



P  
Dir. Trib. Atual  
n.º 9  
1989

ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES do  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Entidade complementar à Universidade de São Paulo  
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

# DIREITO TRIBUTÁRIO

## ATUAL Vol. 9

- O mandado de injunção e a ação de inconstitucionalidade por omissão na Constituição da República Federativa do Brasil.
- Um caso de elusão de imposto de renda.
- IPI, alíquota zero e manutenção dos créditos relativos a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.
- Crédito do ICM na exportação.
- Imposto sobre serviços.
- O ICM de restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.
- Os contratos de mútuo, seu regime fiscal. Efeitos da legislação que criou o plano cruzado. A correção monetária ficta.
- Projeto de processo administrativo tributário.
- Meios de solução dos conflitos internacionais de dupla tributação.
- Empreitada de construção civil com fornecimento de material produzido pelo empreiteiro fora do local da obra - inconstitucionalidade e ilegalidade da incidência do ICM sobre o material.

CO-EDIÇÃO  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

\*  
EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA  
SÃO PAULO - 1989

542058

OS CONTRATOS DE MÚTUO  
SEU REGIME FISCAL  
EFEITOS DA LEGISLAÇÃO QUE CRIOU O PLANO CRUZADO  
A CORREÇÃO MONETÁRIA FICTA

Luiz Mēlega  
Advogado e Diretor do IBDT

1. Não constitui novidade que o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, deu tratamento especial aos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, no que respeita aos seus efeitos tributários.

A partir do advento daquela disposição legal, os referidos negócios foram excluídos do capítulo que cuida da distribuição disfarçada de lucros, passando a constituir operações normais de empréstimo de dinheiro entre empresas do mesmo grupo, exigindo-se, no entanto, que a empresa mutuante reconheça, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária da quan

tia mutuada, calculada segundo a variação do valor da Obrigação do Tesouro Nacional - OTN.

1.1. O Parecer Normativo CST nº 23, divulgado pelo Diário Oficial da União de 24 de novembro de 1983, deu explicações sobre a maneira correta de escriturar a correção monetária e eventuais juros contratados nesse tipo de negócio, esclarecendo que, nos empréstimos gratuitos, o fato da mutuante reconhecer e escriturar a correção monetária, no livro destinado à apuração do lucro real, não traduz qualquer direito, à mutuária, de contabilizar despesa de igual valor.

1.2. Parece fora de dúvida que o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/1983, veio reconhecer a existência de uma situação frequente entre empresas de um mesmo grupo, onde as disponibilidades existentes em uma ou mais empresas circulam para o atendimento das necessidades financeiras de outras, evitando que aquelas carentes de recursos se sujeitem às especulações do mercado de capitais. Ao mesmo tempo que reconheceu como legítimo esse procedimento, deixou também claro que essas transações não se definem como operações financeiras, para o efeito do disposto no artigo 17 da Lei nº 4.595, de 31 de de

zembro de 1964, que, entre outras providências, dispôs sobre as instituições e atividades financeiras. Não sobra dúvida, também, sobre o regime fiscal a que ficaram submetidas as eventuais receitas auferidas em decorrência dos negócios em questão. Concorrem elas para a formação do lucro tributável pelo imposto de renda, sem qualquer retenção do tributo na fonte, quando do pagamento ou crédito.

1.2.1 É importante distinguir esse regime fiscal daquele outro que exige a retenção do imposto de renda exclusivamente na fonte, sem possibilidade de compensação na declaração anual de rendimentos. Na primeira hipótese o rendimento recebido apenas concorre para a formação do lucro da empresa, que poderá ou não propiciar o pagamento do tributo, porque este só será devido no caso de existência de lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

A percepção de rendimentos decorrentes de um contrato de mútuo, por isso, não produz necessariamente a incidência do imposto de renda, porque tais rendimentos podem ser absorvidos pelos resultados negativos de outras

transações, de tal forma que, no encerramento do exercício social, o balanço acuse prejuízo e não lucro.

Já no regime de tributação exclusiva de fonte, o pagamento ou o crédito do rendimento gera, "per se", a incidência do imposto e o seu recolhimento aos cofres da União, ainda que a empresa beneficiária encerre o seu exercício social com prejuízos.

1.2.2 Quando o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/1983 possibilitou às empresas de um mesmo grupo os negócios de mútuo referidos, sem dúvida reconheceu a utilidade dessa providência, através da qual as sociedades necessitadas de recursos financeiros podem conseguirlos sem apelarem para o mercado de capital, numa legítima presunção de custo menos elevado do dinheiro e melhores condições de pagamento.

