

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS E COLIGADAS
ESTRANGEIRAS E O ART. 74 DA MP 2.158 – 35/2001

VERÔNICA MELO DE SOUZA

RIO DE JANEIRO
2008

VERONICA MELO DE SOUZA

A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS E COLIGADAS
ESTRANGEIRAS E O ART. 74 DA MP 2.158 – 35/2001

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio de
Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Direito.

Orientador: Professor Doutor Eduardo Maneira

RIO DE JANEIRO

2008

FICHA CATALOGRÁFICA

Souza, Verônica Melo de.

A Tributação dos lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras e o art. 74 da MP 2.58-35/01 / Verônica Melo de Souza. – 2008.
63 f.

Orientador: Professor Doutor Eduardo Maneira

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.

Bibliografia 60-63 f.

1. Direito tributário – Monografias. I. Maneira, Eduardo. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade de Direito. III. Título.

CDD 341 39

A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS E COLIGADAS
ESTRANGEIRAS E O ART. 74 DA MP 2.158 – 35/2001

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio de
Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Direito.

Data de aprovação: ___/___/___

Banca Examinadora:

Nome:

Nome:

À minha mãe, que com a paciência que só as mães têm, aguentou minhas angústias e ansiedades para realização deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pois sei que foi pela Sua vontade que estou concluindo o curso em uma renomada Faculdade.

Ao meu Professor e Orientador Eduardo Maneira, pela confiança e pelas primeiras lições no Direito Tributário.

À minha querida irmã e à minha prima Elaine, que digitaram a maior parte deste trabalho devido à minha impossibilidade de fazê-lo em razão de uma lesão muscular.

Aos meus amigos que foram solidários e se propuseram a ajudar.

RESUMO

Souza, Verônica Melo de. A tributação dos lucros auferidos no exterior pelas controladas e coligadas estrangeiras 2008. 63 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Tem o presente estudo o objetivo de analisar a norma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que trata da tributação das controladas e coligadas brasileiras alocadas no exterior. Tal regime de tributação é conhecido mundialmente como *Controlled Foreign Corporations Legislation*, *CFC legislation*, *CFC legislation ou Subpart F rules* e será mencionado neste trabalho como legislação CFC. A legislação CFC visa a impedir que investidores nacionais estabeleçam controladas e/ou coligadas no exterior, em países cuja tributação é favorecida, baixa ou nula, como são, por exemplo, os paraísos fiscais. O referido dispositivo é alvo de uma Ação Direita de Constitucionalidade, que questiona também o § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, sendo de suma importância para o tema em estudo a análise do conceito de disponibilidade da renda para fins de incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Com base na pesquisa da melhor doutrina especializada no tema, serão levantados os problemas da legislação CFC brasileira e como o investidor é por eles afetado, até chegar ao julgamento no STF e a possível solução para que essa norma se torne prática e eficaz, como ocorre no ordenamento jurídico de outros países.

Palavras-Chave: Legislação CFC; Art. 74 da MP 2.158-35/2001; Disponibilidade; Imposto de Renda Pessoa Jurídica; Paraíso Fiscal.

ABSTRACT

Souza, Verônica Melo de. A tributação dos lucros auferidos no exterior pelas controladas e coligadas estrangeiras 2008. 63f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

This study aims at analyzing article 74 of the Brazilian Provisional Measure n. 2.158-35/2001, which concerns the taxation of the Brazilian Controlled Foreign Corporations. This system of taxation is worldwide known as Controlled Foreign Corporations Legislation, CFC legislation; CFC rules or Subpart F rules, and it will be mentioned in this study as just CFC legislation. The CFC legislation's goal is to avoid that native investors establish controlled corporations offshore, in countries where the taxation is too low or even where there is no taxation, such as, for example, are the so called tax havens. The referred article's constitutionality is being questioned at the Brazilian Supreme Court, as well as the constitutionality of the second paragraph of article 43 of the Brazilian Tax Code. This way, it is very important to this study analyzing the concept of availability of the incomes to the incidence of the income tax of the corporations. Based on the research of the best doctrine expert on the issue, this study concerns all the problems of the Brazilian CFC legislation and how the investor is affected by it, analyzing the judgment in the Supreme Court and the possible solution so that these rules can be practical and effective, just like they are in the legal system of other countries.

Key – words: CFC legislation; Article 74 of the Provisional Measure n. 2.158/2001; Availability; Income Tax; Tax Haven.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES: HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO	
CFC BRASILEIRA E DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS.....	13
1.1. Histórico.....	15
1.2. Delimitação de conceitos	20
1.2.1. Atividade indireta e transparência fiscal internacional	20
1.2.2. A OCDE e a concorrência fiscal prejudicial.....	22
1.2.3. Os Paraísos Fiscais	22
2. VÍCIOS DO ART. 74 DA MP 2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001	25
2.1. Generalidade da norma	27
2.2. O princípio da irretroatividade e da anterioridade	29
2.3. Incompatibilidade com os tratados para evitar a dupla tributação	30
2.4. Incompatibilidade entre a legislação CFC e as normas relativas aos preços de transferência.....	34
2.5. Inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01	36
2.6. O conceito de disponibilidade e suas implicações	37
2.7. O Princípio da Capacidade Contributiva	41
3. O JULGAMENTO DA ADI 2.588-1/DF	46
CONCLUSÃO	57
REFERÊNCIAS.....	60

INTRODUÇÃO

O Brasil está cada vez mais inserido no mercado internacional, fato que deriva do fenômeno da globalização, em que Pessoas Jurídicas de diversas nacionalidades procuram expandir seus negócios para outros países. Tais buscas se concretizam pelo estabelecimento de suas controladas e/ou coligadas no exterior. Com efeito, em alguns casos, o fator decisivo para investir *offshore* são as vantagens tributárias e fiscais oferecidas por outras jurisdições, destacando-se, entre elas, os paraísos fiscais (*tax havens*).¹

Em contrapartida, os governos tentam evitar que pessoas jurídicas residentes em seus territórios estabeleçam empresas controladas e coligadas no exterior. Para tanto, agem da seguinte forma: incluem em seus ordenamentos jurídicos uma cláusula geral antielisiva ou adotam medidas neutralizadoras ou defensivas para cada caso específico. Destacam-se entre essas medidas as normas de Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras, conhecidas como TLCE, legislação CFC, *Controlled Foreign Corporations Legislation*, CFC rules ou *Subpart F rules*, e que doravante serão referidas como legislação CFC.²

Dessa forma, surge o fenômeno da concorrência fiscal prejudicial (*harmful tax competition*), quando os países visam a atrair fluxos de capitais estrangeiros para seus territórios, criando, para isso, incentivos fiscais que causam uma queda na arrecadação de outros países. Estes, por sua vez, aumentam a tributação interna para amenizar o “buraco” na arrecadação provocada pela concorrência fiscal desleal. Quem sai perdendo nessa dinâmica é o contribuinte interno.³

Como num círculo vicioso, as sociedades, através do planejamento tributário, procuram instalar suas controladas e coligadas no exterior. Daí é que se dá a importância da legislação CFC, quando bem aplicada. Ocorre que sua aplicação não é fácil, tendo em vista que é difícil classificar as condutas dos contribuintes como elisão (obtenção lícita de menor carga tributária

¹ ANDRADE, André Martins de. O STF e a Tributação em Bases Universais. **Valor Econômico**, Rio de Janeiro, 21 maio 2008. Disponível em <http://www.valor.com.br>. Acesso em 21 maio 2008.

² MACIEL, Taísa Oliveira. **Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras**. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 4.

³ Ibid. p. 2.

através de planejamento tributário) ou evasão (eliminação ou redução de tributos obtida de forma ilícita)⁴, já que não há uma linha divisória clara entre as duas condutas, pelo contrário, sua diferenciação é demasiada tênue. Ainda assim, é preciso combater a evasão fiscal tendo em vista o enorme prejuízo que a mesma acarreta aos cofres públicos.

A partir da década de 90, os países começaram a perceber que os instrumentos tradicionais de combate à fraude e à sonegação fiscal já não eram suficientes para conter a perda de arrecadação, já que havia instrumentos lícitos pelos quais seus residentes poderiam transferir maiores lucros para suas controladas e coligadas, estando elas situadas no exterior, nos chamados paraísos fiscais, ou em países de tributação normal que aplicassem um regime fiscal preferencial. Podiam, dessa forma, diferir indefinidamente a tributação, pois a distribuição de dividendos pela entidade seria adiada ao máximo.⁵

Surgiriam, assim, as diversas legislações CFC, que têm por objetivo neutralizar a perda de arrecadação decorrente da utilização de sociedades alocadas em outras jurisdições de baixa imposição fiscal, valendo-se, para tanto, da aplicação de um regime de transparência às sociedades interpostas, com objetivo de atingir a capacidade contributiva que teriam os sócios, caso não existisse a interposição societária.⁶

Em síntese, as normas de legislação CFC visam a neutralizar as atuações de seus residentes que desviam ou acumulam renda em controladas e coligadas situadas em outro Estado, que a submete a um tratamento fiscal favorecido, submetendo à totalidade da renda, tal como seu residente a tivesse auferido diretamente ou, dependendo da legislação, como se houvesse a presunção ou ficção de distribuição de dividendos.

A origem da legislação CFC se deu nos Estados Unidos, na década de 30, com as *foreign personal holding companies* de 1934 e as companhias holding estrangeiras de 1937. Em 1962, quando a administração Kennedy incorporou essas normas as *Subpart F* do Código Tributário, o regime passou a ser conhecido, no mundo inteiro, como *Controlled Foreign Corporation CFC Subpart F Provisions*. Por isso, esse regime é muitas vezes referido como *CFC legislation*, ou *Subpart F Rules* ou *CFC Rules*. Em síntese, as disposições da *Subpart F* determinam o

⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p.75.

⁵ MACIEL, Taísa Oliveira. Op. cit. p. 12.

⁶ Ibid. p. 14.

afastamento da regra que prevê a tributação dos lucros das controladas estrangeiras nos Estados Unidos apenas num momento da distribuição para o controlador norte-americano, de forma que, mediante ao cumprimento de certos requisitos legais, tais lucros poderão ser tributados independentemente de sua efetiva distribuição.⁷

Atualmente, vários outros países incluem normas CFC em sua legislação tributária, tais como Canadá, Austrália, Nova Zelândia, Japão, França, Alemanha, Dinamarca, Hungria, Reino Unido, Itália, Espanha, Portugal, Suécia, Noruega, Finlândia, Estônia, Lituânia, Indonésia, África do Sul, Israel e, dentre os latinos-americanos, Argentina, Venezuela e México.⁸

Nesse contexto, o Brasil, seguindo os moldes dos países estrangeiros, evoluiu do princípio da territorialidade (segundo o qual só são tributados no país os lucros nele auferidos) para o princípio da universalidade ou renda mundial (*world wide income taxation*), com o nítido propósito de tributação de renda auferida *offshore*.⁹

Um das normas elaboradas pelo legislador pátrio visando a atingir o princípio da universalidade é alvo de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 2.588) ajuizada pela Confederação Nacional das Indústrias (CNI) perante o Supremo Tribunal Federal (STF), cujo julgamento está suspenso por pedido de vista de um dos Ministros desta Corte. Trata-se do §2º do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), acrescentado pela Lei Complementar (LC) 104/01, e do o art. 74 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/2001. O julgamento desta ADI trata grandes conseqüências para a legislação CFC brasileira.

O presente trabalho está dividido em três capítulos. O Capítulo 1 traz os conceitos dos princípios da territorialidade e da universalidade, essenciais para o estudo do tema, a evolução da legislação CFC brasileira até o art. 74 da MP 2.158-35/2001 e a delimitações de alguns conceitos que precisam ser bem definidos para fins de pesquisa. O capítulo 2 cuida dos vícios do art. 74 da MP, analisando cada um deles. O capítulo 3 traz o andamento do julgamento da ADI nº 2.588,

⁷ Ibid. p. 18.

⁸ Ibid. p. 19.

⁹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **A tributação dos lucros auferidos no exterior por subsidiárias, controladas e coligadas e os paraísos fiscais.** In: Grandes questões atuais de Direito Tributário. 1ed. São Paulo: Dialética, 2005. p.411.

com a análise dos votos já proferidos, bem como a jurisprudência brasileira vem tratando o tema e a possível solução a ser utilizada pelo STF para tratamento desta norma..

O objetivo deste estudo é analisar o art. 74 da MP 2.158-35/2001, que inseriu a norma de legislação CFC no ordenamento jurídico brasileiro, demonstrando, assim, os problemas de tal legislação enfrentados no Brasil, já que esta norma foi elaborada de forma genérica, não estabelecendo critérios específicos, conforme ocorre no direito comparado, comprometendo o sucesso do investimento no exterior, o que vai refletir negativamente na controladora brasileira.

