

U42+

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO

5

FEVEREIRO DE 1996

IMPOSTO DE RENDA - PERDA DE INVESTIMENTO EM CONTROLADA - CONSOLIDAÇÃO DA PERDA POR CISÃO TOTAL - LEGALIDADE DA OPERAÇÃO

Ives Gandra da Silva Martins

CONSULTA

Consulta-me, a empresa consulente, através do Dr. Ricardo Simões, o seguinte:

"1) O resultado da consulente no exercício de 1994, US\$ 1,5 milhões, foi influenciado pela provisão para perda com o investimento em outra empresa no valor de US\$ 21,6 milhões, registrado como resultado não operacional. Esta provisão da outra empresa, foi considerada também como uma despesa fiscal, embasada em opiniões dos nossos auditores externos e consultores fiscais.

2) Como forma de consolidar a citada perda, já foram alienadas à empresa de mineração a participação da consulente naquela empresa, em janeiro de 1995.

3) Destacamos que a consulente detém 99,9% do capital social da Mineração.

- Os auditores entendem que a perda pode ser comprovada como permanente, conforme avaliação econômica feita por empresa especializada.

Vale destacar que a outra empresa iniciou suas atividades, em regime de pré-operação, em abril de 1989, encontrando-se com suas atividades industriais paralisadas desde abril de 1990, por motivos operacionais, comerciais e ambientais.

- Em caso de cisão não deve haver nenhum impacto nos patrimônios da consulente e empresa de mineração, devido ao fato da alienação das cotas da outra empresa ter sido feita pelo valor contábil residual após a provisão para perda. A outra empresa ainda mantém seus ativos pelo custo de aquisição corrigidos monetariamente (valor contábil).

4) O nosso questionamento é o seguinte: Para consolidação da perda sob o ponto de vista fiscal, é necessária a mera alienação dos equipamentos industriais da outra empresa, ou a sua

cisão total? Haveria outra alternativa?"

RESPOSTA

A matéria merece análise preliminar de dois aspectos.

O primeiro deles diz respeito à natureza jurídica do imposto sobre a renda. O segundo ao regime jurídico para apuração de perdas em empresas controladas, assim como nas cisões¹.

Após breve exame destes dois aspectos, passarei a responder à questão formulada, sugerindo, outrossim, alternativa que me parece a melhor para a consolidação definitiva da perda.

O primeiro aspecto relacionado está ao fato gerador do imposto de

renda, cuja definição, no Código Tributário Nacional, vem plasmada no artigo 43, assim redigido:

"O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I. de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

*II. de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior"*².

Já, em diversos estudos sobre o imposto sobre a renda, tenho procurado demonstrar que o vocábulo "dispo-

¹ Henry Tilbery assim rememora a origem do imposto sobre a renda: "A renda é um conceito dinâmico em contraposição ao capital como conceito estático. É a distinção, que Edwin R. A. Seligman expressou, caracterizando o capital como 'fundo', e a renda como 'fluxo de riqueza', ao analisar a evolução histórica dos critérios da mensuração da capacidade contributiva.

Na conceituação da renda tributável destacam-se duas teorias básicas, cada uma com diversas variantes; a 'teoria da fonte' ('source income theory') de um lado e a 'teoria do acréscimo patrimonial' ('increment of wealth theory') de outro lado.

Para os clássicos ingleses Adam Smith, David Ricardo e John Stuart Milla a renda basicamente era o produto do uso da terra, sendo que esse último defendeu o ponto de vista, de que o imposto de renda deveria gravar somente a renda consumida. Esse mesmo princípio foi defendido mais tarde por Irving Fisher, que propagou na sua conhecida obra 'The Nature of Capital an Income' a concepção da renda como 'fluxo de riqueza' (Flow Of Wealth, durante um determinado período).

O conceito clássico de 'renda' aprofundado, principalmente por Edwin R. Seligman na sua obra 'The Income Tax', N. York, 1911, que enfocou os pressupostos da 'preservação da fonte' e da 'periodicidade' e também da 'realização' e 'separação', da renda.

A teoria do acréscimo patrimonial teve como um dos seus primeiros defensores Georg Schanz, que considera como 'Einkommen' (ingresso), o acréscimo líquido do patrimônio dentro de um determinado período, incluindo doações, heranças e ganhos de capital. Henry C. Simons estabeleceu para o cômputo renda tributável a fórmula da soma aritmética do acréscimo patrimonial entre início e fim do período, acrescido do consumo, definição essa que foi aceita entre outros, também por John F. Due. E. Lindhal modificou essa teoria, excluindo do conceito de renda tributável os ganhos de capital 'acrescidos', mas ainda não realizados" (Direito Tributário 3, ed. José Bushatsky, 1975, pp. 75/76).

² O Brasil adotou a clássica corrente doutrinária do acréscimo. José Luiz Bulhões Pedreira ao distinguir "fluxo" de "acréscimo" identifica o "acréscimo" como "acumulação" e não como "entrada". Em verdade, a "acumulação" (visão estática) e a "entrada" (visão dinâmica) representam, sob o aspecto temporal, isto é, no momento de sua ocorrência, um acréscimo, 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 de 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, proveito ou lucro. No seu sentido vulgar, tanto a expressão 'renda' quanto a 'proventos' implica a idéia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida" (Imposto de Renda, ed. APEC, pp. 2 a 21). Embora não fale expressamente em "acréscimo", mas em "fluxo", à evidência concorda que há um "fluxo" e que o CTN mascara o vocábulo "acréscimo".



Gandra da Silva
ins
Professor Emérito da
Universidade Mackenzie,
já Faculdade de
to foi Titular de
to Econômico e de
to Constitucional.

monidade e essencial para gerar a incidência federal. Só o que é "disponível" e assim seja por força de uma "aquisição", pode gerar o imposto sobre a renda. Renda é "aquisição de disponibilidade", isto é, um fluxo agregador ao patrimônio pretérito por força do produto do capital, do trabalho, da união de ambos ou de outras espécies de acréscimos de natureza patrimonial.

O imposto sobre a renda sempre exterioriza um acréscimo. Não há imposto sobre decréscimo, pois, se isto ocorresse, o imposto seria sobre a perda e não sobre a renda, sobre o decréscimo e não sobre o acréscimo, sobre a "desaquisição" e não sobre a "aquisição" de disponibilidade³.

O artigo 43 não pode ser alterado pela legislação tributária ordinária. É princípio de lei complementar explicador da Constituição.

Tem-se discutido se a disponibilidade jurídica seria diferente da disponibilidade econômica. Não vejo diferença palpável. Tanto a jurídica quanto a econômica são disponibilidades reais. São acréscimos efetivos. De resto, a expressão "disponibilidade jurídica" em contraposição a "disponibilidade econômica" gera a impressão que a econômica seria "não jurídica", o que não é real. Ambas as disponibilidades são econômicas e jurídicas, porque representam acréscimo econômico pelas regras do Direito.

Tanto assim é verdade que os artigos 116 e 117 do Código Tributário Nacional, ao conformarem como fato gerador da obrigação tributária a situação de fato e a situação de direito, nesta sempre consideram ocorrido o fato gerador se afastadas as condições resolutivas ou suspensivas que impeçam a concreção da hipótese de imposição⁴.