Daí porque não cogitou da retenção do imposto na fonte quando do pagamento ou crédito dos rendimentos. O tributo só será devido, ao final, caso a empresa mutuante acuse resultados favoráveis no seu balanço.

Mudar esse regime para o outro de retenção exclusiva do imposto na fonte, importa

em alterar as próprias condições dos negócios de mútuo da espécie, subtraindo-lhes muito da essência e das virtudes que os caracterizam.

Modificação de tão magna importância sã poderia ocorrer por disposição expressa que a determinasse.

2. Com o advento da reforma tributária aprovada pela Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, pretendeu-se, alhures, que eventuais rendimentos decorrentes dos aludidos negócios de mútuo, passariam a configurar rendimentos de capital subordinados ao regime dessa lei, isto é, passariam a ser tributados exclusivamente na fonte.

2.1. Para sustentar esse entendimento, alguns comentadores da citada reforma tributária aludem ao artigo 34 da Lei nº 7.450/85, o qual prescreve que se considera como tributação exclusiva o imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos por quaisquer pessoas jurídicas e condôminos, inclusive fundos. Outros invocam o artigo 39 da mesma Lei, onde está escrito que fica sujeito à incidência do imposto de renda na fon

te o rendimento produzido por Obrigações do Tesouro Nacional e por títulos, obrigações e quaisquer aplicações com correção monetária segundo a variação do valor da OTN. Alguns lembram o artigo 51 da mencionada Lei, segundo o qual "estão compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda".

Some-se a esses dispositivos o artigo 42 da mesma Lei nº 7.450/85, que esclarece ser devido exclusivamente na fonte o imposto de que trata o referido artigo 39.

2.2. No nosso modo de ver, não assiste razão alguma àqueles que sustentam ter ocorrido mudança no regime fiscal dos rendimentos auferidos em consequência dos negócios de mútuo de que cuida o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, o qual continua inalterado.

2.2.1 Isso porque nenhuma das disposições da Lei nº 7.450/85, invocadas para justificar tal modificação, pode servir a tal propósito.

O artigo 34, à evidência, não criou qualquer nova tributação de fonte. Limitou-se a dizer que aquelas já existentes, passariam a ser exclusivas, com o que eliminou a opção até então assegurada à pessoa jurídica, que podia escolher entre considerar o tributo retido na fonte como simples antecipação, ou como pagamento definitivo.

A Lei nº 7.450/85, seria desnecessário dizer, não cuidou de tributar na fonte, ou melhor, exclusivamente na fonte, todos os rendimentos de capital pagos ou creditados a pessoas jurídicas. Esse novo regime está dirigido aos rendimentos e ganhos de capital produzidos por aplicações no mercado de capital. É isso o que se recolhe da leitura da Justificação nº 35 da Exposição de Motivos, onde se diz que "tal medida objetiva dar transparência às operações financeiras efetuadas pelas empresas, estabelecendo de forma definitiva o ônus fiscal incidente sobre rendimentos e propiciando o imediato conhecimento do resultado final da aplicação, in

dependentemente da variação do índice da correção monetária no período".

Tal disposição, por óbvio, não pode abranger os negócios de mútuo já aludidos, porque estes estavam e estão vinculados a um regime fiscal especialíssimo, inerente à natureza singular desse tipo de transação, onde inexistente faculdade de escolha por parte da mutuante.

2.2.2 Também de nenhuma valia, para o entendimento pretendido, é o artigo 39 já citado, que se destina aos rendimentos de títulos de renda fixa que circulam no mercado financeiro.

É o que informam os autores do projeto que se converteu na Lei nº 7.450/85, nas Justificações 40 a 43 da Exposição de Motivos.

2.2.2.1 Despiciendo seria, pois, mais alongada argumentação para demonstrar que nem o artigo 39, nem qualquer dos seus parágrafos têm relação alguma com os negócios de mútuo referidos no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, que não são títulos que agitam o mercado de capital, mas sim simples instrumentos de circulação de disponibilidades financeiras no circuito fechado de empresas de um mesmo grupo.

E tanto isso é exato que o próprio parágrafo 3º do citado artigo 39, prescreve que o imposto será retido pela pessoa jurídica emitente ou aceitante no ato da aplicação do capital e calculado com abstração de correção monetária posterior. Emitentes ou aceitantes só existem em títulos de crédito, jamais em contratos de mútuo.

