

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP

Fabiana Francisco de Miranda

O momento da tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas  
no exterior

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo  
2015

Fabiana Francisco de Miranda

O momento da tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação do professor Dr. Roque Antônio Carrazza.

**São Paulo – SP**  
**2015**

Banca Examinadora

---

---

---

---

---

*Dedico esta pesquisa aos meus pais e ao  
meu marido.*

## **AGRADECIMENTOS**

Meus agradecimentos vão para todos aqueles que, com seus conhecimentos teóricos e experiência prática, contribuíram para minha formação profissional.

A Deus, pois Nele encontrei força e perseverança para realizar este trabalho.

Ao orientador, Professor Doutor Roque Antônio Carrazza, pelo grande privilégio de receber seus ensinamentos.

*“Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.”*

Ministro Luiz Galloti

## RESUMO

Devido ao fenômeno da globalização, o princípio da territorialidade foi substituído pelo princípio da universalidade – *world wide income taxation* –, passando a considerar tributáveis os rendimentos auferidos pelas empresas com sede no Brasil, independentemente do lugar onde os rendimentos são produzidos.

Após diversas alterações legislativas e decisões jurisprudenciais acerca do tema da tributação universal da renda, a Lei n.º 12.973/2014 trouxe uma nova sistemática sobre a contabilização e a tributação do lucro auferido no exterior por coligadas e controladas.

Nesse contexto, é fundamental o estudo dos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, para se averiguar se no caso em questão há a hipótese de incidência tributária do imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido ou se esta ocorre somente quando da efetiva distribuição do lucro.

**Palavras-chave:** Lucro; Tributação; Investimentos no Exterior; Tratados internacionais; Lei n.º 12.973/2014.

## SUMMARY

Due to the phenomenon of globalization, the principle of territoriality has been replaced by the principle of universality – worldwide income taxation –, now considering taxable income earned by companies based in Brazil, regardless of where the income is produced.

After several legislative changes and court decisions about the worldwide taxation of income tax, the Law n. 12.973/2014 brought a new system of accounting and taxation of income tax of foreigner subsidiary companies.

In this context, it is essential the study of the concepts of economic and legal availability, in order to ascertain whether in this case there is the possibility of income tax and social contribution incidence or if this occurs only during the actual distribution of the profits.

**Keywords:** Net profits; Investment abroad. Taxation; International treatments; Law n. 12.973/2014.

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

ADI – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

CNI – CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA

CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

MEP – MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

## SUMÁRIO

|                                                                                                                 |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO .....</b>                                                                                         | <b>11</b> |
| <b>1 DIREITO, LINGUAGEM E OS CONCEITOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO UNIVERSAL DA RENDA.....</b>                       | <b>15</b> |
| 1.1 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO ..... | 15        |
| 1.2 LINGUAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO .....                                                                       | 19        |
| 1.3 CONCEITO DE CONTROLADA E COLIGADA.....                                                                      | 23        |
| 1.4 TRIBUTAÇÃO DAS CONTROLADAS NO EXTERIOR.....                                                                 | 26        |
| 1.5 TRIBUTAÇÃO DAS COLIGADAS NO EXTERIOR.....                                                                   | 28        |
| <b>2 ANÁLISE JURÍDICA DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS .....</b>                                               | <b>31</b> |
| 2.1 A DESOBEDIÊNCIA AO CRITÉRIO TEMPORAL DA REGRA MATRIZ DO IRPJ E DA CSLL .....                                | 31        |
| 2.2 OS LUCROS DAS INVESTIDAS E SUA INCOMPATIBILIDADE COM O CONCEITO DE RENDA .....                              | 37        |
| 2.3 A NÃO EFETIVAÇÃO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA .....                                              | 44        |
| 2.4 A IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAR EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL COMO BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL.....               | 49        |
| <b>3 O DESCUMPRIMENTO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS.....</b>                                                      | <b>55</b> |
| 3.1 CONFLITO ENTRE O DIREITO INTERNO BRASILEIRO E OS TRATADOS INTERNACIONAIS .....                              | 55        |
| 3.2 CONVENÇÃO DE VIENA E A PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS ....                                         | 62        |
| 3.3 MODELO OCDE E OS TRATADOS INTERNACIONAIS ANTE A TRIBUTAÇÃO DAS COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR .....    | 67        |
| <b>4 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS .....</b>                         | <b>77</b> |
| 4.1 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS .....                                                | 77        |
| 4.2 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N.º 2.588 .....                                                        | 86        |
| 4.2.1 Ministra Ellen Gracie.....                                                                                | 90        |
| 4.2.2 Ministro Nelson Jobim .....                                                                               | 93        |
| 4.2.3 Ministro Marco Aurélio.....                                                                               | 96        |
| 4.2.4 Ministro Ricardo Lewandowski .....                                                                        | 99        |
| 4.2.5 Ministro Ayres Britto .....                                                                               | 100       |
| 4.2.6 Ministro Cezar Peluso .....                                                                               | 102       |
| 4.2.7 Ministro Joaquim Barbosa.....                                                                             | 103       |
| 4.2.8 Efeitos do Julgamento da ADI 2.588 .....                                                                  | 107       |