Estão, ambos os dispositivos, assim redigidos:

"Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I. tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II. tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável."

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo dis-

posição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I. sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II. sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio."

Não há renda, se não houver acréscimo e este é, necessariamente, um acréscimo patrimonial.

É de se lembrar que os próprios regimes jurídicos, na contabilidade, de "caixa" e de "competência" não desconhecem esta realidade, ao ponto de as provisões contábeis que afastam a integração patrimonial da renda, objetivaram apontar a verdadeira aquisição de disponibilidade no Balanço. Esta é a diferença entre a receita e a despesa, desprovida, a receita, da "não aquisição de disponibilidade" correspondente à inadimplência de terceiros pelos mais variados motivos⁵.

No regime de competência, tanto as receitas quanto as despesas são

Gustavo Miguez de Mello esclarece: "O que é disponibilidade? Em português (excluídas as acepções inteiramente incompatíveis com a acepção em que foram empregadas na Lei as expressões em exame), eis o conceito de disponibilidade e alguns conceitos semelhantes a ele: 'Disponibilidade s.f.1 - Qualidade ou estado do que é disponível ... 5 - Qualidade dos valores e títulos integrantes do ativo de um comerciante, que podem ser prontamente convertidos em numerários ... 7 - Jur. Faculdade de dispor de seus bens. Disponibilidade de caixa. Dinheiro de contado disponível'. Por 'disponível', entende-se: 'Disponível - adj. 1 - De que se pode dispor. 2 - Livre, desimpedido, desembaraçado. 3 - Que se pode negociar (títulos e mercadorias) e transferir imediatamente para o patrimônio do comprador'.

Em inglês, o conceito de disponível corresponde ao de 'disposable', 'available', 'ready for use'. Por 'disposable', em inglês, entende-se: 'ready for use when needed. 2. easily disposed of'.

Eis o conceito contábil de 'ativo circulante disponível': 'É o numerário à disposição da companhia de imediato, depositado em instituições financeiras ou na própria firma. Algumas aplicações financeiras de liquidez imediata, também são consideradas nesta subdivisão'.

A análise científica feita por Sergio Ludícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbke revela elemento essencial do conceito de disponibilidade: '... não haja restrições para o uso imediato' (nosso grifo).

O conceito contábil correspondente em inglês ao de 'ativo circulante disponível' é 'cash'.

Ora, qual é o conceito contábil de 'cash'? 'Cash includes deposits in banks available for current operations at the statement of financial position date, plus cash on hand consisting of currency, undeposited checks, drafts, and money order'.

O conceito de 'disponibilidades financeiras' corresponde ao de 'available funds'.

O Código Civil refere-se à disposição dos bens no seu artigo 524 que diz: 'Art. 524 - A lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e o poder de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua'.

Washington de Barros Monteiro conceitua o direito de dispor como sendo o mais importante dos três elementos construtivos da propriedade: tal direito consiste no poder de consumir a coisa, de aliená-la, de agravá-la de ônus e de submetê-la ao serviço de outrem.

Interpretando diretamente o artigo 43 do Código Tributário Nacional, José Luiz Bulhões Pedreira inclui entre os requisitos essenciais para a configuração de quaisquer disponibilidades 'o poder dispor', ou melhor, 'o poder usar livremente, dar aplicação ou despender' acrescentando: 'Os direitos de crédito asseguram o poder de dispor da renda, mas de exigir do devedor a prática de ato que cria a disponibilidade da renda' (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 11, Co-edição Res. Tributária/CEEU, 86, pp. 177/182).

⁴ Escrevi: "O fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, que se realiza na ocorrência da elevação patrimonial de valores, bens ou direitos relativos.

Por essa razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma aquisição. A aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-la. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente.

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria fato imponible 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 obtenção 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.

Temo-nos insurgido contra a impropriedade redacional, a partir da concepção de que não há objeto ajurídico no Direito. E distinguir, no Direito, situações a partir da adjetivação 'jurídica' é tornar o gênero, espécie" (Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 11, ob. cit., pp. 265/267).

⁵ Gilberto de Ulhôa Canto adere às teses de Tilbery ao escrever: "Comentando o art. 43 do CTN ('Direito Tributário nº 3', ed. Bushatsky, 1975), Tilbery frisa: 'A redação definitiva do CTN não se limita ao emprego do termo genérico 'aquisição de riqueza nova', mas distingue entre 'aquisição da disponibilidade econômica' (isto é, a 'percepção efetiva' de rendimentos em dinheiro ou valores suscetíveis de avaliação em dinheiro) e 'aquisição da disponibilidade jurídica' (isto é o 'nascimento do direito de receber' o rendimento).

apropriadas a luz da adimplência de sua realização no tempo, representando a inadimplência fato comprometedor da renda e, portanto, a ser desconhecida na conformação da "aquisição de disponibilidade" sujeita à imposição tributária⁶.

O vocábulo "disponibilidade" é, portanto, a pedra angular do imposto

É neste mesmo sentido, que Horácio Garcia Belsunce entende essas expressões, quando considera o sistema da disponibilidade econômica como o do 'crédito percebido' e o método da disponibilidade jurídica o do 'crédito devengado'.

Modesto Carvalhosa adere à mesma conceituação, quando interpreta como 'disponibilidade jurídica' a outorga efetiva de direitos creditícios que representam acréscimo patrimonial. Essa distinção está intimamente ligada aos conceitos da 'realização' e 'separação' da renda, que foram focalizadas por Edwin R. Seligman, partindo do exemplo de árvores em pé e da madeira cortada' (pp. 86/87).

Mais adiante, completa Tilbery seu raciocínio, dizendo: 'A disponibilidade jurídica de acordo com dispositivo citado ocorre desde o momento em que o beneficiário, pessoa física, estiver em condições de exigir o pagamento, por exemplo, quando for-lhe creditado por pessoa jurídica. Entendemos, porém, que deve haver um crédito identificado a favor do beneficiário: a inclusão da despesa aproximada ou estimada dentro de uma 'Provisão', coletivamente com outros itens, ainda não coloca a receita à disposição do eventual beneficiário' (p. 92)" (Estudos sobre o Imposto de Renda, ed. Res. Tributária, 1994, p. 40).

Gilberto de Ulhôa Canto lembra que: "Há certos autores que admitem como aquisição de disponibilidade jurídica o recebimento de contraprestação que, embora não seja monetária, consista em bens de pronta, fácil e certa liquidação ou conversão em dinheiro (quase-moeda). Assim, a rigor, os conceitos de aquisição de disponibilidade jurídica e de aquisição de disponibilidade econômica ficariam intimamente vinculados, na medida em que a primeira dependeria, para caracterizar o fato gerador do tributo, de uma quase subsunção na segunda.

Por outro lado, não me parece procedente o temor de Bulhões Pedreira de que a palavra 'jurídica', no texto do CTN, possa sugerir que se trata de disponibilidade de direito, pois ali ela figura como qualificativa da disponibilidade, e não como sua equivalente.