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES: HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO CFC BRASILEIRA E DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS

O poder de tributar advém da soberania do Estado, tendo esta duas vertentes: uma pessoal e a outra territorial. Assim, a tributação também pode se basear num princípio da pessoalidade e num princípio da territorialidade. De acordo com o entendimento tradicional do princípio da territorialidade, a legislação tributária somente se aplicaria aos fatos geradores ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, independentemente de outras características que pudessem concorrer na situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo.¹⁰

Até 1995, o Brasil tributava a renda das pessoas jurídicas com base no critério da territorialidade. Por este critério, os resultados obtidos no exterior pelas pessoas jurídicas brasileiras não eram submetidos à tributação pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no país; nem a renda obtida diretamente, através de uma atividade funcional ou de uma atividade jurídica, nem a renda obtida indiretamente através de filiais ou sucursais, sem personalidade jurídica, ou através de controladas ou coligadas, com personalidade jurídica própria.¹¹

A conseqüência lógica da territorialidade foi a de que o deslocamento de parte do lucro para jurisdições privilegiadas, como os paraísos fiscais, constituiu, durante um longo tempo, uma prática usual no planejamento das sociedades brasileiras com algum grau de internacionalização. Entenda-se por jurisdições privilegiadas aquelas cujo nível de tributação é igual ou próximo de zero. Alcançava-se, deste modo, uma situação de *non taxation* da parcela dos lucros transferida para o exterior.¹²

Dessa forma, o legislador brasileiro, com a intenção de coibir esta prática, passou a utilizar o critério da universalidade ou renda mundial (*world wide income taxation*). O princípio da universalidade é o oposto do princípio da territorialidade, pois segundo este, a renda da pessoa jurídica deve ser tributada no país de domicílio, incluindo a renda externa. Assim, são tributados

¹⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 342

¹¹ Ibid. p. 343

¹² ANDRADE, André Martins de. Op. cit.

no Brasil os lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas cuja controladora esteja em território nacional.¹³

Cumprе ressaltar que fale-se em oposição entre os dois princípios no sentido da opção política do Estado, que é soberano para adotar o princípio da territorialidade ou o da universalidade. Entretanto, salienta Sacha Calmon, que do ponto de vista intrínseco dos dois princípios, não há que se falar em oposição:

O princípio da universalidade não é oposto ao princípio da territorialidade. É justo o contrário. O princípio da universalidade projeta-se do princípio da territorialidade, imanente do Estado soberano, para conferir ultraterritorialidade ao seu poder de tributar, com espeque no aspecto pessoal do fato gerador da norma tributária interna.¹⁴

Com advento da Lei nº 9.249 de 1995, o legislador ampliou, para fins de IRPJ, a base de tributação das pessoas jurídicas e passou a alcançar os lucros auferidos no exterior por sociedades brasileiras, direta ou indiretamente, por meio de filiais, sucursais, coligadas ou controladas. Migrou, repita-se, do critério da territorialidade para o da tributação em bases universais, critério este adotado, via de regra, pela generalidade dos países desenvolvidos.¹⁵

Entretanto, antes de tal ampliação, a legislação tributária brasileira passou por diversas modificações, migrando vezes para o princípio da territorialidade, vezes para o princípio da universalidade ou renda mundial. Dessa forma, a fim de compreender como a legislação chegou a norma do art. 74 da MP 2.158/01, torna-se necessário fazer um histórico das leis e atos normativos publicados a esse respeito.

¹³ XAVIER, Alberto. Op. cit. p.342.

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Noções de fiscalidade internacional**. Belo Horizonte, 1998, p.13 – artigo não publicado, *apud* MACIEL, Taísa Oliveira de. Op. cit. p.78.

¹⁵ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Op. cit. p. 412.

1.1 Histórico

A origem histórica do princípio da territorialidade no Brasil, exposta por Bulhões Pedreira¹⁶, vem desde a implantação, em 1924, do imposto de renda brasileiro, que adotou o critério territorial para definir os sujeitos passivos do imposto, que eram apenas as pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no país.

Como lembra Marciano Godoy¹⁷, em 1987 foi dado o primeiro passo no sentido de se abolir no Brasil o princípio da territorialidade para as pessoas jurídicas, quando o art. 7º do Decreto nº 2.397, de dezembro de 1987, afastando-se radicalmente da orientação da territorialidade, dispôs que o imposto gravaria os resultados obtidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no país, inclusive através de filiais, sucursais, agências ou representações.

Pouco depois, em Fevereiro de 1988, o art. 15 do Decreto-lei nº 2.413 dispôs que também o lucro obtido no exterior por subsidiárias de pessoas jurídicas brasileiras seria gravado pelo Imposto de Renda.¹⁸

Tais diplomas, assim, tiveram o objetivo de aplicar às pessoas jurídicas o regime da universalidade, à semelhança da legislação norte-americana e inglesa. E mais, segundo Alberto Xavier¹⁹, foram ainda mais longe, pois enquanto a “mundialização” adotada nesses países abrangia apenas os resultados das “explorações diretas”, através de sucursais, o Decreto-lei 2.1413/88 procurou atingir os resultados das “explorações indiretas”.

Entretanto, dois meses depois, não se sabe ao certo por qual motivo, o Brasil voltou à sistemática da territorialidade, através do Decreto-lei nº 2.429, de 15 de abril de 1988, segundo o qual não estão sujeitos a imposto no Brasil os resultados auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas, diretamente ou através de subsidiárias ou filiais.²⁰

¹⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: ADCOAS/JUSTEC, V. I, 1979, *apud* XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 346.

¹⁷ GODOI, Marciano Seabra de. **O imposto de renda e os lucros auferidos no exterior**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais de direito tributário. São Paulo: Dialética, V.6, 2002, p.277-289.

¹⁸ XAVIER, Alberto. Op. cit. 345

¹⁹ *Ibid.* p. 347.

²⁰ *Ibid.* p. 345.

Com o advento da Lei nº 9.249 de 26 de Dezembro de 1995, o Brasil adotou definitivamente o princípio da renda mundial, passando a tributar com o IRPJ os lucros diretamente auferidos no exterior por empresas brasileiras, e também aqueles por elas auferidos, por suas controladas e coligadas no exterior. Esta lei teve como meta impor transparência fiscal, harmonizar a tributação e evitar a evasão dos recursos, por meio da qual sociedades residentes desviavam seus lucros para as suas sucursais ou filiais, sediadas muitas vezes em paraísos fiscais.

²¹

Muito se discutiu acerca da constitucionalidade da Lei supra, tendo em vista seu artigo 25, *in verbis*: “Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de Dezembro de cada ano”.²² Neste dispositivo, a expressão “rendimentos e ganhos de capital se aplica à atividade direta no exterior e o conceito de “lucros” reporta-se à atividade indireta, exercida através de filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior.”²³

Com isso, a Lei nº 9.249/95 adotou uma presunção de disponibilidade para considerar distribuídos os lucros, no momento de sua apuração, no exterior, pela empresa controlada. Nas palavras de Misabel Abreu Machado Derzi: “consagrou, então, implicitamente, a esdrúxula regra da desconsideração unilateral da personalidade jurídica da controlada ou coligada, de forma parcial, a atingir apenas os lucros, jamais os prejuízos”.²⁴

O problema estava no fato de que a maioria da doutrina considerava, e ainda considera, que a mera apuração do lucro não autorizava sua submissão à incidência do Imposto de Renda na matriz dado que, por força do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), o fato gerador do Imposto de Renda somente ocorre quando da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, ou seja, por ocasião da sua distribuição.²⁵

O art. 25 da Lei nº 9.249/95 ofendia o conceito de renda por desconsiderar a disponibilidade e a personalidade jurídica da empresa geradora do lucro, independentemente da

²¹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Op. cit. p. 412.

²² BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>. Acesso em: 15 nov. 2008

²³ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 346.

²⁴ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Op. cit. p. 413.

²⁵ MACIEL, Taisa Oliveira. Op. cit. p. 79.

distribuição da fonte geradora, conforme precedente consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 172.058-1/SC²⁶, que já havia considerado inconstitucional a incidência do Imposto de Renda na fonte sobre o Lucro Líquido das empresas (Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL – Previsto pela Lei nº 7.713/88). Reconheceu o Supremo que, em alguns casos, a indisponibilidade dos lucros ainda não distribuídos impossibilitaria a incidência do IRPJ, pois lesava o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º do CTN) e o caráter *iuris tantum* das presunções jurídicas de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 7º do CTN).²⁷

Diante deste fato, foi editada a Instrução Normativa (IN) ²⁸ da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 38, de 27 de Junho de 1996, na tentativa de compatibilizar a Lei 9.249/95 com o art. 43 do CTN, diploma de força hierárquica superior ao da lei ordinária.²⁹ A referida IN alterou o teor daquela lei, considerando que os lucros da coligada ou controlada no exterior somente seriam tributáveis no momento que fossem transferidos a seu titular por meio de pagamento, crédito, remessa, entrega ou emprego. Confira-se:

Art. 2º. Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao Lucro Líquido do período básico, para efeito de determinação do Lucro Real correspondente ao balanço levantado em 31 de Dezembro do ano-calandário em que tiverem sido disponibilizados.

§ 1º Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior³⁰.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC. Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classe=RE&processo=1720588&origem=IT&codclasse=437>. Acesso em: 15 out. 2008.

²⁷ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Op. cit. 413.

²⁸ Atualmente revogada pela IN/SRF nº 213/2002.

²⁹ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 345.

³⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 38, de 27 de junho de 1996**. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 17 nov. 2008.

As críticas da doutrina continuaram, pois, aparentemente, o dispositivo supracitado não encontrava respaldo legal, haja vista que a inovação teria sido implementada por via de mero ato administrativo. Assim sintetiza Luiz Eduardo Schouril, ao ressaltar que o advento da IN 38/96 criou o seguinte paradoxo:

A Lei 9.249/95, ao pretender tributar lucros ainda não disponibilizados, era inconstitucional, por eleger fato gerador que não correspondia à definição do art. 43 do Código Tributário Nacional. Já a instrução normativa 38/96, posto que definindo fato gerador conforme o código tributário nacional, deslocado o seu aspecto temporal para o momento posterior ao concebido pelo legislador ordinário. Tendo em vista que somente a lei (e não a Instrução Normativa) é que pode definir o fato gerador da obrigação tributária (inclusive em seu aspecto temporal), não servia aquele instrumento normativo para instituir obrigação tributária válida³¹.

Desta forma, foi publicada a Lei n° 9.532/97, que respeitou a personalidade jurídica das controladas e coligadas no exterior e considerou disponibilizado o lucro havido no exterior e em prol da coligada ou controladora brasileira, no momento em que os dividendos, já separados da fonte fossem objeto de pagamento, crédito, remessa, entrega ou emprego. Senão, vejamos:

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

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

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

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Internacional. Acordos de bitributação. Imposto de renda: lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. Disponibilidade. Efeitos do art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35 – Parecer. **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, n. 16, 2001, p. 172, *apud* MACIEL, Taísa Oliveira. Op. cit. p. 81.

*b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.*³²

Com o advento da MP nº 1.858-6, de 29 de Junho de 1999, sujeitaram-se à CSLL os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior.

Finalmente, editou-se a MP 2.158/01, que claramente estabelece uma presunção de ocorrência do fato gerador, em seu artigo 74, qual seja:

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

*Parágrafo Único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de Dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de Dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.*³³

O regime trazido pela MP não apresenta grandes problemas quando a controlada situa-se em território nacional, porque a empresa, inteiramente submetida às leis nacionais, pagará imposto de renda devido no país, ficando livre de qualquer ônus fiscal a percepção dos dividendos pela controladora. Entretanto, outro será o problema se a controlada ou coligada residir no exterior, em país de tributação mais favorecida, como são os paraísos fiscais, pois a percepção dos dividendos pela controladora restaria sob baixa ou nenhuma tributação³⁴, conforme será demonstrado em capítulo oportuno, que analisa os vícios de tal regra.

Entretanto, antes da análise minuciosa dos vícios do art. 74 da MP 2.158/01 e os problemas que os mesmos acarretam aos investidores nacionais, deve-se delimitar algumas

³² BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>. Acesso em: 17 nov. 2008.

³³ BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>. Acesso em: 17 nov. 2008.

³⁴ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Op. cit. p. 412.

questões, conceitos e termos que serão largamente utilizados e que são importantes para o entendimento do tema, que, por si só, já demonstra grande complexidade.

1.2. Delimitação de conceitos

1.2.1. Atividade indireta e transparência fiscal internacional

Como se sabe, pode-se investir no exterior através de uma atividade direta ou através de atividade indireta, pelas sociedades controladas e coligadas. O art. 74 da MP 2.158-35/01 visa a tributar os lucros auferidos por tais sociedades, antes mesmo de sua efetiva disponibilização.

São coligadas duas sociedades quando uma participa, com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la³⁵; e é controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou por meio de outra sociedade, 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.³⁶

A grande maioria dos investimentos no exterior se dá principalmente nas sociedades coligadas e controladas, tendo sua controladora no território nacional. Tais sociedades são manifestações do fenômeno mundial da concentração econômica empresarial, que tem sua origem no direito alemão, introduzido pela lei germânica reguladora da sociedade anônima. No Brasil, tais sociedades são reguladas e objeto de tratamento específico pela Lei nº. 6.404, de 15/12/1976 (Lei das Sociedades por Ações).

É natural que empresas invistam (sociedades investidoras) em outras empresas (sociedades investidas), com o objetivo de produzir renda. A aquisição de quotas (sociedade

³⁵ Cf. Art. 243, § 1º da **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por ações. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>. Acesso em: 17 nov. 2008.

³⁶ Cf. Art. 243, § 2º da **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por ações. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>. Acesso em: 17 nov. 2008.

limitada) ou de ações (sociedade anônima) é uma das formas mais elementares de investimento permanente.

Os investimentos temporários - ao contrário dos permanentes - possuem, via de regra, caráter especulativo e temporário, e se concretizam através da aquisição para revenda - tanto é assim que são classificados contabilmente no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo - não é o que ocorre com os investimentos em coligadas e controladas. Exemplo do investimento em análise se dá quando a empresa "A" incorpora a "B". Pode acontecer de a incorporada possuir certos ativos que não interessem à incorporadora. Essas ações, adquiridas quando do ato de incorporação, serão alienadas por "A" logo após a reestruturação societária. Portanto, são investimentos temporários.