|                                                                       |            |
|-----------------------------------------------------------------------|------------|
| 4.3 NOVA SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS ESTABELECIDADA |            |
| PELA LEI N.º 12.973/2014 .....                                        | 109        |
| <b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>                                      | <b>114</b> |
| <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>                               | <b>118</b> |
| <b>REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS E JURISPRUDÊNCIAS.....</b>                | <b>121</b> |

## INTRODUÇÃO

A globalização proporcionou integração e mobilidade aos grupos econômicos. Com isso, tornou-se muito mais fácil estruturar suas atividades operacionais e escolher quais jurisdições possuíam maiores atrativos.

Nesse contexto, a tributação passou a ser ponto essencial na decisão do país a serem alocados os investimentos dos grupos multinacionais. Surgiram então os paraísos fiscais e os regimes de tributação privilegiados, oferecendo atrativos fiscais como, por exemplo, isenções sobre determinadas atividades.

As autoridades fiscais buscaram coibir abusos a serem efetuados por empresa investidora residente no país, com a finalidade de postergar ou omitir tributação. Desse modo, foram criados novos instrumentos no direito internacional tributário, entre eles o combate à elisão ilícita ou planejamento abusivo.

Como resultado da intensificação das trocas econômicas de cunho transnacional, a legislação tributária alterou o regime da territorialidade para o regime da universalidade das rendas, dando atenção à riqueza produzida fora do território nacional.

Implica dizer que a legislação tributária deixa de incidir somente nos limites do território da pessoa jurídica que emite a norma e passa então a ser aplicada de forma universal.

Por meio do critério da territorialidade, os resultados obtidos no exterior por empresas brasileiras não eram objeto de tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Já pelo critério da universalidade da renda, esses tributos passaram a ser exigidos sobre os rendimentos estrangeiros recebidos por pessoa jurídica residente no Brasil.

O objetivo da presente dissertação está na análise da legalidade das normas que determinam a tributação de investidora residente no Brasil sobre a proporção de seu investimento no lucro das coligadas e controladas no exterior, independentemente de se foi ou não distribuído.

Esse regramento surgiu no Brasil por meio da Lei Complementar n.º 104<sup>1</sup>, a qual introduziu o parágrafo 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional<sup>2</sup>, delegando à lei a possibilidade de estabelecer o momento do fato gerador dos tributos incidentes sobre a renda, quando essa for auferida no exterior.

Com a finalidade de cumprir essa determinação, o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.135-58/2001<sup>3</sup> dispôs que os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior serão disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento, independentemente do momento em que forem efetivamente distribuídos.

Com fundamento nos princípios constitucionais tributários e na obrigatoriedade de haver disponibilidade jurídica ou econômica para configurar a concretização da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, em 2001 foi impetrada a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.588-1/DF<sup>4</sup> pela Confederação Nacional da Indústria – CNI.

Posteriormente, em 2014, foram criados novos moldes da tributação em bases universais, implantados pela Lei n.º 12.973<sup>5</sup>.