Em despacho denegatório de recurso extraordinário interposto do acórdão proferido em Apelação Cível nº 55.389, do Rio de Janeiro, o Ministro Aldir Passarinho, do Supremo Tribunal Federal, entendeu, que não se configurava a aquisição de disponibilidade jurídica sobre rendimento, em hipótese na qual certa empresa financiadora da aquisição de bens de consumo durável era, contratualmente, titular do direito de receber comissões de seus financiados, mas estes deixaram de pagar, muito embora as devessem. Prevaleceu a tese da inexistência de fato gerador, sequer sob forma de aquisição de disponibilidade jurídica (Suplemento Tributário LTr nº 91.382, pp. 341 e segs.). No acórdão proferido em 29/2/1994, na Apelação em Mandado de Segurança nº 95.104, o antigo Tribunal Federal de Recursos, tendo como relator o Ministro Pedro Aciole, conclui pela inoportunidade de aquisição de disponibilidade sobre rendimento decorrente da alienação de participação societária mediante pagamento do preço em parcelas ainda não efetivamente recebidas (Revista do Tribunal Federal de Recursos nº 116, pp. 291 e segs.).

Mais recentemente, o Tribunal Federal Regional da 4ª Região teve ensejo de manifestar-se no mesmo sentido das decisões antes citadas. Numa delas, a 1ª Turma, sendo relator o Juiz Ari Pargendler, em acórdão de 6/08/1992, na Remessa "Ex Officio" nº 90.04.05323-9/RS, repeliu a pretensão de ser considerado como disponível em determinado exercício honorário que o contribuinte não chegou a receber, porque no último dia do ano o estabelecimento bancário ao qual endereçado o alvará não funcionou (Diário da Justiça, Seção II, de 16/9/1992, p. 28.548). No segundo julgado, da 2ª Turma, relator o Juiz Teori Albino Zavascki, por acórdão de 9/11/1989, a ementa afirmou, com grande

clareza, que o pagamento de honorários advocatícios mediante endosso de notas promissórias de emissão de cheques, não configura fato gerador do imposto de renda, mesmo que a doação tenha sido *pro soluto*. Disponibilidade econômica é a possibilidade, atual e efetiva, de dispor da renda constituída por

sobre a renda. O que não é "disponível", em termos de aquisição, não é renda e, portanto, intributável, sendo, qualquer legislação que pretenda criar ficção jurídica sobre a matéria, de notória inconstitucionalidade.

É que, no direito tributário, o tipo fechado, a estrita legalidade, a reserva absoluta da lei formal impedem

que se crie "fato gerador" de obrigação tributária sem que ocorra o fenômeno de densidade econômica criador da obrigação. Só o que é real pode gerar tributos e a presunção "hominis", a presunção "juris et de jure" ou a "ficção jurídica" não podem ser fatos geradores de qualquer tributo⁷.

O fato real econômico é aquele que dá origem à exigência fiscal.

E, no imposto de renda, apenas o que for "aquisição" (fluxo, acréscimo)

moeda ou seu equivalente. Disponibilidade jurídica é a possibilidade, decorrente de adequada instrumentação jurídica, de colocar a renda à efetiva e atual disposição econômica.

3. A nota promissória é promessa, pura e simples, de pagamento de quantia determinada. Sendo título a prazo, não tem o portador, antes do vencimento, disponibilidade econômica ou jurídica sobre a quantia da renda nela representada" (Jurisprudência do Imposto de Renda, vol. II, Tribunal Regional Federal da 4ª Região-Porto Alegre, pp. 32 e segs.)" (Estudos sobre o Imposto de Renda, ob. cit., pp. 38/39).

7 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, vol. 3, Madrid, 1963, 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 a 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, ed. Bushatsky, 1974, vol. 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, ed. Bushatsky, 1973, vol. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coord. por Ruy Barbosa Nogueira, ed. 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 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 conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (Resenha Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)" (Curso de Direito Tributário, 1982, ed. Saraiva, pp. 57/58).

8 O artigo 146 da Constituição Federal está assim redigido: "Cabe à lei complementar: I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fato-

cial anterior, para efeitos de definir o imposto sobre a renda, sendo este o primeiro ponto a ser examinado.

O outro aspecto de relevância a ser enfrentado preliminarmente, diz respeito à disciplina jurídica da apuração da perda permanente numa cisão.

A cisão é processo introduzido no direito comercial pátrio com a Lei das S/As. de 1976 (6.404). O artigo 229 assim está redigido: "A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

§ 2º Na cisão com versão de par-

cela de patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembleia geral da companhia à vista de justificação que incluirá as informações de que tratam os ns. do art. 224; a assembleia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembleia de constituição da nova companhia. § 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (art. 227).

§ 4º Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus acionistas, em substituição às ações extintas, na proporção das que possuíam"⁹.

aradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades operativas".

Prado Garcia escreve: "A lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976 introduziu no direito positivo brasileiro, como instituto jurídico autônomo, a figura da cisão, a exemplo do que já acontecia com a cisão e a incorporação de sociedades.

criando uma nova modalidade jurídica de recomposição de interesses de acionistas e de empresas, a cisão vem, de certo modo, preencher uma lacuna em nosso direito.

Na França, conforme assinala Ripert, a cisão consiste na divisão do patrimônio de uma sociedade em duas ou mais. A sociedade que se divide desaparece e seus acionistas tornam-se acionistas das sociedades que recebem o seu ativo.

Para analisar a cisão propriamente dita face à lei francesa, afirma Ripert: "La société qui se divise apporte ; installations à des spécialement créés à cette fin; l'opérations constitue tout à la fois un procédé de déconcentration d'une entreprise trop grande et de spécialisation".

A matéria não tinha disciplina legal anteriormente, obrigando as empresas que pretendiam chegar aos efeitos da cisão a complicados processos de dissolução e criação de novas sociedades, com limitações evidentes na lei comercial e tributária.

O próprio CTN, ao cuidar, no artigo 132, da sucessão tributária, trabalhou com a fenomenologia jurídica existente à época, que contemplava apenas as fusões, incorporações e transformações, estando assim redigido:

"A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob

a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual"¹⁰.

À evidência, com a institucionalização da cisão, o regime sucessório tributário aplicável às fusões, incorporações e transformações foi estendido, não por força de lei complementar, mas pelo trabalho da doutrina, inicialmente, da jurisprudência, depois, e da normatividade executiva, finalmente.

Hoje, o tratamento jurídico comercial e tributário é equivalente para as três figuras maiores (fusão, incorporação e cisão) e semelhante para a transformação.

Por sua vez, as empresas controladoras, se, de um lado, não podem deixar de fazer refletir em seus balanços os investimentos nas controladas e coligadas - com as implicações inerentes à equivalência patrimonial no que diz respeito à *neutralidade* dos efeitos tributários de suas controladas e coligadas, que, sem retorno de benefícios, não geram tributação na controladora ou coligada -, por outro lado, na realização de lucros ou prejuízos que acarrete transferência de re-

Em geral, segundo observa Ripert, a repartição do ativo da sociedade que se divide é efetuada em benefício de sociedades preexistentes, do mesmo ramo, ou de sociedades novas constituídas com os aportes conjuntos de várias sociedades preexistentes, que reagrupam seus bens com o intuito de se reorganizar e de especializar sua linha de produção. É o que se denomina na França de fusão-cisão" (Comentários à lei das Sociedades por ações, Co-edição IASP/Res. Tributária, 1978, pp. 121/122).