Por sua vez, os investimentos permanentes (estritamente relacionados ao estudo em tela) são aqueles realizados com vistas à expansão da atividade econômica da sociedade investidora. É o que acontece com os investimentos em sociedades coligadas e controladas, onde há real intenção, por parte da empresa investidora, de usufruir os rendimentos proporcionados pelos investimentos. Por ter caráter permanente, esse tipo de investimento é classificado contabilmente como Investimentos, dentro do grupo Ativo Permanente.³⁷

No direito societário e no direito tributário a regra geral é o princípio da personificação, que representa a independência de personalidade jurídica entre a sociedade e seus sócios/acionistas, de maneira que sociedade e sócios são contribuintes distintos e independentes. Sendo assim, os sócios não devem pagar tributos em relação aos lucros obtidos pela sociedade até que esses lucros sejam distribuídos e, logo, lhes estejam disponíveis.³⁸

Ocorre o fenômeno da transparência fiscal quando, em alguns casos, há uma forma de tributar o lucro de certas pessoas pelo qual o lucro da entidade considerada transparente é tributado na pessoa do sócio/participante, na proporção de sua participação.³⁹

Vale dizer que esse sistema de transparência fiscal internacional conducente a uma tributação extraterritorial não é adotado nos países como uma forma de tributação "normal" da

³⁷ Cf. art. 179, III, da **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por ações. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>. Acesso em: 17 nov. 2008.

³⁸ MACIEL, Taísa Oliveira. Op. cit. p. 11.

³⁹ Ibid. p. 12.

renda externa das pessoas jurídicas, mas apenas como modalidade excepcional a fim de evitar a evasão fiscal.⁴⁰ Portanto, tal sistema é largamente utilizado pelas legislações CFC.

1.2.2. A OCDE e a concorrência fiscal prejudicial

A organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) foi criada em 1961, substituindo o Comitê Fiscal da Organização Européia de Cooperação Econômica e foi encarregada de apresentar um projeto de convenção destinado a eliminar as duplas tributações sobre o rendimento e o patrimônio. A Convenção Modelo da OCDE é utilizada por vários países na elaboração de seus tratados para evitar a dupla tributação, inclusive pelo Brasil, apesar de não ser país-membro da OCDE⁴¹. Ocorre que, quando da análise dos vícios do art. 74 da MP 2.158/01, verificar-se-á que tal norma entra em conflito com a Convenção Modelo.

A OCDE recomenda que os países tomem medidas a fim de coibir a concorrência fiscal prejudicial, que ocorre quando os países visam a atrair fluxos de capitais estrangeiros para seus territórios, com o propósito de estimular o seu desenvolvimento, e, para tanto, criam incentivos fiscais que causam uma queda na arrecadação de outros países.⁴² A concorrência fiscal prejudicial é bastante evidenciada quando se trata dos países que são considerados de tributação favorecida ou paraísos fiscais.

1.2.3. Os Paraísos Fiscais

Um dos destinos mais recorridos pelos investidores que visam a “driblar” a tributação interna, a fim de sujeitar seus lucros a um regime fiscal cuja carga tributária é extremamente baixa ou nula, além de outros privilégios que normalmente não são adquiridos em jurisdições de tributação normal, são as jurisdições mundialmente conhecidas como paraísos fiscais. Assim, um dos objetivos das legislações CFC é coibir que o contribuinte invista em jurisdições como essas,

⁴⁰ XAVIER, Alberto. Op. Cit. p. 349.

⁴¹ Ibid. p. 96.

⁴² Loc. cit.

diferindo ao máximo a tributação de seus lucros. Não é outro o objetivo do art. 74 da MP 2.158/01.

Assim, cabem aqui algumas considerações acerca das jurisdições que são consideradas paraísos fiscais. Nesse sentido, o Relatório de 1998 da OCDE “Concorrência Tributária Prejudicial: um Problema Mundial” estabeleceu critérios para definição de paraísos fiscais, quais sejam, as alíquotas de tributação efetiva nulas ou baixas, redução de garantias dos credores, falta de transparência, recusa à troca de informações e demais fatores como disposições relativas ao sigilo ou ao desrespeito aos princípios internacionais em matéria de preços de transferência.⁴³

Não existe uma definição legal ou um conjunto de critérios que caracterizam um paraíso fiscal, o que torna sua identificação difícil em alguns casos. Além disso, não há unanimidade em relação aos seus conceitos entre os Estados Unidos da América e os países-membros da OCDE.⁴⁴ Independente dos critérios, os paraísos fiscais são países que isentam, total ou parcialmente, do pagamento de impostos os rendimentos auferidos por pessoas jurídicas constituídas em seu território, cujo capital social subscrito por não-residentes, e desde que tenham suas atividades sociais exercidas fora de sua jurisdição.⁴⁵

Nesses territórios inexistente a intervenção do Estado na atividade econômica no plano tributário, assim permitindo que as atividades e transações de natureza comercial e financeira, desde que de caráter internacional, sejam conduzidas sem que delas se origine a obrigação do recolhimento de quaisquer tributos.⁴⁶

Todos esses territórios ainda têm em comum outras vantagens, como legislação societária e financeira flexível, liberdade cambial absoluta, além de eficiente sistema de comunicações e estabilidade política e social.⁴⁷

A Receita Federal do Brasil considera paraísos fiscais países ou dependências que tributam a renda com alíquota inferior a 20% ou cuja legislação interna oponha sigilo relativo à

⁴³ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Op. cit. p. 426.

⁴⁴ SILVA, Rubem Fonseca e; WILLIAMS, Robert E. **Tratado dos Paraísos Fiscais**. São Paulo: Observador Legal, 1998, p. 21.

⁴⁵ Ibid. p. 22.

⁴⁶ Loc. cit.

⁴⁷ Loc. cit.

composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.⁴⁸ A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (SRF) n° 188, de 06 de agosto de 2002, relaciona os países ou dependências com a tributação favorecida.⁴⁹

Com a conversão da Medida Provisória n° 413 na Lei 11.727, de 23/06/08, que deu nova redação ao art. 24 da Lei 9.430, o governo federal ampliou o conceito de paraíso fiscal, considerando também os países “cuja legislação não permita o acesso a informação relativas à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes”.⁵⁰

Como mencionado, os paraísos fiscais são os destinos mais utilizados por investidores que procuram exercer suas atividades sob uma tributação baixa, extremamente favorável e é soberano o Estado para estabelecer regras de forma a evitar que o contribuinte decida por alocar sua controlada ou coligada nesse tipo de país. Ocorre que será visto que, se a legislação CFC agir de maneira genérica, igualando os países de tributação normal aos paraísos fiscais, acabarão atingindo também os contribuintes que não recorrem a essas jurisdições como forma de diminuir ou definir a tributação de seus lucros.

Analisadas essas premissas, passe-se agora para o estudo específico da legislação CFC brasileira, representada pelo art 74. da MP 2.158-35/2001, cujos vícios e problemas serão avaliados no capítulo que se segue.

2. VÍCIOS DO ART. 74 DA MP 2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001

⁴⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa n° 188, de 26 de agosto de 2002.** Relaciona países ou dependências com tributação favorecida ou oponha sigilo fiscal relativo à composição societária da pessoa jurídica. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao>. Acesso em: 17 nov. 2008

⁴⁹ São eles: Andorra; Anguilla; Antígua e Barbuda; Antilhas Holandesas; Aruba; Comunidade das Bahamas; Bahrein; Barbados; Belize; Ilhas Bermudas; Campione D'Italia; Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); Ilhas Cayman; Chipre; Cingapura; Ilhas Cook; República da Costa Rica; Djibouti; Dominica; Emirados Árabes Unidos; Gibraltar; Granada; Hong Kong; Lebuán; Líbano; Libéria; Liechtenstein; Luxemburgo (no que respeita às sociedades *holding* regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929); Macau; Ilha da Madeira; Maldivas; Malta; Ilha de Man; Ilhas Marshall; Ilhas Maurício; Mônaco; Ilhas Montserrat; Nauru; Ilha Niue; Sultanato de Omã; Panamá; Federação de São Cristóvão e Nevis; Samoa Americana; Samoa Ocidental; San Marino; São Vicente e Granadinas; Santa Lúcia; Seychelles; Tonga; Ilhas Turks e Caicos; Vanuatu; Ilhas Virgens Americanas; Ilhas Virgens Britânicas.

⁵⁰ BRASIL. **Lei n° 11.727, de 23 de junho de 2008.** Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>. Acesso em: 17 nov. 2008.

A primeira questão a ser levantada diante do art. 74 da MP é a de que se é possível tributar lucros que ainda não foram, jurídicas ou economicamente, disponibilizados para a empresa controladora ou coligada situada no Brasil, à luz do Imposto de Renda.

Nesse tocante, cumpre ressaltar que os lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas domiciliadas no exterior não serão necessariamente disponibilizados para a empresa controladora. Pode ser, inclusive, que isso nunca ocorra.

Feita essa consideração, deve-se analisar os motivos pelos quais o referido dispositivo é tão polêmico e suscita tantas discussões, a ponto de ser alvo de uma ADI. Importante, para este fim, verificar o que entende a doutrina acerca de tal norma.

Analisando o que já foi publicado pela doutrina, nota-se que o entendimento majoritário é no sentido da inconstitucionalidade do art. 74 da MP em estudo, o que será evidenciado neste capítulo. O principal argumento está na questão da disponibilidade, que alguns consideram como ficta, outros, como presumida.

Importa neste momento que, sendo ela ficta ou presumida, há o entendimento de que ofende o art. 150 § 7º da Constituição Federal (CF), que assegura a restituição da quantia paga a título de imposto ou contribuição caso não se realize o fato gerador presumido, já que a norma do art. 74 antecipa fato gerador futuro. Além disso, ofende o princípio do não-confisco, assegurado pelo art. 150, IV da CF, bem como o da capacidade contributiva, este intimamente ligado ao primeiro e que a ele dá fundamento.

Em síntese, esse é o posicionamento da doutrina majoritária, sem prejuízo de demais argumentos, como de que o dispositivo fere também o princípio da irretroatividade, é incompatível com os tratados para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil e é incompatível também com as regras de ajustes de preço de transferência, questões que serão analisadas em oportunidade posterior.

A fim de ilustrar as idéias acima, vejamos a posição de alguns autores, como Mizabel de Abreu Machado Derzi, que em brilhante texto sob o tema deste estudo, sintetiza com maestria os vícios do art. 74 da referida MP. Confira-se:

A referida medida provisória n° 2.158-35, ao criar uma norma antielisiva dotada das características acima, ofende a princípios e valores jurídicos de alta relevância, a saber: desconsidera a personalidade jurídica da controlada ou coligada no exterior, criando para a coligada ou controladora no Brasil obrigação de pagar tributos sobre os lucros havidos no exterior tão logo erguido o balanço, contra claro precedente do STF; é excessivamente genérica,, não estabelecendo qualquer diferenciação entre aqueles contribuintes que têm intencionalidade fraudulenta ou abusiva, e aqueles que em decorrência de estratégias ou necessidades comerciais e negociais, instalam subsidiárias e controladas no exterior; coíbe, assim, a livre iniciativa e a liberdade de estabelecimento das atividades econômicas, valores fundamentais emanados do art. 5° da constituição; não distingue se quer entre filiadas, colocadas e controladas sediadas no exterior em países de forte tributação em relação àquelas que procuram os paraísos fiscais, cria uma disponibilidade ficta, com antecipação de fato gerador futuro, em ofensa direta ao art. 150 § 7° e aos princípios da capacidade econômica e do não-confisco; pretende tributar por ficção, retroativamente parcela significativa dos contribuintes do imposto de renda, fere o princípio da irretroatividade das leis tributárias, art. 150, III, “a” e “b” da CF/88, pois, por ficção, foram considerados ocorridos os fatos geradores antes da sua edição e incorporados aos lucros das coligadas e controladoras no Brasil em 31 de Dezembro de 2002 (embora tenham sido levantados em balanços anteriores a esta data e a vigência da MP n° 2.158-35/2001); e ainda conflita com as convenções subscritas pelo Brasil (vinte e seis), que consideram exclusivamente tributáveis na origem os lucros obtidos pelas empresas situadas nos territórios dos países subscritores (exceção a regra da renda mundial, sob pena de bitributação); finalmente, a solução encontrada pela lei brasileira é claramente desproporcional à necessidade declarada pela Fazenda de Coibir a ilicitude e de manter um controle fiscal.⁵¹

A citação é longa, mas, como se vê, traz todas as questões atinentes ao art. 74 da MP objeto deste trabalho, abordando os problemas que devem ser enfrentados quando do estudo desta norma. Assim, partindo do texto da referida Professora, serão analisados nesta capítulo, ponto a ponto, todos os vícios constantes no dispositivo em tela.

Cumprе ressaltar, entretanto, que algumas questões serão levantadas apenas para que se possa fazer um contraponto com a determinação do art. 74, pois é este o objetivo deste estudo, não sendo aprofundadas algumas vezes com a extensão que elas merecem.

2.1. Generalidade da norma

⁵¹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Op. cit. 414.

Dentre as questões expostas pela ilustre professora, no trecho anterior, merece especial destaque o fato de a norma do art. 47 da MP 2.158-35/01 ser “excessivamente genérica”. Quer-se dizer que a norma não é de forma alguma criteriosa, já que não distingue o lugar, ou seja, o país em que a controlada ou coligada brasileira foi alocada no exterior. Ora, não resta dúvidas de que o controlador brasileiro pode, por questões estratégicas, comerciais ou negociais, optar por um país de carga tributária tão alta ou, quem sabe, até mais alta que a tributação do Brasil. Teria este controlador a mesma intenção daquele que aloca sua controlada nos paraísos fiscais? Resta claro que não. Desta forma, a falta de critério em relação ao país escolhido é um vício inegável do art. 74 da MP e que pode gerar grandes prejuízos ao controlador sem intenção fraudulenta.

