resenha. Tributária, 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)" (Curso de Direito Tributário, Co-edição CEEU-FIEO/Editora Saraiva, 1982, p. 57/58).*

<sup>18</sup> O artigo 108, § 1º, do CTN está assim redigido: "Art. 108 - § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei".

<sup>19</sup> Yonne Dolácio de Oliveira sobre o referido princípio ensina: "Na criação e alteração dos tributos, o Legislativo dos entes de governo, por força da norma constitucional que lhes outorga a competência impositiva (e que é norma de organização da atribuição de poderes), recebe o poder para traçar na lei de incidência, o fato-tipo legal, a que vai ligar, como conseqüência ou estatuição, o tributo. Tal atribuição assegura ao legislador ordinário, com exclusividade, a opção para a escolha dos fatos tributáveis, o poder de proceder à qualificação tipológica, isto é, a seleção de tais fatos de acordo com os fins por ele objetivados para defini-los na hipótese de incidência. Também, com exclusividade, toca-lhe o poder de determinar o "quantum" do tributo (base de cálculo e alíquota) e o sujeito passivo.

Ora, a denominada norma anti-elisão do L.C. n. 104/2001 caminha em sentido rigorosamente oposto aos princípios constitucionais, ao permitir que o legislador seja o agente fiscal que, em cada situação, definirá, a seu bel-prazer e alvedrio, qual a norma que aplicará a esta ou aquela operação ou situação, não à luz do cumprimento da lei, mas de sua pessoal opinião, palpite, preferência ou antipatia, deixando de haver o que de mais relevante existe na seção II do Capítulo I do Título VI (Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar) que é a segurança e a certeza do direito. A partir da norma anti-elisão, nenhuma conduta legal poderá ser considerada definitiva, à luz da incerteza que leva a se dar ao agente fiscal mais força que ao legislador, pois, pelo prisma de uma pretendida e não escrita norma anti-elisão para aquela situação concreta, poderá desconsiderar o cumprimento de lei para adotar procedimento diverso <sup>20</sup>.

---

*Essa competência atribuída pela Constituição, por exigência desta, quando exercida, deve observar a norma geral do art. 97 do C.T.N., isto é, o legislador ordinário deve proceder à definição exhaustiva dos elementos do fato-tipo legal ou hipótese de incidência, do sujeito passivo, e dos elementos da quantificação do tributo - a base de cálculo e a alíquota" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 6, co-edição CEEU/ed. Resenha.. Tributária, 1991, p. 503/504).*

Nem mesmo em países onde há maior respeito das autoridades fiscais aos contribuintes que os sustentam e, portanto, o princípio da legalidade é mais flexível, a “norma superativa” tem a extensão que se pretende outorgar ao agente fiscal pela lei n.

---

*20 Hugo de Brito Machado vê flagrante inconstitucionalidade na L.C. n. 104/2001, ao dizer: “4º) A norma albergada pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, nos parece um simples alargamento dos poderes da administração em matéria tributária, e sendo assim é flagrante a sua inconstitucionalidade, posto que, como assevera Marco Aurélio Greco, “a própria noção de Estado Democrático de Direito repele uma norma anti-elisão no perfil meramente atributivo de competência ao Fisco para desqualificar operações dos contribuintes para o fim de assegurar de forma absoluta a capacidade contributiva. O fato gerador é qualificado pela lei e uma pura norma de competência não convive com a tipicidade, ainda que aberta”.*

*5º) O argumento segundo o qual a questionada norma anti-elisão apenas permite a realização dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia é insuficiente para justificá-la, tendo em vista que tais princípios devem conviver com o princípio da legalidade, não podendo amesquinhá-lo. Aliás, entendida como instrumento de realização do princípio da isonomia tal norma se põe em aberto conflito com o próprio Código Tributário Nacional, que em seu art. 108, § 1º, veda expressamente a tributação por analogia.*

*6º) Por outro lado, norma albergada pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, não se compatibiliza com o “caput” desse artigo, que distingue as hipóteses de incidência ruídas por situação de fato e por situação jurídica.*

*7º) Realmente, sendo a hipótese de incidência tributária uma situação jurídica, é inadmissível a desconsideração de atos ou negócios jurídicos que a componham.*

*8º) Em face do que estabelece o art. 116, “caput”, do Código Tributário Nacional, e tendo em vista o respeito do princípio da legalidade e do Estado Democrático de Direito, a realização do princípio da capacidade contributiva e da isonomia constitui tarefa do legislador, e não da administração tributária” (O planejamento tributário e a L.C. n. 104, ob. cit. p. 115/116).*

104/2001, acreditando que Raupach, que foi quem melhor o estudou, no direito alemão, ficaria, se lesse hoje a lei brasileira, arrepiado ao ver os termos em que se pretende adotá-lo no Brasil <sup>21</sup>.