¹⁰ Aliomar Baleeiro assim comenta o dispositivo: "A empresa ou pessoa jurídica de Direito Privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra responde pelos tributos devidos pelas entidades, que nela se integraram até a data do ato que as uniu.

O dispositivo abrange as modificações jurídicas das empresas formadoras da nova ou que as absorveram na empresa preexistente. A antiga desaparece juridicamente amalgamada na nova ou na preexistente.

Em consequência, a regra, em nossa opinião, não é de aplicar-se, salvo lei expressa à aquisição do chamado 'controle acionário' duma sociedade anônima por outra ou por uma empresa de tipo diferente.

Nesse caso, sobrevive juridicamente a sociedade anônima cuja maioria de ações, passando à propriedade de outra empresa, é por essa praticamente dominada.

A solução poderá ser a do art. 132, se a empresa controladora, ainda que mantendo a personalidade jurídica da sociedade controlada, confundir suas instalações, fábricas e estabelecimentos, de sorte que, na realidade, existe uma só entidade econômica e fez-se notória a absorção da sociedade controlada, como costumam fazer os Bancos" (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., ed. Forense, 1981 pp. 484/485).

uitados, devem expressar tal fato, com a simultânea exteriorização de tais lucros ou prejuízos nas mesmas. Em outras palavras, apenas na realização de lucros ou de prejuízos permanentes haverá ou não a imposição do imposto sobre aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica nessas apurações de resultados¹¹.

Ora, o direito ordinário vincula a sua conformação complementar para a matéria a seguinte regulação legislativa no que concerne à sua aplicação, reproduzindo, neste parecer, o entendimento de Rogério Vidal Gandra da Silva Martins:

"O RIR determina que os investimentos em sociedades controladas ou coligadas devem ser avaliados pelo valor de P.L. na coligada/controlada, custo de aquisição e ágio ou deságio.

O custo de aquisição, quando da aquisição da participação deverá ser desdobrado em:

- 1) valor de P.L. na época da aquisição (constante no balanço da controlada)
- 2) ágio ou deságio na aquisição (diferença entre o custo de aquisi-

ção do investimento e o valor de patrimônio líquido da controlada). O valor de PL e o ágio/deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição na conta 'Investimentos' do Ativo Permanente.

Avaliação do Investimento

O valor do investimento é calculado da seguinte forma:

O valor de P.L. da coligada/controlada é apurado no balanço patrimonial apurado até 60 dias antes do balanço da controladora. No valor de PL não são computados os resultados realizados decorrentes de negócios com a controladora ou com sociedades ligadas à controladora.

Sobre o valor de P.L. da controlada é aplicado o percentual de participação no capital da controlada obtendo-se como resultado o *valor do investimento*.

O valor do investimento, sempre que ajustado, deve ser lançado na conta de investimentos.

A contrapartida do ajuste do investimento nestes casos (aumen-

to ou redução do valor de PL) não é computada na determinação do lucro real.

Dedutibilidade de prejuízos em alienações de quotas - limites

Vale a pena lembrar o art. 336 do RIR que proíbe a dedutibilidade dos prejuízos havidos em virtude de alienações de ações ou quotas com deságio superior a 10% do valor de aquisição, a não ser que seja efetuada em bolsa ou leilão.

Ganho de K

O art. 369 determina que serão classificados como ganhos ou perdas de capital e computados no lucro real os resultados decorrentes da alienação de bens do ativo permanente.

Tratamento da provisão para perdas em investimento

A provisão para perdas prováveis na realização do valor de investimentos será adicionada ao lucro líquido, salvo se:

(1) constituída após 3 anos da aquisição do investimento.

(2) perda considerada permanente, considerada de impossível ou improvável recuperação, cabendo ao contribuinte o ônus da prova da perda permanente.

O ágio do investimento, se houver, obrigatoriamente será adicionado ao lucro líquido.

A provisão constituída antes de 3 anos da aquisição poderá ser deduzida após o decurso dos 3 anos, se for caracterizada como

perda permanente.

Tratamento da alienação de investimento

O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento é determinado com base no valor contábil menos a provisão para perdas computada no lucro real.

O valor contábil será a soma algébrica do valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na controladora + ágio ou deságio + provisão para perdas que tiver sido computada no lucro real.

A baixa de investimento relevante e influente deve ser precedida de correção monetária e avaliação pelo valor de patrimônio líquido, com base em balanço ou balancete da controlada, levantado na data de alienação ou até 30 dias antes¹².

Em sua colocação, todavia, entendo que o artigo 336 do R.I.R., ao proibir a dedutibilidade dos prejuízos superiores a 10%, sem negociação em bolsa ou leilão, afigura-se inconstitucional, visto que será ofertada à tributação a diferença (valor da participação - 10%) de algo que não representa renda, que não exterioriza aquisição de disponibilidade, nem econômica, nem jurídica. Em outras palavras: trata-se de imposto sobre uma "não-renda", sobre uma "não-aquisição", sobre uma "indisponibilidade", ferindo o CTN (art. 43) e a Constituição Federal, que atribuem à União competência para instituir um tributo sobre a renda e proventos de qualquer natureza¹³.

¹² O estudo está no prelo (Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 14, Ed. Revista dos Tribunais).

¹³ O artigo 336 do RIR tem a seguinte dicção: "Não são dedutíveis os prejuízos havidos em virtude de alienação de ações, títulos ou quotas de capital, com deságio superior a dez por cento do valor de aquisição."

Comi Higuchi sobre a equivalência patrimonial, que na sua mera detecção é neutra, esclarece: "O art. 21 do D.L. nº 1.598/77 declara que em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404/76, mas não esclareceu se o dispositivo legal é aplicável somente às sociedades por ações ou é extensivo às demais sociedades. A dúvida perdurou até o advento do D.L. nº 1.648/78 e do RIR nº 107/78.

O RIR nº 107/78 definiu que, a partir da eficiência do Decreto-lei nº 1.648/78, com a revogação do § 1º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, toda pessoa jurídica tributada pelo lucro real que tenha participação relevante e influente está na obrigação de avaliá-lo em função do valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada.

De acordo com o item 4 do referido parecer da CST a sociedade, seja por ações ou por quotas ou de qualquer outro tipo, seja mesmo firma individual, quando tributada pelo lucro real, deverá avaliar, pelo método de equivalência patrimonial, o seu investimento relevante e influente na coligada ou controlada.

Quando o contribuinte jamais deverá fazer avaliação pelo valor do patrimônio líquido porque a falta de avaliação, quando exigida, não acarreta sanção fiscal, mas a avaliação sem preencher as condições para o pagamento de renda como se fosse reavaliação. A infração fiscal pode ocorrer se a sociedade não fizer o ajuste de diminuição do patrimônio líquido da coligada ou controlada porque, neste caso, o custo do investimento para determinar o ganho ou a perda de capital na alienação será o valor de aquisição (Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática, 19ª ed., ed. Atlas, 1994, p. 248).