A professora Mizabel Derzi, agora em conjunto com o também eminente Professor Sacha Calmon, traz um exemplo em que pode ocorrer tal situação. Confira-se:

Suponhamos um investimento em participação societária em um país com alta carga tributária, como, por exemplo, a França. Nesse país, no ano de 2001, os chamados tributos sobre a sociedade, que incorporam os impostos e contribuições incidentes sobre a renda da pessoa jurídica, correspondiam a 36,43%. Uma empresa, que, no mesmo ano, tenha apurado prejuízo fiscal no Brasil, deverá reconhecer os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos das atividades da empresa controlada na França, não obstante não tenha disponibilidade sobre eles, e recolher o tributo devido, à alíquota de 34% (15% + 10% a título de adicional de IR + 9% referente à CSLL) aos cofres públicos do Brasil. Como não obteve lucro tributável no Brasil, a empresa brasileira não poderá compensar o imposto pago na França por meio de sua controlada, de modo que a carga tributária total sobre a renda obtida no exterior será de 70,43% (36,43% + 34%) o que configura uma tributação confiscatória. Ora, neste caso, o que se observa é uma afronta ao princípio da capacidade contributiva e nada mais faz a legislação do que desestimular os investimentos em países de alta carga tributária e incitar as empresas nacionais a orientar os seus investimentos em direção aos paraísos fiscais, de modo a anular ou, pelo menos, reduzir os efeitos perversos da limitação imposta à compensação do imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil.⁵²

⁵² DERZI, Mizabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Tributação pelo IR e pela CSLL de Lucros Auferidos por Empresas Controladas ou Coligadas no Exterior, no Momento da Apuração do Resultado Positivo no Balanço destas e não da Disponibilização** – Parecer, *apud* DERZI, Mizabel Abreu Machado. Op. cit. p. 424.

Por este exemplo, fica evidente o prejuízo que pode sofrer o controlador brasileiro, não podendo este ser penalizado por conta de uma norma genérica e sem critérios. É este o entendimento dos ilustres professores supramencionados, que assim concluem:

A lei antielisiva não pode penalizar injustamente aqueles contribuintes que têm razões negociais reais para abrir controladas no exterior, muito menos privilegiar exatamente aqueles outros que procuram se instalar em paraísos fiscais. Infelizmente, são tantos os defeitos da nova legislação que ela conduz ao fortalecimento da evasão ou da elisão, justamente aquilo que deveria combater. Ao criar a presunção absoluta de 'disponibilidade' com o simples registro dos lucros no balanço da controlada, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 pressupôs injustamente que todos os investimentos são fraudulentos e todos eles são feitos em paraísos fiscais. Com isso, a MP citada penaliza as controladoras sérias, que, expandindo suas atividades, investem em outro país, onde a tributação é também rigorosa.⁵³

Nem se diga que ao tratar todos os investimentos através de controladas e coligadas estrangeiras de maneira igual, a norma fere justamente o princípio da Isonomia. Tal princípio, base de todo o ordenamento jurídico pátrio, também está presente, como não poderia deixar de ser, no Direito Tributário, através do art. 150, II da Constituição Federal. Este dispositivo assegura que não será dado tratamento desigual para os contribuintes que se encontrem em situação equivalente. A contrário senso, também não se pode dar tratamento equivalente àqueles contribuintes que se encontram em situações diferentes.

É justamente isto que ocorre com a norma do art. 74 da MP, quando esta não estabelece nenhum critério, igualando investidores sérios a investidores fraudulentos, sendo este um dos vícios da, até então, nossa legislação CFC.

2.2. O princípio da irretroatividade e da anterioridade

⁵³ Loc. cit.

Os princípios da irretroatividade e da anterioridade estão consagrados na Constituição Federal no art. 150, III, “a” e “b”, *in verbis*:

art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

III – Cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.⁵⁴

Dessa forma, o art. 74 da MP 2.158.35/01 se revela inconstitucional em relação aos fatos gerados passados e em andamento quando da sua edição, levando-se em conta que o fato gerador do imposto de renda é complexo, vai ocorrendo todo o ano para se aperfeiçoar em determinada data.

A irretroatividade é um dos corolários da segurança jurídica, pela vedação de ofensa ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI da CF). Elevou-se ao status de princípio constitucional tributário, não restando dúvidas de que a lei tributária que instituir ou majorar um tributo não pode atingir fatos pretéritos.⁵⁵

No caso em tela, os lucros auferidos entre 1º de janeiro de 1996 e 31 de dezembro de 2001, e ainda não disponibilizados, não podem ser atingidos pela regra da MP 2.158, pois estes devem estar sujeitos à legislação da época em que foram auferidos, sob pena de ferir o princípio da irretroatividade. Este fato decorre também do princípio da anterioridade, o qual assegura que lei que instituir ou majorar tributo em um ano somente poderá entrar em vigor em relação a fatos geradores ocorridos a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

Acerca deste princípio, pondera Luciano Amaro:

⁵⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 17 nov. 2008.

⁵⁵ MACIEL, Taisa Oliveira. Op. cit. p. 110.

Por si só, o princípio da anterioridade, que adia a eficácia (ou vigência, segundo certa corrente doutrinária) das leis, instituidoras de tributo ou majoradoras de tributo já existente, para o exercício subsequente ao de sua publicação, impede a aplicação da norma nova, ainda que ela seja editada antes do encerramento do ano-base. Isso porque, ao desencadear seus efeitos apenas no exercício financeiro seguinte, por força do princípio da anterioridade, a lei nova encontrará totalmente fechado o período relevante para a determinação da renda (ano-base anterior), configurando-se a sua retroação sobre fato pretérito. A jurisprudência, tanto na hipótese do reconhecimento da contribuição social sobre o lucro, criada por lei editada antes do final do ano-base, como no caso da alteração dos coeficientes majoradores do imposto a pagar por lei, também publicada antes do final do encerramento, tanto o princípio da anterioridade como aquele da irretroatividade, em sua fundamentação (ver ADIn nº 5.138/600, DJ de 30.10.92).⁵⁶

Assim sendo, a MP 2.158 teria que produzir efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002, assegurando-se aos lucros obtidos entre 1º de janeiro de 1996 e 31 de dezembro de 2001 a aplicação da legislação vigente à época em que foram auferidos.

2.3. Incompatibilidade com os tratados para evitar a dupla tributação

Ressaltou a Professora Mizabel Derzi, no texto anteriormente transcrito, que a norma do art.74 da MP.2.158-35/01 conflita com as convenções subscritas pelo Brasil para evitar a dupla tributação. De fato, é visível a incompatibilidade da legislação CFC brasileira com esses tratados. Considerando que a norma do art. 74 da MP traz uma ficção jurídica acerca da disponibilidade dos lucros (*fictive dividend*), tal regra vai de encontro com o artigo 10 da Convenção Modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), da qual, o Brasil não é país membro, mas na qual seus tratados se baseiam. Tal incompatibilidade se dá pela determinação do parágrafo 5º do art. 10, que determina que uma sociedade residente em um Estado Contratante não poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a imposto sobre lucros não

⁵⁶ AMARO, Luciano *apud* BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atual. por Mizabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 297.

distribuídos, ainda que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, no total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.⁵⁷

Segundo Taísa Oliveira Maciel, os comentários da OCDE não podem ser imediatamente transpostos e absorvidos pelo direito brasileiro. Para tanto, a autora apresenta as seguintes razões: (Cumprе ressaltar que a autora refere-se à legislação CFC como regime TLCE):

- a) *Em primeiro lugar, o regime TLCE brasileiro é sui generis; não se enquadra, de forma alguma, nas diretrizes recomendadas pelo OCDE para o estabelecimento de normas de TLCE;*
- b) *Em segundo lugar, o regime brasileiro utilizou o método do fictive dividend, o que se desprende tanto da redação do artigo 74 da MP nº 2.158-35, como do fato de ele não permitir a consolidação de prejuízos auferidos pela sociedade no computo do lucro do sócio brasileiro, de forma que está bem claro na legislação que se trata de lucro da sociedade não-residente, o qual, consoante o artigo 10º, só poderia ser tributado no Brasil após sua efetiva distribuição;*
- c) *Em terceiro lugar, deve-se considerar, no direito brasileiro, que os tratados em matéria tributária, após a aprovação por decreto legislativo e ratificação pelo Executivo, afastam a aplicação da lei interna, consoante o artigo 98 do CTN, pela aplicação do critério da especialidade, pois os tratados são normas especiais, enquanto a lei interna é genérica;*
- d) *Em quarto lugar, o Brasil não é membro da OCDE, de forma que o modelo, e com mais razão, os comentários da OCDE ao modelo, não detêm a mesma força jurídica que nos países membros, tanto em termos doutrinários, como jurisprudenciais.⁵⁸*

De fato, para os tratados internacionais rege o princípio da especialidade. A conclusão de que os tratados têm supremacia hierárquica sobre a lei interna e se encontram numa relação de especialidade em relação a esta, é confirmada, em matéria tributária, pelo art. 98 do CTN, que dispõe que: “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modifica, a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”.⁵⁹

A supremacia hierárquica dos tratados sobre as leis internas tem como efeito proibir a sua revogação por leis internas subseqüentes. Ainda que tratado e lei ordinária tivessem paridade de

⁵⁷ MACIEL, Taísa Oliveira. Op. cit. p. 131.

⁵⁸ Ibid. p. 138.

⁵⁹ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 117.

valor hierárquico, a aplicação prevalente do primeiro resulta diretamente de uma relação de especialidade.⁶⁰ Por esta razão, vale à pena mais destaque a este princípio:

A existência de um tratado internacional que disponha sobre matéria tributária, que passa a ser disciplinada por lei interna, implica por si só, o surgimento de uma antinomia aparente, pois se a lei interna determina a incidência tributária sobre certo ato ou fato e o tratado veda a tributação na mesma situação, estabelece-se o conflito, que nesta situação, resolve-se pela aplicação do preceito do tratado, por força da incidência do critério da especialidade, ou seja, prevalece a norma especial sobre a geral. A lei interna geral sucumbe diante do tratado, que é norma especial. Considera-se o tratado como lei especial, pois modifica o comando geral da lei interna. É o que ocorre quando o tratado limita a incidência de certo tributo, através de aplicação de alíquota menor que aquela estabelecida na lei interna.⁶¹

Pelas razões acima expostas, conclui-se que o artigo 10 desses tratados impede a aplicação da tributação automática de lucros ainda não distribuídos, nos termos do art. 74 da MP 2.158-35/01. Como a norma brasileira não estabeleceu critérios adequados para a aplicação da legislação CFC, por ser excessivamente genérica, conforme já foi abordado em oportunidade anterior, fica evidente a impossibilidade de os lucros de controladas e coligadas de sociedades brasileiras, que estejam estabelecidas em países com os quais o Brasil tenha celebrado tratado para evitar a dupla tributação⁶², serem aqui tributados antes de sua efetiva distribuição para o controlador brasileiro.

Sobre o tema, pondera Alberto Xavier, em comentário ao Acórdão nº 101-95.802, de 18/10/06, do Conselho de Contribuintes:

O acórdão do Conselho de Contribuintes deu resposta limpa e magistral a esta questão. A cláusula de competência tributária exclusiva do país estrangeiro de domicílio da controlada ou coligada (e simetricamente de exclusão de competência do país de sociedade investidora), constante do artigo 7º da Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), é, conforme há muito vimos sustentando, o "coração dos tratados". Sem ela estaria permitida toda a sorte de guerra fiscal unilateral pelo qual os Estados se arrogassem o poder de taxar empresas estrangeiras,

⁶⁰ Loc. cit.

⁶¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p.107-108 *apud* MACIEL, Taísa Oliveira. Op. cit. p. 151.

⁶² MACIEL, Taísa Oliveira. Op. cit. p. 152.

invadindo espaços de soberania alheios. Sem ela, por exemplo, a Itália poderia livremente tributar o lucro da Fiat brasileira, por tratar-se de controlada no exterior, o que seria inadmissível.

Segundo o referido acórdão, o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 enquadra-se precisamente na vedação do referido artigo 7º, por constituir uma verdadeira tributação de lucro de empresa estrangeira. Ficou, assim, afastada a interpretação segundo a qual estaríamos não perante uma tributação de lucro de empresa estrangeira, mas de um "dividendo fictício" da sociedade brasileira decorrente de uma pretensa distribuição da participada estrangeira.

Segundo essa interpretação, o país de domicílio do receptor dos dividendos fictos teria, nos termos dos tratados (artigo 10 da Convenção Modelo da OCDE), competência cumulativa com a do país de domicílio da controlada ou coligada (país de fonte). Essa competência cumulativa, em matéria de dividendos (verdadeiros), se justifica porque, ao contrário do lucro da empresa estrangeira, dotada de personalidade jurídica própria, que é rendimento dessa mesma empresa e não da entidade que participa no seu capital, o verdadeiro dividendo, tendo embora a sua fonte na empresa estrangeira, já é rendimento próprio da sociedade investidora.

A referida interpretação não foi adotada no acórdão, por não merecer acolhimento face às leis e tratados brasileiros. Desde logo a lei interna que fundamenta a tributação não permite a referida construção, eis que alude à adição ao lucro da pessoa jurídica brasileira dos próprios lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, independentemente de serem pagos ou creditados.

Que a lei interna trata de uma tributação de lucro e não de dividendo é confirmado pelo fato de os lucros serem computados pelos seus valores integrais, sem dedução do imposto pago do país de origem. Ora, como bem observa o acórdão comentado, não se distribuem dividendos em valor superior ao lucro disponível para tributação.