O mútuo é contrato perfeitamente definido na lei civil, com características próprias que o distinguem dos títulos de crédito que movimentam o mercado de capital. Seu regime jurídico está regulado com detalhes nos artigos 1256 a 1264 do Código Civil.

Não se pode admitir, por isso, que o legislador deixasse de fazer menção expressa a esse contrato, caso fosse sua intenção tributar os respectivos rendimentos pelo regime de retenção exclusiva na fonte.

Note-se, também, que na definição do parágrafo 2º do dispositivo citado (artigo 39), o imposto só incide sobre a remuneração do capital aplicado, o que excluiria a correção monetária, que não é remuneração, mas simples atualização do valor emprestado.

2.2.3 O artigo 51, por igual, na da contém que possa justificar a tese daqueles que querem ver os rendimentos dos negócios de mútuo sujeitos à tributação na fonte. Esse dispositivo nem sequer alude ao regime de fonte, limitando-se a dizer que os ganhos e rendimentos de capital ficam compreendidos na incidência do imposto de renda (que nem sempre obedece ao regime de fonte), ainda que decorrentes de atos e ou negócios que simulem transação diversa da verdadeira, com o intuito de fraudar o pagamento do tributo.

Se esse artigo tivesse a abrangência que lhe querem atribuir, até os alugueres pagos por pessoas físicas a pessoas jurídicas, estariam sujeitos à incidência exclusiva de fonte.

De acordo com a Justificação nº 54, da Exposição de Motivos, esse artigo visa a coibir prática de operações simuladas com o objetivo de escapar à incidência do tributo. Somente isso.

Tal situação, obviamente, não ocorre e nem pode ocorrer com os negócios de mútuo objeto deste comentário, cujos rendimentos são alcançados pela incidência do imposto de ren

da, porém, segundo modelo especialíssimo, que atende a peculiar natureza e singular finalidade desses negócios jurídicos.

3. Seria preciso notar, por fim, que a Lei nº 7450/85, em nenhum de seus muitos dispositivos, faz qualquer referência aos empréstimos disciplinados pelo artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, o que gera a legítima presunção de que, quanto a estes, nada alterou.

Os negócios de mútuo aludidos na quele Decreto-lei, diferem essencialmente dos negócios ou das aplicações inerentes ao mercado financeiro ou de capital.

Por isso mesmo subordinam-se a regime fiscal diverso que, como já se disse, atende às peculiaridades desses negócios, cujo objetivo primeiro é o de suprir eventuais necessidades de empresas de um mesmo grupo econômico.

Situação singular e muito especial, portanto, que não pode ser afetada por disposições gerais de legislação posterior, endereçadas a rendimentos de aplicações feitas no mercado aberto.

3.1. A espécie aqui discutida têm inteira aplicação, portanto, os parágrafos 1º e 2º do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657, de 04.09.1942).

3.1.1 O primeiro desses parágrafos diz que a lei posterior só revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

A Lei nº 7.450/85, nem sequer aludiu ao artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, o que exclui qualquer possibilidade de o ter revogado, alterado ou regulado. Por outro lado, não há qualquer incompatibilidade entre o sistema instituído pela citada Lei nº 7.450/85 e o regime fiscal previsto para os rendimentos dos negócios de mútuo aqui tratados.

3.1.2 O parágrafo 2º atrás referido prescreve que a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. É esta a situação existente. A lei nova (Lei nº 7.450/85) nada modificou com relação à lei anterior, no que respeita aos negócios de mútuo (artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83).

4. E tanto está correto o que foi atrás dito que a Coordenação do Sistema de Tributação editou o Parecer Normativo nº 30, de 28.05.1987, cujo item 6 (seis) prescreve que não estão sujeitos à tributação na fonte, na forma em que são tributadas as aplicações financeiras, os rendimentos auferidos relativamente aos contratos de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas.

Aludido Parecer Normativo examinou o assunto face às disposições constantes dos artigos 34, 39 e 51 da Lei nº 7.450, de 23.12.1985, para concluir que os rendimentos gerados pelos contratos de mútuo da espécie aqui discutida, não sofrem a incidência do imposto de renda na fonte, porque não se incluem no conceito de operações financeiras e nem a elas se assemelham.