...mas, o regime jurídico é rigorosamente correto, nada havendo a acrescentar, a não ser o aspecto de que as provisões de perdas também não podem ser limitadas a percentuais de lei, se tais percentuais forem inferiores à realização de prejuízo, nem pode a lei considerar apenas permanente a perda na constituição de provisões de prejuízos decorrentes da inadimplência decorrente de falência¹⁴.

O fundamental, para que se cumpra a hipótese de imposição do imposto sobre a renda, reside em que o que não constitui "disponibilidade real" não deve ser tributado pelo imposto de renda, não podendo, a lei ordinária, à falta de conforto da Administração Fiscal, impedir provisões dedutíveis de rendas reais, que, se tributadas, conspurcariam incidência sobre uma "não

renda" e sobre uma "não disponibilidade", que o núcleo fenomênico do imposto sobre a renda veda.

Por fim, a figura da "distribuição disfarçada de lucros", que na conformação de determinadas perdas pode configurar "simulação", só pode ocorrer em "perdas fictícias", nas hipóteses elencadas na legislação que Fábio Fanucchi denominou de "tributação penal", se o Fisco comprovar que houve a "desconsideração do ato real", visto que, nestas hipóteses, o ônus da prova pertence à Administração e não ao sujeito passivo da relação tributária, como tenho demonstrado em diversos estudos sobre a matéria publicados¹⁵.

É este o direito posto. Passo, agora, colocadas as premissas atrás, a responder à questão formulada para o caso da consulente.

...valores de aquisição, salvo se a venda houver sido realizada em bolsa de valores, ou, onde esta não existir, tiver sido efetuada através de leilão público, com divulgação do respectivo edital, na forma da lei, durante três dias no período de um mês (Lei 3.470/58, art. 84)".

...Jorge Costa ensina: "Antes de se passar aos problemas específicos da legislação brasileira, é interessante fazer um resumo do conceito mais abrangente de renda como acréscimo patrimonial líquido que é a ele que a nossa lei adere. Seguindo a lição de John F. Due, renda é a soma algébrica do consumo da pessoa durante o período e do acréscimo patrimonial líquido no mesmo período, ambos expressos em dinheiro. Ainda seguindo John F. Due, por outras palavras a renda consiste (1) no montante total recebido de terceiros durante o período, menos as despesas necessárias para a obtenção deste total; (2) no valor do consumo da pessoa, excluído o que for pago com a utilização do montante recebido de terceiros no período. Este valor inclui itens como o valor de uso dos bens móveis de consumo, como a casa própria, e o valor dos bens ou serviços de produção própria; (3) o acréscimo do valor dos ativos possuídos no período. De modo geral, e por motivos práticos, as legislações interpretam o conceito de renda em relação ao montante de riqueza, aos ingressos monetários ou em espécie. Assim, de modo geral, o acréscimo de valor patrimonial só é tributável quando se realiza" (Estudos sobre o Imposto de Renda, ob. cit., p. 23).

...previ, com Luciano da Silva Amaro, para obra em homenagem a Rafael Bielsa editada pela Revista de la Universidad de Buenos Aires intitulada "Distribución encubierta de beneficios" o seguinte: "En 1977 fue publicado por la Revista Argentina de Derecho Comparado, vol. 1, pp. 203/206, un artículo titulado 'Distribución encubierta de beneficios', en el cual resaltábamos aspectos que no aceptados en la doctrina y jurisprudencia brasileñas, y, entre otros, el referente a la imposibilidad de multa o tributo siempre imposables desde la constitución del crédito tributario'. En realidad entendemos que por ser la figura mencionada, tributación de acto ilícito, en el derecho argentino la exigencia pretendida no procedía y, bajo esta perspectiva, preparamos aquel trabajo. En consecuencia de la realización del mismo, en consecuencia de la necesidad de adaptación de la legislación de impuesto de renta a la ley de las sociedades anónimas (Ley nº 6.404/76), fue publicado el Decreto nº 1598 del 26/12/77, en que el Gobierno Federal, reglamentando normas tributarias a través de una ley de urgencia constitucional alternativa y de emergencia (decreto-ley), alteró, sustancialmente, el concepto de límites de la responsabilidad tributaria, aceptando por otro lado, parcialmente, la tesis que defendíamos al explicitar por el § 4º de su artículo 62 lo siguiente: '§ 4º - El impuesto y multa de que se trata en los §§ 1º a 3º solamente podrán ser estimados de oficio, después del término de sucedido el

No relatório que apresenta, a consulente informa que:

"A empresa consulente teve perda com o investimento na outra empresa (US\$ 21.600.000,00).

Registrou esta perda como provisão para perda (resultado não-operacional).

Esta perda foi considerada despesa fiscal pelos auditores externos da empresa. Os mesmos auditores entendem que esta perda pode ser considerada como permanente, para fins de dedutibilidade.

Tem agora a consulente intenção de consolidar a perda.

Para isto, alienou à empresa de mineração a participação dela na outra empresa pelo valor contábil residual após a provisão para perda.

A consulente detém 99,9% do capital da empresa de mineração. Destaca ainda que a outra empre-

sa iniciou suas atividades em abril de 89, em regime de pré-operação, encontrando-se com atividades paralisadas por motivos ambientais, econômicos e operacionais desde abril de 90.

Salienta que em caso de cisão, não deve haver impacto nos patrimônios da consulente e empresa de mineração já que a transferência de quotas foi feita pelo valor contábil residual após provisão para perda.

A outra empresa ainda mantém seus ativos pelo custo de aquisição corrigidos monetariamente.

E a sua pergunta é a seguinte: Para consolidar a perda, é necessária a mera alienação dos equipamentos industriais da outra empresa ou sua cisão total?"

Se houver cisão, os ativos e passivos da outra empresa deverão ser encerrados com uma "conta de incorporação".

hecho generador del impuesto a la persona jurídica o a la persona física beneficiaria de los lucros distribuidos encubiertamente".

Como se puede observar, la multa dejaría de ser exigida, al recaudarse el tributo en el momento en que ocurrió el hecho generador; esto equivale a decir que, en parte, fue aceptada la tesis de la inexistencia de penalidad para esa hipótesis, aunque sería más comprensible si el legislador dijese: 'después del término de la constitución del crédito tributario por la estimación por declaración'.

Es que la operación se aclararía cuando hecha la declaración (constitución del crédito tributario y declaración de la obligatoriedad tributaria) del impuesto de renta, siempre presentada después del hecho generador de la exigencia fiscal.

Consideramos, sin embargo, un indiscutible adelanto del legislador, al examinar el problema, el aceptar parcialmente aquella tesis entonces por nosotros defendida en la revista platina. Otro factor también importante fue su innovación para mejor, como es la transferencia de la responsabilidad tributaria para las personas detentoras del comando empresarial y reales beneficiarios de la pretendida maniobra de lesión a la sociedad y al Erario, retirándola de la persona jurídica perjudicada. Los dos aspectos, determinación del momento en que la multa puede ser exigida y responsabilidad real para quien da origen al intento fraudulento, de cierta forma, demostrarían que es correcta la tesis defendida por Fabio Fanucchi de una tributación penal o por nosotros de una tributación sancionatoria, así como su mejor adecuación a la real naturaleza jurídica del instituto.