Ainda, porém, que a lei interna consagrasse a tributação de um dividendo ficto, não podia ela prevalecer face ao conceito de dividendo consagrado nos tratados (artigo 10, nº 1). A letra destes (em conformidade, aliás, com a Convenção Modelo da OCDE) se refere a dividendos pagos, expressão que revela a vontade de o regime de competência cumulativa nela consagrado apenas se aplicar a rendimentos efetivamente destacados do patrimônio das sociedades e transferidos para o de seus sócios, não permitindo uma interpretação ampla que abrangesse lucros imputados por ficção legal

Acresce que a teoria geral do direito ensina ser ilegítimo o emprego, por uma fonte de direito, do mecanismo das ficções legais (como o dividendo ficto) para invadir a esfera de competência de outra fonte, delimitada em razão da hierarquia ou da especialidade (como sucede com os tratados), com vista a evitar, de modo indireto ou oblíquo, a prevalência da sua aplicação. Nada mais fácil para burlar as disposições dos tratados do que criar, por lei interna, ficções legais que estabeleçam exatamente o contrário do disposto nos preceitos

*convencionais. E é precisamente a este resultado que conduz a doutrina do dividendo ficto.*⁶³

2.4. Incompatibilidade entre a legislação CFC e as normas relativas aos preços de transferência

Existe um problema em relação à aplicação da legislação CFC e a legislação sobre os preços de transferência (artigos 18 e 19 da Lei 9.430/96) porque ambas, se aplicadas simultaneamente, podem gerar o fenômeno da dupla tributação. A discussão sobre os preços de transferência merece estudo mais específico e aprofundado, mas aqui será analisada apenas do ponto de vista da norma do art. 74 da MP.⁶⁴

O objetivo de tal legislação é evitar que as operações entre empresas vinculadas acarretem a diminuição das receitas tributáveis, através de superfaturamento nas importações e de subfaturamento nas exportações, determinando o legislador que sejam feitos os ajustes devidos quando os preços praticados se desviarem do parâmetro do princípio *arm's length*, que determina que partes dependentes devem relacionar-se como se fossem independentes, pois devem praticar os preços que terceiros independentes praticariam nas mesmas condições (*fair market value*).⁶⁵

Em contrapartida, as normas da legislação CFC estabelecem que os lucros das controladas ou coligadas estrangeiras sejam tributados automaticamente, ainda que não tenham sido distribuídos aos sócios.

A fim de ilustrar a ocorrência da dupla tributação, vejamos um exemplo formulado por Taísa Oliveira Maciel:

Suponha-se, a título ilustrativo, que uma empresa brasileira tenha uma controlada e aqui, para afastar a questão das impropriedades do art. 74, seja uma "CFC típica", ou seja, residente em país de tributação favorecida e aufera

⁶³ XAVIER, Alberto. **A tributação de lucros no exterior**. Disponível em: <http://www.valoronline.com.br>. Acesso em: 28 set. 2008.

⁶⁴ MACIEL, Taísa Oliveira. Op. cit. p. 113.

⁶⁵ Loc. cit.

*somente rendas passivas, em decorrência de operações com a controladora brasileira. Se as operações praticadas entre elas estiverem fora dos parâmetros estabelecidos pela legislação de preço de transferência, terão que ser efetuados ajustes, o que implica dizer que a pessoa jurídica brasileira terá que pagar mais imposto de renda, seja através da limitação de dedutibilidade de seis custos, encargos e despesas na apuração do lucro real (importações), seja através do arbitramento em relação à receita obtida em suas exportações. Se, além desse ajuste o contribuinte brasileiro ainda estiver obrigado adicionar os lucros dessa controlada, por determinação do art. 74 da MP n° 2.158-35, e supondo que esse rendimento não tenha sofrido qualquer tributação no país de origem, o mesmo será tributado duas vezes.*⁶⁶

No caso em tela, tendo em vista o princípio da capacidade contributiva e das próprias regras do direito interno que visam a evitar a bitributação, não é razoável supor que o legislador queira tributar duas vezes uma mesma renda. Portanto, não faz sentido aceitar que o contribuinte esteja obrigado a efetuar ajustes de preço de transferência se, depois, o lucro da empresa estrangeira estará sujeito à tributação no Brasil pela norma do art. 74 da MP 2.158-35/2001.⁶⁷

A maioria dos autores entende que a regra da legislação CFC deve ser aplicada prioritariamente em relação à regra dos preços de transferência, já que esta diz respeito ao reajuste da base de cálculo da renda, ao passo que as regras da legislação CFC tratam simplesmente da tributação de um lucro apurado. Dessa forma, tais autores propõem a adoção de uma interpretação teleológica das regras de preços de transferência, para que se possa compatibilizar as duas regras e evitar a bitributação.⁶⁸

Assim sendo, primeiro devem ser aplicadas as regras da legislação CFC, para depois, então, serem aplicadas, se este for o caso, as regras sobre preço de transferência. Nesse caso é possível que a aplicação das regras de legislação CFC em detrimento das regras de preço de transferência acarrete perda na arrecadação aos cofres públicos, tendo em vista que o fisco irá receber apenas a diferença entre o imposto devido no Brasil e o que foi recolhido no exterior. Se as regras de preço de transferência tivessem sido aplicadas, o fisco receberia o valor total da tributação. Por conta desta situação, é razoável pensar na aplicação subsidiária das regras de preço de transferência naquelas situações em que a CFC for uma controlada integral da empresa

⁶⁶ Loc. cit.

⁶⁷ Ibid. p. 114.

⁶⁸ Ibid. p. 116.

brasileira e não tiver surgido ao pagamento de imposto de renda no seu país de origem, devendo ser afastada, de plano, aplicação das regras de preço de transferência.⁶⁹

2.5. Inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01

Analisando outras considerações, vejamos o que escreveu Taísa Oliveira Maciel acerca da norma do dispositivo em comento:

Em todo mundo vigora o princípio da não paridade de tratamento entre o lucro e o prejuízo, segundo o qual somente podem ser tributados os lucros realizados, como acréscimo de valor efetivamente incorporado ao patrimônio, enquanto os prejuízos meramente prováveis têm com a sua dedução autorizada em lei.

À legislação CFC brasileira fez exatamente ao contrário. Inverteu tudo, determinando que os resultados de equivalência patrimonial (que nada mais são que critérios de avaliação do investimento na controlada, pela controladora, mas não representam lucros efetivos, e nem prejuízos atribuíveis a ela) quando positivos, sejam considerados para determinação do lucro tributado e, quando negativos não possa ser deduzidos. A consequência dessa regra é a “geração de um efeito ‘zig-zag’ gerador e multiplicador da tributação todas as vezes que houver alternatividade de ajustes contábeis e negativos. O resultado desse efeito é a geração artificial de lucros sem que exista qualquer lucro efetivo”⁷⁰.

Segundo Ricardo Marins de Oliveira, tal regra é inconstitucional, já que o ordenamento pátrio só admite tributação dos lucros das controladas e coligadas na controladora brasileira em duas hipóteses: (a) quando houver a efetiva distribuição desses lucros à controladora ou coligada no Brasil, isto é, nos termos em que assunto vinha sendo regido pelo art. 1º da Lei 9.532/97; ou mesmo não havendo efetiva distribuição, (b) quando a lei do país de origem onde se situa a controlada e coligada ou estatuto social desta, prescrever o direito à automática distribuição dos lucros aos participantes do capital das respectivas pessoas jurídicas.⁷¹

⁶⁹ Ibid. p. 118.

⁷⁰ Ibid. p. 88.

Também para Lima Gonçalves, não é constitucionalmente legítimo o preceito legal que determina a consideração, no cômputo da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, dos lucros auferidos no exterior por suas controladas e coligadas, antes de sua efetiva disponibilização.⁷²

No mesmo sentido das posições acima, observa Alberto Xavier:

Este regime de tributação extraterritorial está sujeito a um limite, de ordem constitucional, que respeita à impossibilidade de a lei tributar, como renda de uma dada pessoa jurídica, rendimentos de outra pessoa jurídica na qual participa como sócia controladora ou coligada, antes de esta os ter transferido para a propriedade da primeira, através da sua "disponibilização jurídica ou econômica", nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN) mesmo considerado o seu novo parágrafo 2º.⁷³

2.6. O conceito de disponibilidade e suas implicações

A segunda questão a ser levantada é a justificativa para se admitir a inclusão da norma do art. 74, já que seu conteúdo é bastante similar ao do art. 25 da Lei nº 9.249/95, o qual já havia sido repellido pelo direito pátrio. Neste tocante, entende a maioria dos doutrinadores que o art. 74 da MP tem por base o parágrafo segundo do art. 43 do CTN introduzido pela Lei Complementar nº 104, *in verbis*:

Art. 43. [...]

⁷¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **O elemento temporal na formação dos aftos geradores e a impossibilidade da tributação de receitas e rendas não adquiridas em definitivo**: A problemática das receitas meramente contábeis, gráficas ou transitórias: IRPJ, CSL, PIS e COFINS (os exemplos dos lucros de controladas e coligadas no exterior e das variações cambiais ativas e passivas). Repertório IOB de Jurisprudência. São Paulo: IOB, n. 23, 2004, p.858.

⁷² GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto de renda sobre o lucro das coligadas e controladas estabelecidas no exterior**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n.87, 2003, p. 334 *apud* MACIEL, Taisa Oliveira. Op. cit. p.90.

⁷³ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 349.

§ 2º. Na hipótese de receita ou de rendimentos oriundos no exterior, a Lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido nesse artigo.⁷⁴

Para análise do referido artigo, faz-se necessário um maior entendimento do vocábulo disponibilidade, aqui, disponibilidade jurídica ou econômica. Primeiramente, é importante saber o que exatamente se entende por renda disponível. De acordo com o conceito do dicionário jurídico De Plácido e Silva:

disponível na linguagem jurídica de dispor (latin disponere), quer exprimir tudo de que se possa dispor livremente. E a rigor da técnica jurídica, querem então significar toda espécie de bens que possam ser negociados ou alienados, porque se encontrem livres e desembaraçados e porque pode o alienante dispor deles a seu bel-prazer, visto ter capacidade jurídica de estar na livre administração dos mesmos bens.⁷⁵

Analisando o significado da palavra disponível em apartado, sem a devida correlação ao tema, há de se chegar à definição de que, segundo a regra do artigo 74 da MP em estudo, a renda a ser tributada para fins de IRPJ e CSLL não está disponível na data do balanço da controladora já que não há bens que “*se encontrem livres e desembaraçados em que pode o alienante dispor deles a seu bel-prazer*”. Chega-se, pois, a conclusão de que a norma do art. 74 trata de presunção de disponibilidade.

Nesse sentido, destaca-se a ponderação de Bulhões Pedreira, que entende que disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual e não efetiva, do poder de dispor da renda. A aquisição da disponibilidade efetiva da renda é o fato econômico da aquisição do poder de dispor da moeda. A disponibilidade econômica, embora, ainda não exista, pode ser presumida, ou considerada para efeitos práticos como existentes. O que interessa, portanto, é saber o que é disponibilidade, o que é renda disponível, e como esta de coaduna com o princípio da capacidade contributiva.⁷⁶

⁷⁴ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>. Acesso em: 17 nov 2008.

⁷⁵ SILVA, de Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. São Paulo: Forense, 27 ed. 2006. p. 154.

⁷⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Op. cit. P.197-200.

Maria Rita Ferrarguti, em obra sobre as presunções do Direito Tributário, esclarece que as presunções legais conferem certeza jurídica a algo que é provável, e que todas elas são sempre relativas, porquanto lhes seja inerente à possibilidade de produção de provas em contrário ao fato indiretamente provado. As chamadas presunções absolutas não são exatamente presunções por não serem espécie de prova, mas sim de exposições legais de ordem substantiva.⁷⁷

Já as ficções jurídicas são regras de Direito Material que criam uma verdade legal contrária à verdade natural. Por isso, é inconstitucional a utilização de ficção jurídica em matéria tributária, já que na ficção jurídica considera-se como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso.⁷⁸

O fato gerador do Imposto de Renda está previsto no art. 153, III, da CF e é definido no art. 43 do CTN como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, seja produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, seja de proventos de qualquer natureza, que correspondem a quaisquer outros acréscimos patrimoniais.

O conceito jurídico de renda pressupõe o acréscimo patrimonial, ou seja, a diferença entre o patrimônio preexistente e o novo, representando aumento de seu valor líquido. Assim, se não há aumento desse valor, não há que se falar em acréscimo no patrimônio. Portanto, não se pode presumir esse acréscimo patrimonial, estabelecendo presunção de aquisição de disponibilidade, sob pena de ferir o art. 43 do CTN mesmo com a existência de seu parágrafo único. É vedado, por conseguinte, tributar algo que ainda não ingressou no patrimônio e que, logo, não representou acréscimo. Não é diferente o entendimento do Professor Hugo de Brito Machado:

*Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que ainda não ingressou no patrimônio, implicando no incremento do valor líquido deste. Como acréscimo há que se entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência a natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo.*⁷⁹

⁷⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 60 e ss apud MACIEL, Taísa Oliveira. Op. cit. p. 97.

⁷⁸ Loc. cit.

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. 28 ed, 2007, p. 334.

Mais adiante, acerca da disponibilidade, ensina o eminente professor:

A renda não se confunde com a sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda, mas a aquisição da disponibilidade da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor deste imposto, o auferir renda, ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade [...].⁸⁰

O entendimento acima se coaduna com a doutrina, que entende que se não há disponibilização da renda pelas sociedades, não há que se falar em fato gerador do IRPJ. Existem algumas formas de disponibilização da renda, inclusive já expostas pela Lei 9.532/97, como o pagamento ou o crédito, mas a simples demonstração dos lucros no balanço das empresas controladas e coligadas certamente não é uma delas.