---

1 BRASIL. Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001.

2 BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

3 BRASIL. Medida Provisória n.º 2.135-58, de 24 de agosto de 2001.

4 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n.º 2.588. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Min. Ellen Gracie. Distrito Federal, 11 de fevereiro de 2014.

5 BRASIL. Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014.

Nesse cenário, serão analisados na presente dissertação os princípios constitucionais norteadores da incidência dos tributos sobre a renda e os proventos de qualquer natureza.

Em seguida, serão detalhados diversos conceitos necessários à compreensão do tema proposto.

Na sequência, serão descritos os pontos de maior relevância para a análise jurídica da legalidade da tributação em bases universais. Nesse item serão tratados temas como: análise da obediência ao critério temporal da regra matriz de incidência tributária; conceito de renda; aplicabilidade no conceito de renda ao caso em estudo; averiguação da ocorrência de disponibilidade econômica ou jurídica; disponibilização automática da renda; e descaracterização da equivalência patrimonial como conceito de lucro auferido.

No capítulo seguinte, a tributação em bases universais será analisada no contexto dos tratados internacionais. Assim, será averiguada qual norma possui prevalência: a legislação interna ou os tratados internacionais.

A evolução legislativa será descrita na presente dissertação com a finalidade de contextualizar as determinações legais que existiram até a entrada em vigor da Lei n.º 12.973/2014.

De forma cronológica, serão analisados os votos dos ministros efetuados na ADI n.º 2.588, em relação aos critérios materiais da incidência tributária. Dessa forma, não é objeto desta dissertação discorrer sobre dos demais temas tratados nessa ação, como o princípio da anterioridade, irretroatividade, reserva de lei complementar, entre outros.

Por fim, serão descritas as novas sistemáticas de tributação das coligadas e controladas no exterior, que foram inseridas no sistema tributário nacional por meio da Lei n.º 12.973/2014.

Este estudo é de extrema importância jurídica, tendo em vista o grande número de empresas contribuintes no Brasil com coligadas e controladas no exterior e o relevante valor desses investimentos.

Esta dissertação tem por objetivo, pois, a reflexão sobre a devida aplicação do direito tributário brasileiro no que tange à tributação de entidades coligadas e controladas no exterior.

Busca-se, neste estudo, analisar o momento em que se dá a tributação das entidades coligadas e controladas no exterior, bem como proporcionar aos aplicadores do Direito as condições para a devida compreensão e uso da legislação tributária neste contexto.

É utilizado nesta dissertação o método dedutivo, mediante a lógica, pressupondo que existam verdades gerais já afirmadas que servem de base para se chegar aos conhecimentos novos.

Por se tratar de um tema novo, com esteio em recente alteração legislativa, Lei n.º 12.973/2014, o número de obras que o abordam é escasso. Desta forma, serão utilizados como base os ensinamentos e os conceitos básicos contidos nas doutrinas tradicionais brasileiras.

# **1 DIREITO, LINGUAGEM E OS CONCEITOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO UNIVERSAL DA RENDA**

## **1.1 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

O Estado surgiu devido à necessidade de atendimento aos interesses públicos e apresenta-se como meio de propiciar justiça social, dando cumprimento aos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal.

Como entidade soberana, o Estado tem o poder de governar os indivíduos que se encontram em seu território. Desta forma, a soberania interna pode ser entendida como a confirmação de que o Estado tem vontade superior às vontades individuais.

No Brasil, o conceito de soberania estatal interna confirma a ideia de soberania popular, porquanto o poder estatal é decorrente de um mandato concedido pelo titular do interesse público, o povo. Neste contexto, cabe citar o parágrafo único do artigo primeiro da Constituição Federal<sup>6</sup>, o qual expõe que “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

A manifestação da soberania tributária do Estado, no âmbito do poder de tributar, possibilita a entrada de receitas necessárias ao financiamento das atividades estatais. Conforme disciplina Hugo de Brito Machado, “o poder de tributar nada mais é que um aspecto de soberania estatal, ou uma parcela desta”<sup>7</sup>.

---

6 BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 5 de outubro de 1988.

7 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 27.

Cabe notar, entretanto, que a relação tributária não é simples relação de poder; é uma relação jurídica entre o Estado, representado pela Fazenda Pública, e o contribuinte ou responsável, em torno de uma obrigação de dar, fazer ou não fazer.