Como expusieramos ante los lectores argentinos en la obra citada, en tiempo de la anterior legislación, decidimos completar aquel trabajo relatando cómo, en la actualidad, se coloca esta figura propia del derecho brasileño, contando con la valiosa colaboración del eminente tributarista Luciano da Silva Amaro, que apoyara y apoya la tesis defendida por Fabio Fanucchi y por nosotros de que la tributación penal o sancionatoria, por incidir sobre actos ilícitos, prescinde de penalidades, excepto cuando expresamente la ley diferencia dos momentos para su exigencia, que, temporalmente no cumplidos, ocasionarían el incremento de la pena" (Revista de La Universidad de Buenos Aires - Separata, vol. I, Buenos Aires, 1979, pp. 281/283).

A outra empresa deverá apresentar no final do processo um saldo credor que corresponda ao valor do patrimônio líquido, o qual será encerrado contra a "conta de incorporação".

Na empresa de mineração os aumentos de ativos e passivos serão lançados com contrapartida na "conta de incorporação". A "conta de incorporação" na empresa de mineração será encerrada contra a "conta de capital" para refletir o aumento de K em função da absorção do patrimônio líquido da outra empresa.

Por outro lado, segundo informação da consultante, foram feitos os lançamentos contábeis cabíveis para que se encerre o investimento da consultante na outra empresa.

Não aconselho aquela hipótese. A decisão do 1º C.C., que, apesar de entender não configurada a distribuição disfarçada de lucros, inadmitte a apuração de perdas de capital decorrentes de transferência de bens do ativo imobilizado de uma empresa para outra do mesmo grupo¹⁶.

Divirjo da orientação adotada na decisão daquela Corte Administrativa, isto é, se a perda foi real, não admite-se que seja computada para efeitos de incidência do imposto sobre a renda, é, como expliquei no início, a incidência sobre uma "não-renda", uma "não-disponibilidade" ou uma "não-aquisição". Creio que tal orientação administrativa não se sustentará se submetida à apreciação judicial, à luz do perfil desenhado no CTN para definir a hipótese de imposição do imposto sobre a renda.

"Ad cautelam" e a fim de evitar discussões sobre a matéria, prefiro,

contudo, não aconselhar a solução da transferência, optando pela "cisão", e transcrevendo, na pena de Hiromi Higuchi, sua interpretação sobre o acórdão versando questão semelhante:

"A alienação de bens para empresa do mesmo grupo poderá ou não caracterizar distribuição disfarçada de lucros. Se a empresa aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo para pessoa jurídica que participa do lucro, a operação caracteriza distribuição disfarçada de lucros. Isso ocorre também quando a empresa adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa jurídica ligada, ou seja, que tem participação societária na empresa.

Além daquelas duas hipóteses, se a operação favorecer a empresa controladora na forma do art. 61 do D.L. 1598/77, ficará também caracterizada a distribuição disfarçada de lucros. Ainda que a operação não seja enquadrada como distribuição disfarçada de lucros, o 1º C.C. decidiu que é inadmitida a apuração de perdas de capital, decorrentes de transferência de bens do ativo imobilizado de uma empresa para outra do mesmo grupo"¹⁷,

assim como a ementa desse Aresto:
"Sessão de 20/6/1990 - Acórdão nº 105-4.524.

Recurso nº 95.553 Processo nº 10630/000.590/88-87 Exs. de 1985 e 1986

Recorrente: Transmais Ltda.

Recorrido: DRF em Governador Valadares (MG)

Varição Monetária Ativa - Independente da forma pela qual o empréstimo se exteriorize, nas operações realizadas entre empresas do mesmo grupo, os valores dos mútuos estão sujeitos à atualização monetária (D.L. nº 2.065/83, art. 21).

Perdas de Capital - Inadmissível a apuração de perdas de capital, decorrente de transferência de bens do ativo imobilizado de uma empresa para outra do mesmo grupo.

Suprimento de Caixa - Os suprimentos de numerários feitos pelos sócios, quando não comprovada a sua origem e efetiva entrega, constituem-se em presunção de que se originaram em recursos da pessoa jurídica proveniente de omissão de receitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Transmais Ltda., acordam os membros da 5ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em *negar* provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Mariam Seif - Presidente
Manoel Antonio Gadelha Dias - Relator
Diva Maria Costa Cruz e Reis - Procuradora da Fazenda Nacional.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros Aldenor Abrantes, Afonso Celso Mattos Lourenço, José Rocha, Raymundo Franco Diniz, Geraldo Agosti Filho e Sebastião Rodrigues Cabral"¹⁸.

Prefiro, pois, a "cisão" como forma de realização da perda e readequação do empreendimento para suas finalidades sociais¹⁹.

Para tanto, em havendo a cisão entre a empresa de mineração e outra empresa, com a extinção de ações na empresa de mineração, deverá ser adotado o seguinte procedimento:

- a diferença entre o valor contábil das ações e o valor de acervo líquido que as substituir será computada na determinação do lucro real como:

a) perda de capital dedutível, apenas a diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido avaliado por preço de mercado. A empresa de mineração poderá optar, para efeito de lucro real, pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos.

b) ganho de capital, o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações extintas. A empresa de mineração poderá diferir a tributação sobre parte do GK (se houver) em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado se discriminar os

¹⁸ D.O.U. 07/11/90.

¹⁹ Hugo de Brito Machado esclarece: "A aquisição da disponibilidade econômica, é a obtenção da posse de direito e de fato, da renda, configurada pelo efetivo recebimento desta. Já a aquisição da disponibilidade jurídica é a obtenção de uma posse apenas de direito, da renda, configurada, pela existência de um crédito com características de liquidez e certeza" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 11, ob. cit., p. 253).

bens do acervo líquido recebido a que corresponder o GK diferido e mantiver no LALUR o GK ainda não tributado, que deve ser corrigido monetariamente por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do Ativo Permanente. A empresa de mineração deverá computar, no lucro real de cada período-base, a parte do GK realizada mediante alienação ou liquidação²⁰.

A finalidade do diferimento, na perda, que é a hipótese, é permitir a realização de lucro capaz de absorver perda efetiva, no prazo de 10 anos, sendo-se justa a sua expressão social, o que poderia não ocorrer se

a absorção em um só ano não tivesse a contrapartida geradora de lucros para compensar²¹.

É de se realçar que a alienação de participação societária na outra empresa feita pela consulente para a empresa de mineração pelo valor contábil residual após a provisão para perdas tem amparo legal desde que a consulente não tenha valores controlados no LALUR para exclusão na apuração de seu lucro real (ágio amortizado ou provisão para perdas em investimento adicionado na formação da provisão).