Certo é que o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica tem que ser interpretado não simplesmente do ponto de vista formal, mas sua interpretação também deve ser dar do ponto de vista material, verificando-se que aquele lucro está protegido sobre o escudo da personalidade de uma pessoa jurídica estrangeira. Entretanto, não fosse isso, haveria disponibilidade para o controlador brasileiro e poderia ser admitida uma norma de legislação CFC no ordenamento jurídico brasileiro, já que, neste caso, estaria em conformidade com o art. 43 do CTN.⁸¹

Nesse sentido, duas observações devem ser feitas: a primeira é que o Código Civil de 2002 admite expressamente, no seu art. 50, a possibilidade de o juiz desconsiderar a personalidade jurídica sempre que houver “abuso da personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial”. A segunda observação é a de que a compreensão do que seja renda disponível mudou nos últimos anos, em conformidade com o alargamento da importância do princípio da capacidade contributiva. Conforme aponta Ricardo Lobo Torres, a partir do pluralismo metodológico, com a interação do Direito Tributário e Civil, e com as restrições à ilicitude da elisão, o princípio constitucional da capacidade contributiva deixa de ser

⁸⁰ Loc. cit.

⁸¹ MACIEL, Taisa Oliveira. Op. cit. p. 105

um dado extrajurídico e aparece como um valor juridicizável que sinaliza para a necessidade de correlação entre deveres e direitos fiscais.⁸²

2.7. O Princípio da Capacidade Contributiva

Cumprе salientar, neste momento, o princípio da capacidade contributiva e a importância do mesmo para o Direito Tributário. Tal princípio é consagrado pela Magna Carta no seu art. 145 § 1º, vejamos:

art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetivamente a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁸³

Na lição de Hugo de Brito Machado:

A Constituição Federal de 1988 reestabeleceu a norma que expressamente consagrava, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, em seu artigo 145, parágrafo primeiro, disse que os tributos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. É certo que a expressão “sempre que possível” utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o interprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio. A nosso ver, o sempre que possível, do parágrafo primeiro do artigo 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois, na verdade, nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal.⁸⁴

⁸² Ibid. p. 91.

⁸³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 17 nov. 2008.

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 69.

A maior parte da doutrina diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve orientar o exercício da tributação independentemente de constar expressamente na Constituição. Decorre desse princípio, basicamente, que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade para contribuir.⁸⁵

O princípio da capacidade contributiva nada mais é do que uma decorrência do princípio da solidariedade. Por esta razão, uns pagam mais e outros, menos. É a solidariedade, que é fundamento do nosso ordenamento jurídico como um todo.⁸⁶

Em contrapartida, segundo Ricardo Lobo Torres:

*A capacidade contributiva não se esgota na solidariedade, senão que se justifica também pela consideração do benefício na aceção de que o pagamento do imposto não deve ser exigido sem a contrapartida do Estado, em termos genéricos, pela garantia dos direitos fundamentais e sociais.*⁸⁷

Considerando este novo aspecto do princípio da capacidade contributiva, as legislações estrangeiras antielisivas criam presunções sempre relativas, procedendo a uma inversão do ônus da prova, questão bem observada por Heleno Tôrres:

*Mas, enfim, seria constitucional a inserção de uma regra sobre o ‘controle de sociedades estrangeiras’ no Direito Tributário Brasileiro, criando uma regra de transparência para as operações com países com tributação favorecida? Desde que seja identificada exclusivamente para essa finalidade, e assegurando ao contribuinte o direito de demonstração da legitimidade das operações, por inversão do ônus da prova, com todos os meios de prova admitidos, nenhuma inconstitucionalidade poderia ser alegada. É dever do Estado, desencorajar o uso de países com tributação favorecida, como mais uma forma de realizar o princípio da livre concorrência no mercado interno e estabilizar o cumprimento do princípio da isonomia de todos em face do sistema tributário.*⁸⁸

⁸⁵ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 61.

⁸⁶ Loc. cit.

⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 217-223 *apud* MACIEL, Taísa Oliveira, Op. cit. p. 107.

⁸⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: RT, 2001, p.132.

Essas considerações são fundamentais para o tema em estudo, pois se o controlador impedir que a controlada distribua os lucros, já que estará protegida pela personalidade jurídica da controlada estrangeira, pode o legislador, mediante estabelecimento de critérios como a falta de propósitos negociais e a baixa ou nula tributação a que está submetida à sociedade reconhecer a disponibilidade da renda, pois presente estará a capacidade contributiva, e tributar esses lucros ainda que não exista ato formal de distribuição.⁸⁹

Repita-se que uma norma com essas características poderia ser admitida no ordenamento jurídico, porém o art. 74 da MP 2.158-35/01 não apresenta tais características. Nesse sentido, é a conclusão de Luis Eduardo Schoueri:

Tivesse o legislador brasileiro seguido o modelo internacional da legislação CFC, i. e., fosse o alcance da medida limitado aos casos em que o contribuinte, valendo-se de artifício, tornasse indisponíveis os recursos, então outra seria a conclusão, já que então – e apenas em tal caso – não poderia o contribuinte alegar falta de capacidade contributiva que ele mesmo motivou.

Noutras palavras: segundo a legislação CFC, a tributação não ofenderia o princípio da capacidade contributiva – e neste sentido atenderia ao conceito constitucional de renda – ao alcançar renda disponível ao contribuinte o qual a mantém inacessível. Afinal, só mantém inacessível aquele que tem a disponibilidade do recurso (e valendo-se da disponibilidade o torna inacessível). Quando, outrossim, a indisponibilidade é consequência do regime legal (ou estatutário) em que se insere a controlada ou coligada no exterior, então impossível a tributação enquanto inacessíveis os recursos ao contribuinte.

Fica clara, assim, a pedra-de-toque para a diferenciação proposta: no caso de investimentos CFC, basta o contribuinte manifestar sua vontade para ter acesso aos recursos financeiros (sem restrições); neste sentido, estão eles, sempre, à sua disposição, já que inexistente, no país de investimento, uma estrutura empresarial, mas mera ‘caixa postal’, onde um representante providenciará o emprego dos recursos segundo a ordem do investidor.⁹⁰

Considerando todas as questões suscitadas acerca do art. 43 § 2º do CTN, Taísa Oliveira Maciel sintetiza da seguinte forma:

⁸⁹ MACIEL, Taísa Oliveira, Op. cit. p. 108.

⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 192 *apud* MACIEL, Taísa Oliveira. Op. cit. p.109.

De tudo que se pôde pesquisar, há pelo menos três interpretações a este respeito.

A primeira delas, mais radical, é de que o §2º é inconstitucional, uma vez que a previsão de incidência do imposto sobre renda não disponível, seria incompatível com as feições próprias do imposto de renda.

A segunda interpretação, baseada no pensamento de Alcides Jorge Costa pondera que a disponibilidade econômica ou jurídica é elemento imprescindível à incidência do imposto de renda: porém, não é elemento insuficiente porque há a necessidade de se aguardar o decurso de um lapso de tempo para que possa se apurar a renda líquida e o imposto devido. Esta característica de não haver necessariamente coincidência entre um período de ocorrência de um fato gerador e o de aquisição da disponibilidade jurídica da renda já havia sido ressaltado por Bulhões Pedreira. Segunda essa visão, o parágrafo segundo conteria uma autorização para que o legislador alterasse o critério temporal do imposto desde que respeitado o critério material.

Ainda uma terceira teoria, na linha defendida por Marciano Seabra de Godoy: no caso da ficção legal cuja criação nos parece está autorizado pelo parágrafo segundo do art.43 do CTN, é necessário que o meio seja adequado e necessário ao fim coibir a prática de planejamento fiscais abusivos envolvendo a utilização de empresas controladas em paraísos fiscais para onde são desviadas rendas passivas.⁹¹

E assim conclui a referida autora:

A conclusão mais adequada é de que o parágrafo segundo do art. 43 do CTN pretendeu autorizar o legislador a estabelecer uma presunção, por definição, sempre relativa e atinente ao princípio da proporcionalidade, no sentido de que, em ocorrendo cumulativamente os requisitos x,y, z, a grande probabilidade de que o contribuinte brasileiro tenha auferido a disponibilidade sobre aqueles rendimentos.⁹²

Nesse sentido, em sendo presunção relativa, cada caso concreto deveria ser analisado minuciosamente, de forma que pudesse verificar se houve ou não abuso do poder de controle e oferecer ao contribuinte amplo direito de demonstrar quais as razões da existência da controlada, que tipo de renda ela auferiu, a que tributos esta sujeita, que atividades desenvolve, etc., ou seja, deve ser dado ao contribuinte direito de defesa e inversão do ônus da prova. Todavia, por razões

⁹¹ MACIEL, Taísa Oliveira. Op. cit. p. 94-96.

⁹² Ibid. p.103.

de comodidade e praticidade, bem como na dificuldade na aplicação prática do princípio da igualdade, é necessário que haja a previsão legal dos critérios para a aplicação da legislação CFC.

Em contrapartida, não se pode admitir que em nome da simplificação das normas tributárias e da insuficiência de pessoal das administrações fazendárias, os contribuintes que alocam coligadas e controladas em países de tributação alta ou normal paguem por aqueles que alocam essas sociedades nos chamados paraísos fiscais ou países com tributação favorecida.⁹³

3. O JULGAMENTO DA ADI 2.588-1/DF

⁹³ Ibid. p.101.

Está em julgamento perante o STF a ADI 2.588-1/DF, ajuizada pela CNI questionando a constitucionalidade do § 2º do art.43 do CTN, introduzido pela LC nº 104/01, e do art. 74 da MP. 2.158-35/01. Confirmam-se os principais argumentos apresentados na petição inicial da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade:

Em apertada síntese, questiona-se aqui a constitucionalidade de dispositivo legal que determina a tributação pelo imposto de renda e pela contribuição social pelo lucro líquido de lucros auferidos por empresas controladoras ou coligadas no exterior, independentemente da disponibilização pela controladora ou coligada no Brasil. Entende a Autora que este dispositivo reintroduz disciplina já declarada inconstitucional pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da validade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, violando o conceito constitucional de renda. As inconstitucionalidades apontadas são:

- (i) a violação do artigo 62 da Constituição, ante a absoluta falta de urgência para justificar o emprego de medida provisória;*
- (ii) violação aos artigos 153, III, e 195, I, c, da Constituição, ante a exigência de imposto e contribuição sobre situação que não configure renda ou lucro;*
- (iii) violação à alíneas a e b do artigo 150, da Constituição, vez que o parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória ataca pretende tributar lucros acumulados relativos a períodos anteriores à sua edição e também relativos ao mesmo exercício financeiro em que adotada a MP.⁹⁴*

O julgamento teve início em 05 de fevereiro de 2003 com o voto da Relatora Ministra Ellen Gracie, que, fazendo a distinção entre empresas controladas e empresas coligadas (já que nestas não há posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior), entendeu que não se poderia falar em disponibilidade jurídica, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros, ou, pelo

⁹⁴ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=2588&processo=2588>

menos, antes da deliberação dos órgãos diretores sobre a destinação dos lucros do exercício, pois o controlador brasileiro tem nas coligadas uma participação minoritária e não há como ele possa interferir na decisão de distribuição de dividendos.⁹⁵

De acordo com a Ministra, no caso das empresas situadas no Brasil em relação aos lucros obtidos por controladas no exterior, “tem-se verdadeira hipótese de aquisição de disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora”⁹⁶. A disponibilidade dos lucros da controlada depende exclusivamente da controladora, que detém o poder decisório quanto ao destino dos lucros. “Em consequência, a apuração de tais lucros caracteriza fato gerador do imposto de renda”⁹⁷. Já a situação das coligadas é diferente, pois, de acordo com a Lei de Sociedades Anônimas, não há posição de controle da empresa brasileira. “Não se pode falar em disponibilidade, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros”⁹⁸. Logo, para as coligadas, continuaria vigorando o disposto na Lei 9.532/97.

Analisando o voto da Ministra e levando em consideração o que já foi exposto neste trabalho, principalmente no ponto em que foi tratada a generalidade da norma do art. 74 da MP em estudo, chega-se à conclusão de que a interpretação da Ministra, *data máxima vênia*, não é suficiente.

Com efeito, retirar da norma a expressão “coligadas” não resolve o problema das controladas brasileiras situadas no exterior. Isso porque ainda resta a questão das controladas localizadas não em paraísos fiscais, mas em países de tributação normal, ou que tenham tomado tal decisão por questões negociais, comerciais ou estratégicas⁹⁹.

Em sessão de 9 de dezembro de 2004, o Ministro votou pela improcedência da ação para dar interpretação conforme à Constituição. Já o Ministro Marco Aurélio julgou procedente a ação para dar interpretação conforme ao art. 43, §2º, do CTN, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda

⁹⁵ Ibid. p. 120

⁹⁶ FISCOSOFT. **Informativo**. [s.1], Fiscosoft, 10 dez. 2004. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br>. Acesso: 17 nov. 2008

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Ibid.

⁹⁹ MACIEL, Taisa Oliveira. Op. cit. p. 121.

para efeito de incidência do IRPJ e da CSLL, e declarou a inconstitucionalidade do art. 74 e do parágrafo único da MP 2.158/01, o Ministro Marco Aurélio foi acompanhado pelos Senhores Ministros Ricardo Lewandowski e Sepúlveda Pertence¹⁰⁰.