Ademais, os elementos da relação jurídica tributária, entendidos como os aspectos materiais, espaciais e temporais, devem estar contidos na norma instituidora da obrigação tributária e obedecer a certos critérios constitucionais.

Diferentemente dos Estados de Poder ou Estados de Polícia, em que o governante é livre para agir de acordo com a sua vontade, no Estado de Direito os governantes e os governados sujeitam-se às regras jurídicas estipuladas de acordo com os princípios constitucionais, conferindo aos indivíduos a titularidade de direitos públicos subjetivos, oponíveis ao próprio Estado.

Neste contexto, a supremacia constitucional garante aos indivíduos uma proteção contra os abusos de poder, concretizando os ideais do Estado Democrático de Direito.

Como todo poder político, o poder tributário é delimitado pela Constituição Federal. A obrigatoriedade de cumprimento dos princípios constitucionais pelas normas tributárias está ligada à supremacia da Constituição sobre todo o ordenamento jurídico, na busca pela proteção aos direitos e garantias fundamentais nela contidos.

A respeito do assunto, cabe mencionar a clássica definição de princípio citada por Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios

que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.<sup>8</sup>

Como se vê, os princípios constitucionais vinculam o entendimento e a aplicação das normas jurídicas, funcionando como diretrizes de todo o sistema jurídico. Portanto, é inconstitucional a norma jurídica ou a sua interpretação que retire ou diminua a eficácia de um princípio constitucional.

Conforme ensina Roque Antonio Carrazza<sup>9</sup>, a Constituição Federal submeteu a ação tributária das pessoas políticas a um extenso rol de princípios – dentre os quais podem ser citados o princípio federativo, o da legalidade, da igualdade, da anterioridade, da segurança jurídica, da reserva de competência – que protegem, ao máximo, os contribuintes contra eventuais abusos fazendários.

No contexto dos princípios constitucionais tributários, é possível notar que, por meio da tributação, a Carta Magna excepciona o princípio da propriedade privada, submetendo-o ao princípio da função social.

Destarte, torna compreensível o fato de a Constituição Federal ter disciplinado de maneira extremamente rígida a tributação no Brasil, criando mecanismos de amparo aos direitos e garantias dos contribuintes contra os perigos do uso exacerbado do Poder.

Em confirmação ao exposto acima, cabe notar que na medida em que o direito de propriedade é constitucionalmente protegido, o tributo somente será válido se deitar raízes na Constituição. Com esse entendimento, Carrazza expõe que “o patrimônio do contribuinte só pode ser atingido nos casos e modos previstos em lei, que deve ser em

---

8 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2006, p. 912 e 913.

9 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. 2015.

geral, abstrata, igual para todos (art. 5º, I, e artigo 150, II, ambos da CF), irretroativa (art. 150, III, 'a' da lei CF), não confiscatória (art. 150, IV, da CF) etc".<sup>10</sup>.

Entre os princípios constitucionais tributários que merecem maior atenção no que tange ao tema de análise da presente tese, cabe ressaltar o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica.

O princípio da legalidade surge como decorrência da indisponibilidade do interesse público e do princípio da isonomia, haja vista que confirma a ideia de soberania popular, ao demonstrar que todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes, notadamente o Poder Legislativo.

O princípio da legalidade vem enunciado no art. 5º, II, da Constituição Federal: "Art. 5º (...): II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"<sup>11</sup>. Noutras palavras, o indivíduo tem o direito de fazer tudo quanto a lei não lhe proíbe.

Em matéria tributária, Roque Antônio Carrazza interpreta o inciso acima disposto no sentido de que ninguém pode ser obrigado a pagar tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei.<sup>12</sup>

O art. 150, I, da Constituição Federal<sup>13</sup> rege que o contribuinte não tem de suportar sacrifícios tributários além dos previstos em lei.

Como garantidor da segurança das pessoas, no ordenamento jurídico brasileiro vige o princípio da estrita legalidade. Assim, somente a lei pode disciplinar questões que girem em torno da criação e extinção de tributos, legislando de modo geral, abstrato, isonômico, não confiscatório etc.