Resta, por fim, a questão da caracterização da perda permanente. Tem a Receita Federal contestado tal perda, a não ser em caso de falência

Luciano da Silva Amaro lembra que: "O fato gerador de tributo, mesmo quando sua estrutura coincida com a de um ato ou negócio jurídico, configura fato jurídico 'stricto sensu'. Realmente, o que dá nascimento à obrigação tributária não é a vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação; é a vontade de lei, somada a um acontecimento fático, que pode coincidir ou não com a prática de um ato ou negócio jurídico; mesmo quando coincide, porém, a realização do ato ou negócio jurídico estará dando nascimento à obrigação tributária não como fruto da vontade de quem o pratique (a qual é irrelevante para tal efeito), mas como fruto da vontade da lei" (Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 11, ob. cit., p. 348).

Carlos da Rocha Guimarães explica: "Essa teoria, que surgiu na Itália elaborada por Mário Bracci, e apoiada, entre nós, por Amílcar de Araújo Falcão e outros, considera que o lucro ou a renda líquida constituem 'fatos geradores complexos', os quais teriam uma unidade teleológica objetiva" (V. Amílcar de Araújo Falcão, Fato gerador da obrigação tributária, ed. Financeiras, 1964, p. 137, nº 38).

Se pode ser, como a designação indica, uma 'unidade' que é considerada 'objetiva' unicamente por ser 'teleológica', isto é, construída por mera conveniência para atingir um determinado fim.

Em consequência, os fatos que são considerados como formando essa unidade, não são interligados entre si pela própria natureza das coisas, mas por um ato intencional do homem (lei tributária), que constitui dita unidade segundo conveniência sócio-tributária (teleologia).

Logo significa que esse 'fato gerador-tipo' (complexo) não tem uma unidade ontológica; é um mero ente criado em razão fabricado em virtude de uma finalidade específica (teleos), finalidade essa que é o que lhe dá a aparência de unidade.

Logo que realmente caracteriza o chamado 'fato gerador complexo' do imposto de renda.

Por isso, Amílcar Falcão, coerentemente com a sua posição de aceitar a existência do fato gerador complexo, mas reconhecendo não ter ele uma unidade intrínseca, ontológica, conclui que: "Se o fato gerador consistir em um fato complexo ou, como o designamos na definição, em um conjunto de fatos, diante é que a produção do efeito jurídico genético sobre a relação tributária somente se verificará quando estiverem integrados todos os seus elementos" (Fato gerador cit., loc. cit.).

Essa análise do chamado fato gerador complexo, fica evidenciado que tal figura jurídica não é um fato natural, nem um ato jurídico, nem um fato jurídico singular, e nem mesmo uma situação jurídica que possa se estender no tempo por longo período contínuo.

Por isso Amílcar Falcão reconhece que o chamado fato gerador complexo se caracteriza por ser 'uma pluralidade de fatos congregados', 'um conjunto de fatos' (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 11, ob. cit., pp. 105/106).

ou liquidação extrajudicial de sociedade financeira²².

Tal posição, sobre não ter respaldo no artigo 374 do RIR:

"Art. 374 - A provisão para perdas prováveis na realização do valor de investimentos será, para efeito de determinar o lucro real, adicionada ao lucro líquido do período-base, salvo se:

I - constituída depois de três anos da aquisição do investimento; e
II - a perda for comprovada como permanente, assim entendida a de impossível ou improvável recuperação.

§ 1º - Cabe à pessoa jurídica o ônus da prova da perda permanente que justifique a constituição da provisão.

§ 2º - Em qualquer caso, será adicionada ao lucro líquido do período base, para efeito de de-

terminar o lucro real, a provisão para perda de participação societária na parte que corresponder ao ágio de que trata o art. 329.

§ 3º - A provisão constituída antes do prazo referido no inciso I poderá ser deduzida, após o decurso desse prazo, para efeito de determinar o lucro real, desde que observado o disposto no inciso II e nos §§ 1º e 2º (grifos meus), fere, se impossível a aquisição de disponibilidade, o artigo 43 do CTN²³.

É de se lembrar, como se demonstrou no início desta resposta, que apenas a:

"aquisição de disponibilidade" pode gerar imposto sobre a renda, seja disponibilidade jurídica, seja econômica. Onde não há "disponibilidade adquirida" não há possibilidade de qualquer imposição fiscal, a título de imposto sobre a renda²⁴.

²² Alberto Xavier escreve: "De harmonia com o nosso ponto de vista, o fato gerador do imposto de renda tem a natureza de fato continuado, de estrutura similar à que apresentam, em matéria de Direito Penal, os crimes continuados. Há uma sucessão, no tempo, de fatos interligados, sendo a continuação reiterada destes fatos que caracteriza essa figura jurídica. Nos termos do art. 43 do CTN, o fato gerador do imposto de renda consiste na aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda, aquisição essa que gradualmente vai ocorrendo no tempo. O aspecto anual do imposto de renda não respeita, pois, ao seu fato gerador: respeita, isto sim, à base de cálculo que é anual, ou se determina num período anual. O fato gerador propriamente dito é constituído por uma pluralidade, uma sucessão de fatos isolados, que representam, em si, um fato continuado" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 11, ob. cit., pp. 214/215).

²³ Edvaldo Brito esclarece que: "O que se pode recomendar, então, é que os aplicadores do art. 43 do Código Tributário Nacional tenham cautela ao interpretá-lo, diante dessa sua origem, a qual explica o túbeteio de alguns no entendimento do conteúdo semântico de disponibilidade 'econômica ou jurídica', expressões com que o legislador brasileiro procurou resumir a teoria norte-americana da separação com a sua regra da realização formada no correr de quase trinta anos e acompanhada da advertência do juiz Holmes, revelada supra.

Do outro lado, completa-se o conceito de acréscimo patrimonial um componente temporal. Por natureza, acréscimo é aquilo que se soma a algo já existente. Logo, há de tomar-se esse algo em um certo momento para que, ao fim de um determinado lapso de tempo, seja identificado o que a ele se acresceu. Daí ter razão o julgado no caso 'Eisner vs. Macomber' quando alerta que a simples troca de circunstâncias de um numerário ou de uma coisa de valor não implica benefício; pode, até, resultar em perda. Por conseguinte, além de ser fundamental a fixação do 'dies ad quem', também, é necessário que, nesse termo final, seja constatado o ganho, o acréscimo efetivo do patrimônio e não resultante de meras formalizações" (Estudos sobre o Imposto de Renda, ob. cit., p. 138).

²⁴ Ricardo Mariz de Oliveira, ao tratar de resultados diferíveis de correção monetária contesta o art. 18 do D.L. 1598, dizendo: "Na verdade, o art. 18 é a regra geral dentro do sistema, como já visto, mas que pode sofrer exceções".