É certo que em julho de 1988 o Secretário da Receita Federal, invocando o artigo 51 da tantas vezes aludida Lei nº 7.450/85, editou a Instrução Normativa nº 109, do dia 22 daquele mês, determinando que as operações de empréstimo em moeda, qualquer que seja a forma de remuneração, contratada entre pessoas jurídicas que não sejam coligadas, interligadas, controla

doras e controladas, equiparam-se às aplicações financeiras, estando sujeitos os rendimentos delas decorrentes à incidência do imposto de renda na fonte, na forma do artigo 4º do Decreto-lei nº 2.303, de 21.11.1986 e do artigo 1º do Decreto-lei nº 2.394, de 21 de dezembro de 1987, conforme o prazo das operações for superior a 28 (vinte e oito) dias ou se enquadre no conceito de curto prazo, respectivamente.

Não é nosso propósito discutir aqui a legitimidade desse ato administrativo que, à nosso ver, faz equiparação e cria modalidade de pagamento não prevista em lei, o que agride o disposto no artigo 97, inciso I, do Código Tributário Nacional, que reserva à lei a instituição de tributos ou a sua extinção. Serve ele, entretanto, para confirmar que os contratos de mútuo entre coligadas, interligadas, controladoras e controladas constituem espécie singular, que se diferencia das outras modalidades de negócios tendo por objeto o empréstimo de dinheiro.

5. Com o advento dos Decretos-leis nº 2.283 e 2.284, de 28.02.1986 e 10.03.1986, respectivamente, que introduziram o Plano

Cruzado e, em certa extensão, eliminaram a indexação da economia brasileira, discutiu-se se o aludido artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 perdera a sua eficácia, no tocante à exigência da correção monetária, já que esta estaria abolida, nos termos daquela legislação que implantou o Plano Cruzado. Para alguns a eficácia do citado dispositivo estaria apenas suspensa, enquanto perdurasse a proibição dos reajustes monetários.

5.1. Logo mais, isto é, em 23 de julho de 1986, foi divulgado o Decreto-lei nº 2.287, que alterou dispositivos da Lei nº 7.450, de 23.12.1985, dispondo ainda sobre outras matérias. Pelo artigo 31 deste Decreto-lei ficaram expressamente revogados o artigo 22 do Decreto-lei nº 1.338, de 23.07.1974; o artigo 54, caput, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977; o artigo 241 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976; o parágrafo único do artigo 4º, o parágrafo 1º do artigo 6º, os parágrafos 1º e 2º do artigo 8º, o parágrafo único do artigo 9º, os artigos 20, 21, 23 e 24, o inciso I do artigo 33 e o parágrafo 4º do artigo 40, todos da já mencionada Lei nº 7.450, de 23.12.1985. Todos esses dispositivos são relativos à correção monetária; e sua revogação, àquela época, foi tida como necessária para o ajustamento das medidas relativas à implan

tação e estabilidade do Plano Cruzado.

5.2. Embora o Decreto-lei nº 2.287/86 não fizesse menção expressa ao artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, este foi tido, por alguns, como igualmente revogado, porque incompatível com a política monetária então posta em vigor, nos termos do artigo 2º, parágrafo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657, de 04.09.1942), segundo o qual a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule por inteiro a matéria de que tratava a lei anterior.

5.3. Em fevereiro de 1987, especificamente no dia 26, o Presidente da República assinou o Decreto-lei nº 2.323, divulgado pelo Diário Oficial da União do dia 05.03.1987.

Esse Decreto-lei, segundo a sua ementa, dispões sobre a atualização monetária de débitos fiscais, a par de outras providências relacionadas ao assunto. Este último documento legal, pelo qual se reintroduziu a correção monetária dos débitos fiscais, cuidou também da atualização monetária de outras hipóteses, como a prevista no seu artigo 4º, que alude aos depõe

sitos em dinheiro para garantia, nas questões propostas em juízo contra a Fazenda Nacional, ou para evitar a fluência de juros e correção monetária em processos administrativos, cujos valores serão corrigidos na forma ali prevista.

Não se referiu, entretanto, aos contratos de mútuo de que tratou o artigo 21 do já citado Decreto-lei nº 2.065, o que levaram alguns estudiosos à conclusão de que já não existe aquela exigência do reconhecimento, pelo mutuante, do valor correspondente à correção monetária. Esta, a correção monetária, só teria sido reinstituída para as hipóteses expressamente previstas.