---

<sup>10</sup> *Ibid.*, p. 288.

<sup>11</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. *Op. cit.*

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. 2015, p. 384.

<sup>13</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. *Op. cit.*

No que tange ao princípio da segurança jurídica, é essencial ressaltar que as normas jurídicas intentam tornar seguras as relações humanas, criando a confiança que as pessoas devem ter no Direito.

O princípio da segurança jurídica impõe a atribuição da maior previsibilidade e estabilidade possível às relações sociais.

A segurança jurídica é um valor fundamental do Estado de Direito, por significar certeza e garantia de direitos. Este princípio está diretamente ligado ao princípio fundamental da busca pela justiça, devendo ambos viver equilibradamente. A justiça é o princípio que deve orientar a elaboração de todos os demais princípios e as normas tributárias. Somente com a observância do princípio da segurança jurídica o princípio da justiça poderá ser alcançado.

Pelo exposto, cabe notar que a Constituição Federal obriga os poderes estatais a reconhecer e considerar invioláveis os princípios e os direitos nela contidos, fazendo com que sejam por todos respeitados. Somente desta forma pode ser garantida a efetivação da segurança jurídica.

## **1.2 LINGUAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Pode-se dizer que toda linguagem, como conjunto signo que é, compõe-se de um substrato material, de natureza física, que lhe sirva de suporte, uma dimensão ideal na representação que se forma na mente dos falantes (plano da significação) e no campo dos significados, ou seja, dos objetos referidos pelos signos e com os quais mantêm relação semântica.

Sobre a linguagem incide a prescritiva do direito positivo, *juridicizando* fatos e condutas, classificando-os em lícitos e ilícitos.

Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup>, a função pragmática na linguagem do direito é a prescritiva de condutas. Seu objetivo é alterar os comportamentos nas relações intersubjetivas, orientando-os em direção aos valores que a sociedade pretende implantar.

Logo, o mero evento, sem que adquira expressão de linguagem competente, transformando-se em fato, não pode ser considerado incidência jurídica. Notadamente, “a percussão da norma pressupõe relato em linguagem própria: é a linguagem do direito constituindo a realidade jurídica”<sup>15</sup>.

Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, o direito posto, enquanto conjunto de prescrições jurídicas, num determinado espaço territorial e num preciso intervalo de tempo, será tomado como objeto da cultura, criado pelo homem para organizar os comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados.

O caráter instrumental do direito se caracteriza por reconhecer que a norma jurídica serve como meio posto à disposição das vontades para obter, mediante comportamentos humanos, o alcance das finalidades desejadas pelos titulares daquelas vontades.

O direito, em sendo objetivo, é um conjunto de normas jurídicas. O sujeito destinatário da norma deve comportar-se conforme nela se determina, sob pena de sofrer uma sanção prevista em outras normas.

---

14 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da incidência**. 9ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 31.

15 *Ibid.*, p. 34.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho<sup>16</sup> expõe que são numerosos os postulados que regem a atividade impositiva do Estado, praticamente todos inscritos, expressamente ou de modo implícito, na Constituição. Igualmente abundantes as regras tributárias que envolvem a instituição do gravame, tornando possível sua existência como instrumento efetivo de desempenho do poder público, social e econômico-financeiro. O autor informa que, entretanto, são poucas, individualizadas e especialíssimas as regras matrizes de incidência dos tributos. Em princípio, há somente uma para cada figura tributária, acompanhada por uma infinidade daquelas que se denominam de operativas ou funcionais (lançamento, recolhimento, deveres instrumentais, fiscalização, prazo etc.).

O direito é essencialmente um fenômeno linguístico. Para a composição de sua estrutura, na criação de normas, lança-se mão de diversas áreas de conhecimento, como as ciências econômicas, contábeis, atuariais, entre outras.

A contabilidade estuda os fatos que produzem variações patrimoniais, o que possibilita a quantificação da riqueza. Alguns desses métodos contábeis foram “juridicizados” e estão em aplicação na seara tributária, auxiliando na conceituação e aplicação do direito. Dessa forma, os métodos e conceitos contábeis sofrem limitações nas legislações e somente serão considerados jurídicos quando ingressaram como fonte material do direito.