JURISPRUDÊNCIA

ÍNTEGRAS DE ACÓRDÃOS

COFINS — PARCELAMENTO — PROIBIÇÃO AOS CONTRIBUINTES QUE PROCEDERAM A DEPÓSITO JUDICIAL — INCONSTITUCIONALIDADE

Relator.
São Paulo, 21 de novembro de 1995 (data do julgamento).
Juiz Américo Lacombe, Presidente
Juiz Márcio Moraes, Relator

Mandado de Segurança nº 94.03.027205-8

Relator: Juiz Márcio Moraes
Impte.: União Federal
Impdo.: Juízo Federal da 18ª Vara de São Paulo - SP
Litis.: Adatex S/A Indl. e Coml.
Advogados: Mercês da Silva Nunes, Abércio Freire Mármora

Relatório

O Exmo. Sr. Juiz Márcio Moraes: Adatex S/A Indl. e Coml. perante o Juízo da 18ª Vara Federal em São Paulo, medida cautelar e ação declaratória, visando, respectivamente, suspender a exigibilidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 e discutir sua constitucionalidade. Para tanto, efetivou depósitos de parcelas da exação.

Após o advento do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1, pelo Supremo Tribunal Federal, que declarou, com efeitos "erga omnes", a constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Faturamento - Cofins -, impetrou mandado de segurança, perante aquele D. Juízo Federal, contra ato do Delegado da Receita Federal em São José dos Campos, no qual pleiteou o levantamento das quantias depositadas na citada Medida Cautelar, bem como o acesso ao parcelamento da exação, instituído pela Portaria nº 655/93, mas vedado por seu art. 4º aos débitos objeto de depósito judicial.

A liminar foi concedida por decisão cuja redação é a seguinte:

"Vistos. Requer(em) segurança(s) impetrante(s), em ação incidente sobre a Medida Cautelar nº 92.0048690-88, a fim de poder(em) valer-se da moratória instituída pela Portaria Ministerial nº 655, de 9.12.93.

Alega(m) que o mencionado ato administrativo normativo é flagrantemente inconstitucional porque fere, entre outros, o princípio da isonomia (CF, art. 5º, "caput"), em que pese a força vinculante do aresto resultante da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1, julgada pelo STF, no sentido da constitucionalidade da contribuição denominada Cofins.

Ementa

Processo Civil. Tributário. Mandado de Segurança. Ato Judicial. Cofins. Parcelamento. Portaria Ministerial nº 655, de 09.12.93. Depósitos. Manutenção. Ilegalidade.

I - A proibição de acesso ao parcelamento de quantias relativas ao Cofins, imposta pela Portaria nº 655/93, aos contribuintes que depositaram tais parcelas em Juízo, afigura-se inconstitucional, na medida em que afronta os princípios da isonomia e do livre acesso à jurisdição.

II - Inexistência do "periculum in mora" a favor da União, na medida em que dispõe de meios judiciais privilegiados para a execução de seus créditos.

III - A declaração de constitucionalidade do Cofins, emitida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1 não implica a obrigatoriedade do contribuinte solver seu débito de uma só vez, se vem regularmente cumprindo parcelamento, ainda que assegurado por ordem judicial.

IV - Segurança denegada.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide a Segunda Seção do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por maioria, denegar a segurança, nos termos do relatório e voto do Exmo. Sr. Juiz

recer, que a perda é permanente, sendo a cisão a forma mais adequada de realizá-la, nos moldes propostos na consulta, com o que a incidência do imposto sobre a renda ocorreria, nos próximos anos, apenas se real "aquisição de disponibilidade" houvesse e não sobre uma "indisponibilidade", sobre uma "não-renda", sobre "uma não-aquisição", como é o caso da hipótese consultada²⁶.

No caso, a perda está mais do que comprovada até por determinação da Justiça e do Governo, que, por questões ambientais, proibiu a operacionalidade da empresa e pulverizou o investimento. A documentação sobre a matéria é tão farta que os próprios auditores não tiveram dúvida em caracterizar a perda como permanente²⁵.

Entendo eu, também, pela linha do raciocínio desenvolvido neste pa-

de 22/2/1991, da Consultoria Geral da República, ao reconhecer que as correções monetárias de TDAnão são tributáveis (D.O.U. de 26/2/1991), a despeito da regra geral do referido art. 18. Assim como há rendas tributáveis, há rendas não tributáveis; da mesma forma, há variações monetárias tributáveis e outras não-tributáveis. E há rendas diferidas, como também há variações monetárias diferidas. O art. 18, por conseguinte, em nada contribui para solucionar a questão ora sob enfoque.

Não há, portanto, nenhum fundamento jurídico válido para justificar a imediata incidência fiscal sobre a atualização monetária de valores que se sujeitam ao diferimento.

A exigência de imediata tributação, sobre contrariar toda a lógica e todo o ordenamento jurídico, só poderia basear-se em argumentos simplistas, de aplicação literal e desatenta do exato conteúdo dos artigos 10 e 18 do D.L. 1598, e seus correspondentes art. 280 e 254 do RIR/80.

A contrário, a exegese correta dos textos legais aplicáveis, e das regras sistemáticas que disciplinam as correções monetárias de valores, evidenciam que as atualizações monetárias de receitas que geram diferimentos integram os quantitativos básicos para cálculo dos respectivos resultados "diferíveis" (Estudos sobre o imposto de Renda - em memória de Henry Tilbery, ob. cit. pp. 188/189).

Gilberto de Ulhôa Canto esclarece: "O acréscimo de patrimônio é, portanto, pressuposto legal da ocorrência da obrigação tributária, que na pessoa jurídica pode ser facilmente determinado por simples confronto das cifras referentes a dois períodos distintos. Na medida em que só existe acréscimo de patrimônio se o valor deste aumentar de um período para outro, parece-me de discutível a exigência de imposto sobre a renda sobre rendimento individualmente considerados, como elementos isolados autônomos, independentemente dos resultados de balanço, como é o caso dos resultados de aplicações financeiras ganhas em operações de Bolsa (Lei nº 8.541, de 23/12/1992) e o de tributação na fonte *una tantum*, ou, ainda, no caso em que há ficção de realização de lucro flacionário (Lei nº 7.799, de 10/7/1989) apenas para efeitos tributários" (Estudos sobre o imposto de renda, ob. cit., p. 37).

Ugo de Brito Machado encerra a questão ao dizer: "Nem se diga que o legislador pode estabelecer o conceito de renda por ficção legal. Como assevera Valdir de Oliveira Rocha, 'Esse fazer de conta pode subsistir'. É da maior evidência que se assim não fosse ruiria inteiramente todo o sistema jurídico-constitucional.

Considerando que a Constituição Federal descreve, ao fazer a partilha das competências tributárias, o âmbito de cada imposto, a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não vai além da liberdade que tem o intérprete para colher uma das significações razoáveis dessa expressão. Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe o quadro, ou moldura, que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda a renda não é, em qualquer de seus significados aceitáveis, agride a Constituição.

Em qualquer lei, também aquela que direta ou indiretamente define o alcance da expressão renda ou proventos de qualquer natureza, está sujeita ao controle de constitucionalidade. Em disto, é importante observar que o Código Tributário Nacional definiu renda como o produto do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (art. 43, itens I e II). Adotou, portanto, o conceito de renda-acréscimo. Sem acréscimo patrimonial não há, segundo o Código, nem renda, nem proventos" (Estudos sobre o imposto de renda - em memória de Henry Tilbery, ob. cit. p. 16).