6. Já fizemos referência, no ítem 4, ao Parecer Normativo nº 30, de 28.05.87, no qual a Coordenação do Sistema de Tributação aludiu novamente aos contratos de mútuo, para declarar que os rendimentos auferidos pela mutuante deverão ser computados no lucro líquido, no encerramento de cada período-base de apuração, não estando sujeitos à tributação de fonte.

Isso deixa claro que, na exegese fiscal, o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.83 está em vigor, o que reforça a tese de

que os seus efeitos foram apenas suspensos durante a proibição dos reajustes monetários.

Pode-se até aceitar essa colocação, como a da melhor doutrina, mesmo porque referido ato administrativo alude a rendimentos auferidos pela mutuante, o que afasta a idéia do simples reconhecimento, para efeitos tributários, de correção monetária não paga e, por isso mesmo, não recebida.

6.1. Ninguém ignora que o fato gerador do imposto sobre a renda, segundo dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), é a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza, assim considerados os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

6.1.1 Ricardo Mariz de Oliveira, em comentário divulgado pela "RT - Informa, 1a. Quinzena, dezembro/1983", já demonstrava que toda essa elaboração fiscal, que exige se acresça ao lucro líquido no Livro de Apuração do Lucro Real, para efeitos de tributação, uma receita inexistente, imaginária, assenta-se no pressuposto

to de que a lei pode criar, para tal efeito, o próprio fato gerador materialmente inexistente, isto é, "inventar", para efeitos tributários, uma renda que não existe. Por esse tratamento fiscal o mutuante seria penalizado, porque se lhe exige o tributo sobre verba não recebida, ao passo que ao mutuário não se permite a dedução de valor correspondente.

Tal capacidade inventiva, mostra o ilustre especialista, esbarra na discriminação constitucional das competências tributárias e colide com as superiores normas gerais de direito tributário inseridas no Código Tributário Nacional, especialmente nos artigos 43, 114 e 117.

6.1.2 Luciano da Silva Amaro, em lúcido estudo publicado na Resenha Tributária, 1985, Edição 36, também analisa o assunto, entendendo que o dispositivo referido define hipótese de renda ficta da mutuante, correspondente ao montante de correção monetária. Trata-se de ficção legal de renda, diz o conhecido estudioso, que nega efeitos ao real (não pagamento da quantia correspondente à correção monetária) e cria a verdade legal de que o montante da correção foi recebido pela mutuante. A lei não prevê a dedutibilidade do mesmo valor pela mutuária,

a título de "despesa ficta". Dessa forma, a eventual receita de correção auferida comporá o resultado tributável da mutuante, sem contrapartida de despesa. Resta para a mutuante, ineludivelmente, a criação de fato gerador por ficção, já que inexiste qualquer correspondência com a realidade.

6.1.3 Ensinam os doutos que a ficção jurídica não se confunde com a presunção absoluta. Nesta a consequência do fato conhecido é provável, embora passível de dúvida, mas a lei valoriza a probabilidade e recusa a prova em contrário. Na ficção não há dúvida sobre o fato real, mas a lei, conscientemente, nega a realidade fática e constrói uma realidade jurídica diversa daquela. Por isso mesmo não ocorre, sequer, a possibilidade de prova em contrário.

6.1.4 Lembra Luciano da Silva Amaró, que a doutrina brasileira se opõe à utilização indiscriminada das presunções ou ficções no direito tributário, quando o seu emprego traz afronta direta ou oblíqua aos princípios constitucionais.

6.1.5 Gilberto de Ulhôa Canto já afirmou ser evidente que o legislador não po

de, através de ficções, elaborar regras ou normas que não poderia expedir de forma direta. Lembra ainda o conceituado jurista que o artigo 110 do Código Tributário Nacional prescreve que as ficções e as presunções que impliquem modificar a competência impositiva são proibidas; de outra forma a lei é que estabeleceria seu campo de atuação, porque através do uso indiscriminado das ficções e das presunções, poderia ampliá-lo indefinidamente (Presunções no Direito Tributário - Caderno de Pesquisas Tributária nº 9, ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1984, páginas 8 e seguintes).