Ao proferir seu voto, o Ministro Marco Aurélio seguiu a seguinte linha da fundamentação:

A empresa possuidora de personalidade jurídica não se confunde com outra, pouco importando se tenha a coligação ou controle, espécie societárias que não levam à simbiose a ponte de, em promiscuidade ímpar, confundir as personalidades no que são próprias. São individualmente levadas em conta, quer sob o aspecto da responsabilidade fiscal, da responsabilidade junto a outras pessoas jurídicas e as pessoas naturais, quer sob o prisma dos direitos e deveres em geral. A despersonalização pressupõe caso concreto de extravagância, quanto aos vícios de consentimento, considerada a ordem jurídica, não podendo vir a ser placitada de maneira genérica, linear, invertendo-se valores, para este ou aquele fim, por mais querido ou nobre que o seja, considerada a presunção, simples presunção, de evasão ou sonegação cuja a revelação deve ser real. A disponibilidade tão comum ao conceito de renda, tem sentido vernacular e técnico todo próprio. O fato gerador do imposto sobre a renda, sob pena de não se poder assentar esta última, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, fenômeno sempre concreto e que não pode, à mercê de ficção jurídica extravagante, insuplantado, ser deturpada, a ponto de se dizer que onde não há disponibilidade econômica ou jurídica, entenda-se que já aconteceu o fenômeno, como ocorre enquanto o lucro da coligada ou controlada existente no exterior continua, consoante à legislação de regência, no estrangeiro no próprio patrimônio da empresa que o apurou, não sendo, consideradas as diversas modalidades admitidas em Direito, transferido à empresa situada no Brasil que, por isso mesmo, não tem como integrar qualquer aporte, em termo de renda, ao respectivo balanço. [...] O § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, interpretado de modo teleológico, sistemático e hierarquizado, versa sobre condições em momento da disponibilidade, presente, sem sombra de dúvidas, a ocorrência desta última. Tanto é assim que o início do preceito contém a referência à receita ou rendimento oriundos no exterior, o que, considerada a origem, direciona ao ingresso no território nacional. Não é dado conferir ao parágrafo o sentido de transmutar, de descaracterizar, à luz dos parâmetros da Constituição Federal, o próprio tributo como também o de estende ao conceito de disponibilidade antônimo ao que ele possui, como se disponibilidade e indisponibilidade fossem palavras sinônimas. A não se entender assim, ter-se-á o surgimento da disciplina de um novo tributo, ou seja, do imposto sobre o patrimônio, potencializado-se a circunstância de a empresa na qual detida a participação haver logrado lucro, alterado com isso, é certo, mais ao sabor do mercado, o respectivo valor, o valor das ações. Enquanto inexistente o ingresso da

¹⁰⁰ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588-1/DF. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 25 de outubro de 2007. Decisão. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 nov. 2008.

participação da empresa brasileira no território nacional, enquanto não distribuídos os lucros pela empresa estrangeira com a qual se mantenha laços sob o ângulo da coligação ou do controle, não é dado cogitado do fato gerador do imposto sobre a renda, porque a renda é inexistente e porque não passou a disponibilidade em si, sob tal ângulo e não do patrimônio, da empresa coligada ou controlada para a brasileira¹⁰¹.

Analisando o voto do Ministro Marco Aurélio, nota-se que a decisão não toca num ponto importante, que já foi enfrentado pelo próprio STF no julgamento do RE 172.058-1/SC, acerca da inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713/88, que institui o ILL, conforme bem frisa Taísa Oliveira Maciel:

Trata-se do momento da disponibilidade em função do tipo societário, em função do qual a disponibilidade não existiria nunca, existiria dependendo do caso concreto, ou sempre existiria. O STF entendeu que, no caso das sociedades por ações, seria inconstitucional a exigência do ILL, uma vez que a distribuição dos lucros sempre depende da decisão dos sócios em assembleia geral. No caso das sociedades limitadas, a norma seria inconstitucional ou não, dependendo das formalidades estabelecidas no contrato social para a distribuição. E no caso das firmas individuais, a norma seria sempre constitucional, porque o lucro é sempre automaticamente disponível. Note-se que, naquele caso, a situação era bem mais simples, uma vez que a lei aplicável às controladas e coligadas era sempre a brasileira. Transportando-se para o caso do regime de TLCE, há uma complexidade maior, porque a lei será do país da controlada ou coligada, de forma que é muito superficial dizer simplesmente que a lei é inconstitucional para as coligadas e não para as controladas. O que deveria ocorrer, como já foi dito, é uma reforma no artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 quando de sua conversão em lei, na qual fossem estabelecidos pelo legislador critérios adequados para aplicação do regime – mesmo assim, sempre na forma de presunção relativa¹⁰².

O voto do Ministro Nelson Jobim julgou improcedente a ação, também para dar interpretação conforme a Constituição, cuja linha também foi seguida pelo Ministro Eros Grau, através da fundamentação que se segue, conforme o seguinte excerto de seu voto-vista¹⁰³:

¹⁰¹ Excerto de voto-vista Min. Marco Aurélio. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 2.588-1/DF, set/06 *apud* PAULSEN, Leandro. Op. cit. p. 732.

¹⁰² MACIEL, Taísa Oliveira. Op. cit. p. 121.

¹⁰³ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588-1/DF. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 25 de outubro de 2007. Decisão. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 nov. 2008.

A confederação Nacional da Indústria alega, ainda, violação ao conceito de renda contido no art. 153, III, da Constituição, de modo que os lucros auferidos por sociedade controlada ou coligada no exterior jamais poderiam ser considerados disponíveis para a sociedade controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que foram apurados. Impor-se-ia aqui, segundo a autora, a aplicação dos precedentes desta Corte quando do julgamento de matéria concernente ao imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido distribuído aos sócios, nos termos do dispositivo no art. 35 da Lei nº 7.173/88, que teve como leading case o RE 172.058, Relator o Ministro Marco Aurélio. [...]

O Supremo, naquela ocasião e nos julgados que se seguiram, firmou o entendimento de que a renda encontra-se economicamente disponível na percepção efetiva da receita realizada pelo contribuinte. A disponibilidade jurídica, no entanto, consistiria, basicamente, no direito creditório do contribuinte, a partir de um título hábil para tanto. [...]

O art. 43, caput, do CTN não distingue entre disponibilidade jurídica e econômica, bastando qualquer uma delas para a configuração do fato gerador em relação ao qual incidirá o imposto sobre a renda. [...] O art. 74 da MP nº 2.158-35/01 simplesmente atribuiu determinada consequência tributária a uma situação comercial-societária, aspecto meramente contábil há muito considerado na Lei de Sociedades Anônimas. O preceito não inova de forma nenhuma o conceito de renda ou a sua disponibilidade jurídica; nem há que falar-se, no caso, em presunção ou ficção legal. [...] A disponibilidade jurídica imediata sobre esses lucros, desde a apuração em balanço, comprova-se ainda pelo fato de que na alienação da participação societária em empresas coligadas ou controladas os lucros são considerados no valor de venda das ações ou quotas, segundo o método da equivalência patrimonial. [...]

A regra, pois, é a da disponibilização imediata, exceto se houver deliberação dos órgãos de administração da sociedade no sentido da constituição de reserva de lucros, segundo o disposto no art. 197 da Lei de S/A. Ainda assim, cumpre lembrar o preceito veiculado pelo art. 150, § 7º da Constituição:

“§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.” [...]

Dirirjo, pois, da eminente Relatora, por entender que, no que tange às sociedades coligadas a disponibilidade jurídica dos lucros ocorre, à luz do disposto no art. 248 da lei societária, na mesma ocasião das controladas. [...]

Ademais, conforme assinalado pelo Ministro Nelson Jobim nos debates por ocasião do início do julgamento da presente ADI, debates que tive a oportunidade de ler, a alteração introduzida pelo legislador deve ser encarada do ponto de vista da internacionalização das operações financeiras, de sorte a preencher as lacunas existentes em ordenamentos de países diversos. A medida evita a evasão fiscal que ocorria mercê da circulação de patrimônio nos chamados paraísos fiscais sem que o numerário chegasse ao território nacional para o pagamento do imposto. [...]

Afigura-se perfeitamente clara a opção do legislador brasileiro em abandonar o princípio da territorialidade com base no critério da fonte de produção da renda, passando a adotar o conceito de tributação com base na renda mundial do contribuinte [a chamada “world wide income taxation”]. Isso sem prejuízo do disposto em tratados internacionais contra a bitributação e das normas legais que permitem a compensação, no país, de encargo tributário suportado no exterior [arts. 9º e 21 da MP nº 2.158-35]. [...]

Em suma: o ônus da tributação recai sobre as sociedades brasileiras que, possuindo controladas ou coligadas nos ditos paraísos fiscais, não remetem ao país os lucros ali auferidos, embora obrigadas a escriturá-los em seus balanços. [...]

Por fim, não há falar-se de violação dos princípios constitucionais tributários da irretroatividade e da anterioridade [art. 150, III, “a” e “b”, da CB/88] pelo parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/01. A aplicação desses princípios se dá nas hipóteses de instituição ou majoração dos tributos, sendo certo que aqui se fá unicamente o deslocamento do aspecto temporal da incidência para momento posterior ao da ocorrência do fato gerador.

Entretanto, pelos motivos já expostos neste trabalho, a argumentação do Ministro Nelson Jobim, com a devida vênia, não merece prosperar e espera-se que não seja esta que prevaleça no STF, sob pena de permanecer no ordenamento jurídico brasileiro uma norma de legislação CFC com todos os vícios já mencionados.

Finalmente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto, suspendendo o julgamento da ADI 2588. Enquanto ele não é finalizado, os tribunais tendem a considerar válido o art. 74, já que sua inconstitucionalidade ainda não foi declarada pelo STF e não se sabe qual rumo tomará o julgamento.

Esse foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao enfrentar a questão no Recurso Especial (RE) nº 907.404/PR. Naquela oportunidade, o Ministro Relator Humberto Martins considerou o art. 74 inconstitucional apenas para a expressão “ou coligadas”, seguindo o entendimento da Ministra do STF Ellen Graice, e foi acompanhado pelos demais ministros que julgavam o caso. Confira-se ementa de tal julgamento:

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR – DISPONIBILIDADE JURÍDICA DA RENDA – ART. 74 DA MP N. 2.158/2001 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA CONTIDA NO CAPUT DO ART. 43 DO CTN

– ENTENDIMENTO QUE SE COADUNA COM O ATUAL POSICIONAMENTO DO STF.

1. *A análise da aplicação de uma lei federal não é compatível com o exame de questões constitucionais subjacentes ou adjacentes.*

2. *Para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza. Não importa que o direito ainda não seja exigível (um título de crédito ainda não vencido), ou que o crédito seja de difícil e duvidosa liquidação (contas a receber). O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, acresçam ao patrimônio. (Zuudi Sakakihara in ‘Código Tributário Nacional Comentado’ coordenador Vladimir Passos de Freitas, Ed. RT, p.133).*

3. *A Medida Provisória n. 2.158-35/2001, ao adotar a data do balanço em que os lucros tenham sido apurados na empresa controlada, independentemente do seu efetivo pagamento ou crédito, não maculou a regra-matriz da hipótese de incidência do imposto de renda contida no caput do art. 43 do CTN, pois, pré-existindo o acréscimo patrimonial, a lei estava autorizada apontar um momento em que se considerariam disponibilizados os lucros apurados pela empresa controlada.*

4. *O entendimento firmado coaduna-se com a tese que prevalece no julgamento de mérito da ADI n. 2.588, no qual a eminente relatora ministra Ellen Graice proferiu voto do sentido de julgar procedente, em parte, o pedido formulada na inicial, para declarar a inconstitucionalidade apenas da expressão “ou coligada”, duplamente contida no caput do referido art. 74, por ofensa ao disposto no art. 146 III, “a” da Constituição Federal, que reserva à lei complementar a definição de fato gerador.¹⁰⁴*

Este é o entendimento seguido no STJ, que conheceu Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão do Tribunal Regional Federal (TRF 4ª Região). Na decisão, o TRF desautorizou cobrança de tributo de uma sociedade no momento da divulgação de seu balanço. No acórdão do TRF argumentou-se que a Instrução Normativa nº 213 de 2002 da SRF definiu que os resultados positivos de equivalência patrimonial em investimentos no exterior, não está determinando a incidência de IRPJ e CSLL somente sobre os lucros, mas atingindo investimentos ainda não realizados, o que estaria em descompasso com a legislação. Para o

¹⁰⁴ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial nº 907.404 – PR (2006/0263834-0). Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, 13 de novembro de 2007. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em: 17 nov. 2008.

Tribunal, o balanço seria um fato econômico que não implicaria necessariamente mudança do capital social de empresa ou do número e valor nominal das ações. Vejamos a ementa do referido acórdão:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. CTN, ART. 43, CAPUT E § 2º. INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL Nº 213/2002, ART. 7º, PARÁGRAFO 1º.

1. O § 2º do art. 43 do CTN há de ser interpretado em conformidade com o caput. O conceito jurídico de renda, essa enquanto apta a ser tributada, não pode ser dissociado do próprio momento da aquisição de sua disponibilidade, uma vez que ambos estão imbricados à idéia de acréscimo patrimonial.

2. Carece de respaldo legal o argumento de que o resultado positivo implicou acréscimo patrimonial à pessoa jurídica coligada ou controladora. Os resultados positivos apurados não implicam automaticamente aumento nominal do valor das ações, tampouco do número de ações representativas do capital social. O balanço patrimonial reflete um fato econômico, que, todavia, não se sobrepõe ao regramento jurídico que determina formalidades para a mudança do capital social e do número e do valor nominal das ações.