Em 2000, quando transitava o projeto de lei pelo Congresso Nacional, fomos chamados Alberto Xavier, Ozires Lopes de Azevedo Filho, Marco Aurélio Greco e eu para o exame da pretendida alteração. Alberto Xavier, Ozires e eu nos colocamos absolutamente contrários à proposta por ferir a Constituição e até mesmo Marco Aurélio Greco, por entender que para que pudesse ser adotada uma

---

<sup>21</sup> *Arndt Raupach, na sua obra "A desconsideração no Direito Tributário" (Der Durchgriff im Steuerrecht, Munique, C. H. Beckshe Verlagsbuchhandlung, 1968) escreve sobre quatro situações jurídicas em que a Durchgriff pode ser aplicável: "a) quando há uma norma legal expressa, que permite o Durchgriff em determinadas situações fáticas; b) quando a interpretação da norma legal torna necessário identificar a pessoa jurídica com seus sócios pessoas físicas (por exemplo, quando se trata de normas relativas a características de pessoas naturais como raça, nacionalidade etc.); c) quando a consideração econômica leva à aplicação do Durchgriff; d) quando Durchgriff é necessário para evitar a violação de norma legal que proíbe a evasão de tributo" (pág. 194 – tradução Henry Tilbery). Henry Tilbery fulmina a possibilidade da aplicação da teoria desconsiderativa por elaboração jurisprudencial, ao dizer: "Manifestamos nossa opinião categórica de que, dentro do princípio da estrita legalidade tributária, a doutrina alienígena da desconsideração da pessoa jurídica não pode ser aplicada no Direito Tributário Brasileiro sem base em norma legal" (Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Integração entre a sociedade e sócios, Ed. Atlas, 1985, pág. 96).*

norma anti-elisão, o caso teria que ser previamente examinado por um colegiado de contribuintes e agentes fiscais e apenas se o Colegiado concordasse haver hipótese desconsiderativa, a autuação poderia ser lavrada, com o que se retirava ao agente fiscal o “poder legislativo” que a L.C. n. 104/2001 lhe dá de dizer que a lei ordinária aplicada deve ser superada para aplicar aquela lei que lhe for mais simpática ou de sua preferência.

Estou convencido que a lei complementar n. 104 é de manifesta inconstitucionalidade, como de resto muitos autores de renome <sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> *Sacha Calmon Navarro Coelho ensina: “A Lei Complementar n. 104/01 nesta parte é inconstitucional. É oportuno notar que o Relator da matéria no Congresso Nacional faz questão de inserir no texto originário a frase “observados os procedimentos previstos em lei”, para contornar os artigos 5º, II e 150, I e II.*

*Ocorre que a exigência da Constituição não é apenas formal mas material. Nem mesmo a lei pode permitir ao Estado-Administração achar fato gerador por “interpretação analógica”. O fato gerador deve estar exaustivamente previsto em lei (tipicidade). Assim também a equiparação de efeitos fiscais entre institutos e formas de Direito Privado.*

*O exclusivismo da lei obsta a interpretação econômica a que visa a “norma geral anti-elisiva”. Esta, por não poder mesmo ser geral, há de ser sempre específica (norma anti-elisiva específica, espécie por espécie) e legislada, jamais intuída pela Administração. Se prevalecer a norma geral anti-elisiva em face da Constituição, a lei tem que prever um contencioso com efeito suspensivo para decidir se a “desclassificação do ato ou negócio jurídico” procede ou não. É a única saída jurídica possível. No meio está a virtude. O princípio do contencioso deve prevalecer, smj” (O planejamento tributário e a L.C. n. 104, ob. cit., p. 304).*

Por todas as considerações atrás apresentadas, entendo que o artigo 74 da M.P. n. 2158-35 de 24/04/2001 de duvidosa constitucionalidade, cuidou, se constitucional for, apenas de disponibilizações diretas, devendo prevalecer em sua eventual aplicação, os princípios dos tratados internacionais assinados pelo Brasil, afastada a possibilidade de utilização da Lei Complementar n. 104/2001, também esta de duvidosa constitucionalidade.

São Paulo, 31 de outubro de 2002.

IGSM/mos

a2002-54 A INTELIG ART 74 MP 2158-35