6.1.6 A Doutora Yonne Dolácio de Oliveira, que examinou em profundidade a matéria aqui exposta, mostra que, em razão do princípio da tipicidade cerrada, impõe-se ao legislador, que tipifica as situações da realidade natural, a exigência de definir de maneira rigorosa, e até exaustiva, os elementos essenciais do tipo tributário: fato gerador da obrigação tributária principal, o seu sujeito passivo, a fixação da alíquota do tributo e sua base de cálculo, bem como a cominação das penalidades. Mostra ainda que o tipo legal tributário é cerrado, o que vale dizer ser inextensível o seu repertório, circunstância que decorre do ordenamento

constitucional e das leis complementares à Constituição, prestigiando, assim, os valores da certeza e da segurança jurídicas (Presunções em Direito Tributário, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9, ed. Resenha Tributária, 1984, São Paulo, páginas 378 e seguintes).

6.1.7 Ives Gandra da Silva Martins, citado por Luciano da Silva Amaro no estudo já referido, ensina que "ex vi" do princípio da tipicidade fechada, o direito tributário brasileiro repele as ficções jurídicas, nascidas de legislação ordinária, em desacordo com o tipo descrito na lei maior ou na lei complementar. Quanto às presunções, explica que são inaplicáveis, em face da "dúvida pertinente à falta de desenho completo do fato gerador", inclusive quanto às hipóteses de presunção relativa.

7. Na partilha das receitas públicas coube, como se sabe, à União, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (artigo 21, inciso IV, da Constituição Federal), cabendo à Lei Complementar a definição do seu fato gerador e respectiva base de cálculo.

O Código Tributário Nacional, a-

provado pela Lei nº 5.172, de 25.10.1966, recepcionada na ordem jurídica como Lei Complementar, não enseja possibilidade a que se exija esse tributo sem que ocorra a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de provento (artigo 43), fato que faz de nenhum significado, como se não estivesse escrita: a exigência constante do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, consistente no reconhecimento da correção monetária, para efeitos tributários.

8. Os princípios superiores que figuram no Estatuto Político da Nação e no Código Tributário Nacional, não permitem que o legislador ordinário imponha ao contribuinte o pagamento do imposto sobre a renda, sem que a este seja atribuída a aquisição, real ou efetiva, da disponibilidade, jurídica ou econômica, de renda ou de proventos.

A obrigação questionada não pode ser criada por ficção, nem por presunção absoluta.

Não se pode "inventar" renda nem provento, porque a isso se opõem os princípios constitucionais e os da Lei Complementar antes referidos.

9. Nem se objete que ao citado artigo 21 e seu parágrafo único não se deve aplicar o rigor da doutrina, nem os princípios superiores da Carta Política e da Lei Complementar, que limitam a liberdade do legislador ordinário, do intérprete e do aplicador da lei em matéria tributária, porque a exigência neles contida não teria criado fato gerador novo.

O argumento seria falacioso, tendo em vista a circunstância de que referida exigência, se não criou fato gerador novo majorou, ineludivelmente, a base de cálculo do fato gerador da obrigação tributária, tornando-a mais onerosa para o contribuinte e criando figura nova, capaz de produzir efeitos para além do desejado pelo legislador constituinte, quando conteve a competência da União para legislar sobre o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, circunscrevendo-a ao catálogo posto no artigo 21, inciso IV, da Constituição Federal.

A ser mantida a contestada exigência do reconhecimento da correção monetária ficta, a empresa que efetuar os negócios de mútuo da espécie aqui examinada, ver-se-á na contingência de recolher imposto maior do que o devido ou, em caso de resultados negativos, deve-

rã registrar prejuízo menor, com óbvia modificação do seu direito de compensar prejuízos com o lucro real que vier a apurar nos quatro períodos-base subsequentes, como lhe faculto o artigo 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, consolidado no artigo 382 do Regulamento do Imposto Sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980.

10. Ao artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, atrás referido, sobram as virtudes registradas no subitem 1.2 deste escrito, desde que desconsiderada a exigência do reconhecimento da correção monetária ficta, pelos motivos aqui expostos.

Lembre-se, afinal, que de acordo com o artigo 2º, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 1.892, de 16 de dezembro de 1981, consideram-se controladoras quaisquer pessoas que se enquadrem nas definições contidas nos artigos 116 e 243, parágrafo 2º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1986; e interligadas as pessoas jurídicas que tenham como controlador o mesmo sócio ou acionista.

11.1. O artigo 116 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) prescreve que é acionista controlador a pessoa natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum que:

- a) *é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia;*
- b) *usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.*

11.1.1 Já o parágrafo 2º do artigo 243, da mesma Lei, reza que se considera controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

11.1.2 O parágrafo 1º do mesmo artigo 243 define como coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais do capital da outra, sem controlá-la.

Setembro de 1988.