3. O art. 7º, § 1º, da IN nº 213/2002, da SRF, que determina a adição, à base de cálculo do IR e da CSL, dos resultados positivos da equivalência patrimonial em investimentos no exterior, não está determinando a incidência de IR e CSL somente sobre os lucros, mas atingindo investimentos ainda não realizados, em nítido descompasso com a legislação.

4. Apelação e remessa oficial improvidas."¹⁰⁵

Ao analisar o recurso, que reformulou o acórdão da ementa acima mencionada, o ministro Castro Meira considerou que o cerne da questão é na verdade o tempo em que tributos incidiriam sobre o lucro da empresa, ou seja, quando a renda aumentada se torna disponível. Para o ministro, o CTN e a MP 2.158 são claros em definir que esse momento para a empresa coligada ou controlada do exterior seria na data de divulgação do balanço, explicando que não se pode

¹⁰⁵ BRASIL. **Tribunal Regional Federal (4. Região)**. Apelação em Mandado de Segurança. Processo n. 2003.71.05.002752-3. Relator: Joel Ilan Paciornik. Rio Grande do Sul, 27 de março de 2007. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br>. Acesso em: 17 nov. 2008.

confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou proventos de qualquer natureza. Pois, segundo o ministro, enquanto esta última se refere à imediata “utilidade” da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros.

O ministro entendeu que não ser necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, conforme ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA. ARTS. 43, § 2º, DO CTN E 74 DA MP 2.158-35/2001.

1. O art. 43 do CTN, sobretudo o seu § 2º, determina que o imposto de renda incidirá sobre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e que a lei fixará o momento em que se torna disponível no Brasil a renda oriunda de investimento estrangeiro.

2. Atendendo à previsão contida no § 2º do art. 43 do CTN, a Medida Provisória 2.158-35/2001 dispôs, no art. 74, que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados".

3. Em outras palavras, o art. 74 da MP 2.158-35/2001 considera ocorrido o fato gerador no momento em que a empresa controlada ou coligada no exterior publica o seu balanço patrimonial positivo.

4. Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata "utilidade" da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros.

5. Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica). No caso, o incremento patrimonial verificado no balanço de uma empresa coligada ou controlada no exterior representa a majoração, proporcionalmente à participação acionária, do patrimônio da empresa coligada ou controladora no Brasil.

6. Sob esse prisma, parece razoável que o patrimônio da empresa brasileira já se considere acrescido desde a divulgação do balanço patrimonial da empresa estrangeira. Nesse caso, há disponibilidade econômica. O que não há é disponibilidade financeira, que se fará presente apenas quando do aumento

nominal do valor das ações ou do número de ações representativas do capital social.

7. É conveniente salientar que o Supremo está examinando a tese de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, e do art. 74, caput e parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, em razão da ADIn 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria-CNI.

8. Pelos votos já proferidos na ADIn, tem-se uma noção de como é tormentosa a questão em torno da constitucionalidade do disposto no art. 74 da MP 2.158-35/2001. Há voto no sentido da inconstitucionalidade apenas quanto às empresas coligadas (Min. Ellen Gracie); votos pela total constitucionalidade do dispositivo (Ministros Nelson Jobim e Eros Grau); e votos pela sua total inconstitucionalidade (Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski).

9. A par de discussões de ordem constitucional, o certo é que o dispositivo ainda não foi retirado do ordenamento nem suspenso por liminar, e o recurso especial surgiu tão-somente para exame da ilegalidade do art. 7º da IN SRF 213/2001. Sob o prisma infraconstitucional, como visto, nada há de ilegal na Instrução Normativa, que encontra amparo nas regras dos arts. 43, § 2º, do CTN e 74 da MP 2.158-35/2001, que permitem seja considerada disponível a renda desde a publicação dos balanços patrimoniais das empresas coligadas e controladas no estrangeiro.

10. Recurso especial provido.¹⁰⁶

De fato, enquanto não for enfrentada em definitivo pelo STF, a norma do art. 74 da MP continuará vigendo e penalizando os investidores brasileiros. Sendo assim, uma solução para essa questão mostra-se urgente.

Enquanto isso não ocorrer, espera-se que prevaleça no STF o entendimento de que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 é inconstitucional, podendo ser aplicada ao caso a técnica da inconstitucionalidade sem redução de texto, técnica está sugerida na própria petição inicial da ADI, em relação ao parágrafo segundo do art. 43 do CTN, mas que também poderia ser utilizada em relação ao art. 74 da MP. Esta também é a sugestão apresentada por Taísa Oliveira Maciel e também por Sérgio André R.G. da Silva:

Com a aplicação dessa técnica no âmbito do controle concentrado da constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35/2001,

¹⁰⁶ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n° 983134/RS (2007/0207124-7). Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 17 de abril de 2008. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em: 17 nov. 2008.

*condicionar-se-ia a compatibilidade constitucional deste dispositivo à sua aplicação apenas aos casos em que a empresa estrangeira fosse residente em país com tributação favorecida, alcançando apenas as rendas passivas produzidas no exterior.*¹⁰⁷

CONCLUSÃO

O Brasil evoluiu do princípio da territorialidade para a princípio da renda mundial pela Lei 9.242/95, que aplicou na legislação tributária brasileira as normas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica sobre os lucros auferidos no exterior pelas controladas e coligadas estrangeiras, também conhecida como legislação CFC.

Em 2001, com a edição da Medida Provisória n° 2.158 –35, alterou-se o momento do fato gerador do Imposto de Renda, já que seu art. 74 determina que: “os lucros auferidos por

¹⁰⁷ SILVA, Sérgio André R.G. **Transparência Fiscal Internacional no Direito Tributário**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n.99, p. 112-123, dez 2003 *apud* MACIEL, Taísa Oliveira. Op. cit. p. 123.

controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.” Entretanto, é sabido que nem sempre um lucro auferido por outra empresa implicará em acréscimo patrimonial de seus sócios, conforme precedente do Supremo Tribunal Federal (RE nº 172.058-1-SC) que se manifestou, para fins de Imposto sobre o Lucro Líquido, no sentido de que é vedada a tributação de lucro ou dividendo ainda não distribuído, à luz da sistemática do Código Tributário Nacional.

Ao editar a norma do art. 74 da MP, o legislador procurou combater a elisão fiscal, a fim de evitar que controladores brasileiros alocassem suas controladas ou coligadas em países de tributação favorecida ou nos paraísos fiscais. Ocorre que tal norma foi editada de forma inadequada, pois criou uma ficção jurídica de disponibilidade de renda, ou, para outros doutrinadores, criou-se uma presunção absoluta, que não admite prova em contrário e que, portanto, penaliza injustamente as empresas brasileiras que não tem intenção fraudulenta e investem no exterior onde a tributação sobre a renda das sociedades também é elevada.

Dessa forma, haverá uma nova incidência no Brasil dos impostos sobre os lucros das sociedades (IRPJ e CSLL) se a controladora brasileira não auferir lucros ou se o imposto de renda devido não for o suficiente para absorver os créditos relativos ao tributo já pago no exterior. Nota-se que o contribuinte que investir em paraíso fiscal ficará em situação mais vantajosa, tendo em vista que seus lucros serão tributados apenas uma vez, em território nacional, pois inexistirá tributação no exterior. Portanto, a legislação CFC brasileira acabou incentivando justamente o que visa a coibir, incitando com isso, a concorrência fiscal prejudicial, tão combatida internacionalmente pela própria recomendação da OCDE.

Através do art. 74 da MP 2.158-35/01 não é possível atender as recomendações da OCDE tamanho os defeitos da referida norma, que fere o princípio da capacidade contributiva, da isonomia, por tratar de maneira igual investimentos em países de alta tributação e investimentos em paraísos fiscais, não diferencia as sociedades controladas das sociedades coligadas e acaba por desestimular investimentos no exterior, afrontando a livre iniciativa assegurada pela Constituição Federal. Além disso, não é possível sua aplicação em relação aos lucros das controladas e coligadas residentes em países com os quais o Brasil firmou tratados para evitar a dupla tributação, já que é incompatível com o artigo 10 da Convenção Modelo e, pelo critério da especialidade, os tratados em matéria tributária afastam a aplicação da lei interna conforme o art.

98 do CTN. A legislação CFC brasileira é, ainda, incompatível as regras de ajuste dos preços de transferência.

Dessa forma, a legislação CFC brasileira merece ser alterada, para que possa atingir sua finalidade de coibir a elisão fiscal e para seguir as recomendações da OCDE, a fim de combater a concorrência fiscal prejudicial. Tais alterações podem ocorrer quando o Congresso Nacional deliberar sobre a MP 2.158 e, para isso, deve contemplar pontos essenciais, seguindo determinados critérios e requisitos.

Por todo o exposto, entende-se que a norma deve ser aplicada apenas às controladas e não em relação às coligadas das sociedades brasileiras, na linha de voto proferido pela Ministra Ellen Graice quando do julgamento da ADI 2.588. Entretanto, só isso não basta, havendo que existir critérios em relação ao domicílio das sociedades no exterior, devendo ser aplicada apenas em relação às controladas situadas em países de tributação favorecida, preferencial ou nos paraísos fiscais. Ademais, deve haver isenções quando for comprovado que o contribuinte investia nesses países com propósitos comerciais, comerciais ou estratégicos.

Finalmente, mas não menos importante, a regra não pode criar uma ficção jurídica ou uma presunção absoluta de disponibilidade da renda. A presunção deve ser sempre relativa, dando ao contribuinte a oportunidade e o direito à ampla defesa e ao uso de todos os meios de prova em direito admitidos para comprovar que a presunção não é aplicável ao seu caso. Se assim fosse, os investidores não se sentiriam desencorajados a investir no exterior.

Enquanto tais reformas não são realizadas, aguarda-se o julgamento da ADI 2.588, que está suspenso. Espera-se que os votos estejam à altura da complexidade do tema, que todos os vícios do art. 74 da MP sejam analisados com a devida profundidade e que todos os pontos sejam levantados pelos ministros da Suprema Corte, pois uma análise superficial não resolverá os problemas apresentados pela norma.

O STF pode, inclusive, valer-se da técnica da declaração de inconstitucionalidade sem a redução de texto, como já sugerido, de tal maneira que a regra do art. 74 seja aplicada apenas aos lucros obtidos por controladas alocadas nos países que a tributação seja favorecida ou nos paraísos fiscais, sempre assegurando o direito à inversão do ônus da prova e da ampla defesa, de

forma que a legislação CFC brasileira se torne eficaz e consiga atingir seus objetivos, quais sejam, coibir a elisão fiscal e combater a concorrência fiscal prejudicial.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano *apud* BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atual. por Mizabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Noções de fiscalidade internacional**. Belo Horizonte, 1998, p.13 – artigo não publicado.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **A tributação dos lucros auferidos no exterior por subsidiárias, controladas e coligadas e os paraísos fiscais.** *In:* Grandes questões atuais de Direito Tributário. 1ed. São Paulo: Dialética, 2005.

DERZI, Mizabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Tributação pelo IR e pela CSLL de Lucros Auferidos por Empresas Controladas ou Coligadas no Exterior, no Momento da Apuração do Resultado Positivo no Balanço destas e não da Disponibilização - Parecer.**

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário.** São Paulo: Dialética, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** São Paulo: Dialética, 2004.

GODOI, Marciano Seabra de. **O imposto de renda e os lucros auferidos no exterior.** *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais de direito tributário. São Paulo: Dialética, V.6, 2002.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto de renda sobre o lucro das coligadas e controladas estabelecidas no exterior.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n.87, 2003.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna.** São Paulo: Dialética, 1999.

MACIEL, Taísa Oliveira. **Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras.** 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros. 28 ed, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **O elemento temporal na formação dos aftos geradores e a impossibilidade da tributação de receitas e rendas não adquiridas em definitivo: A problemática das receitas meramente contábeis, gráficas ou transitórias: IRPJ, CSL, PIS e COFINS (os exemplos dos lucros de controladas e coligadas no exterior e das variações cambiais ativas e passivas).** Repertório IOB de Jurisprudência. São Paulo: IOB, n. 23, 2004.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: ADCOAS/JUSTEC, V. I, 1979.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário Internacional. Acordos de bitributação. Imposto de renda: lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. Disponibilidade. Efeitos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 – Parecer. Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética, n. 16, 2001.

SILVA, Rubem Fonseca e; WILLIAMS, Robert E. **Tratado dos Paraísos Fiscais**. São Paulo: Observador Legal, 1998.

SILVA, de Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. São Paulo: Forense, 27 ed. 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: RT, 2001.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

REFERÊNCIAS DA INTERNET

ANDRADE, André Martins de. **O STF e a Tributação em Bases Universais**. Valor Econômico, Rio de Janeiro, 21 maio 2008. Disponível em <http://www.valor.com.br>. Acesso em 21 maio 2008.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>. Acesso em: 15.08.2008

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC.** Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classe=RE&processo=1720588&origem=IT&codclasse=437>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 38, de 27 de junho de 1996.** Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>.

Cf. art. 179, III, da **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por ações. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 188, de 26 de agosto de 2002.** Relaciona países ou dependências com tributação favorecida ou oponha sigilo fiscal relativo à composição societária da pessoa jurídica. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao>.

BRASIL. **Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.** Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1998.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.

XAVIER, Alberto. **A tributação de lucros no exterior.** Disponível em: <http://www.valoronline.com.br>.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1998**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.

FISCOSOFT. **Informativo**. [s.1], Fiscosoft, 10 dez. 2004. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br>.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588-1/DF. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 25 de outubro de 2007. Decisão. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588-1/DF. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 25 de outubro de 2007. Decisão. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial nº 907.404 – PR (2006/0263834-0). Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, 03 de abril de 2008. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.