Conforme ensinamento de Fabretti, frequentemente a legislação tributária “atropela os resultados econômicos para, por imposição legal, adaptá-los a suas

---

16 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

exigências e dar-lhes outro valor (resultado fiscal), que nada tem a ver com o resultado contábil”<sup>17</sup>.

Uma linguagem contábil pode ser juridicizada e com isso aplicada no direito, ou então não juridicizada, não tendo assim competência no direito, nem possuindo vigência jurídica.

A regra matriz de incidência tributária é uma regra de comportamento diretamente ligada à conduta das pessoas e suas relações sociais. Ela disciplina a conduta do sujeito passivo da obrigação fiscal perante o sujeito ativo, titular do direito.

A regra-matriz informa os limites materiais de incidência do fenômeno tributário, garantindo a observância do princípio da legalidade e do princípio da segurança jurídica.

Neste contexto, é importante distinguir a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária do próprio acontecimento relatado na norma tributária.

Cabe citar entendimento do Paulo de Barros Carvalho<sup>18</sup>, no sentido de que a realidade, e, dentro dela, a realidade social, é constituída pela linguagem (linguagem social, diga-se). Para ele, sobre essa linguagem incide a linguagem prescritiva do direito positivo, juridicizando fatos e condutas, valorada com o sinal positivo da licitude e o negativo da ilicitude. A partir daí, aparece o direito como sobrelinguagem, ou linguagem de sobrenível, cortando a realidade social com a incisão profunda da juridicidade. Dessa forma, considerando que toda a linguagem é redutora do mundo sobre o qual incide, a sobrelinguagem do direito positivo vem separar, no domínio do real-social, o setor juridicizado do setor não juridicizado.

---

17 FABRETTI, Cláudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 13ª ed. São Paulo: Atlas. 2013, p. 5.

18 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da incidência**. 9ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

Conforme exposto, a realidade é constituída pela linguagem. Essa linguagem é prescritiva do direito positivo, juridicizando fatos e condutas, valorada com o sinal positivo da licitude e o negativo da ilicitude. Nesse contexto, o direito aparece como sobrelinguagem, com a incisão profunda da juridicidade.

### **1.3 CONCEITO DE CONTROLADA E COLIGADA**

A Lei das Sociedades por Ações, Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976<sup>19</sup>, foi objeto de diversas modificações advindas da Lei n.º 11.941/2009<sup>20</sup>, com o propósito de converter as práticas contábeis brasileiras aos padrões internacionais.

Entre as diversas alterações, cabe ressaltar a implantação de um novo conceito de coligada, configurado de acordo com a essência do relacionamento entre o investidor e a investida.

Destarte, conforme os parágrafos primeiro e quarto do artigo 243 da referida lei, “coligadas são as sociedades nas quais a investidora tem influência significativa”, ou seja, “quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la”<sup>21</sup>.

Ademais, há a hipótese de presunção de influência significativa, que ocorre quando “a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la”, nos termos do parágrafo quinto do artigo 243 da Lei das Sociedades por Ações.

Há algumas características que podem configurar a existência de influência significativa em uma sociedade:

---

19 BRASIL. Lei das Sociedades por Ações. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

20 BRASIL. Lei n.º 11.94, de 27 de maio de 2009.

21 BRASIL. Lei n.º 6.404/1976. *Op. cit.*

- (a) representação no conselho de administração ou na diretoria da investida;
- (b) participação nos processos de elaboração de políticas, inclusive em decisões sobre dividendos e outras distribuições;
- (c) operações materiais entre o investidor e a investida;
- (d) intercâmbio de diretores ou gerentes; ou
- (e) fornecimento de informação técnica essencial.

O conceito de entidade controlada, não alterado desde a publicação da Lei das S.A., é informado no parágrafo segundo do seu artigo 243, como sendo a “sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores”<sup>22</sup>.

Para a configuração de uma sociedade controlada ou coligada é requisito fundamental que o investidor detenha controle ou significativa influência da empresa investida.

Conforme será tratado no item 2 (Análise Jurídica da Tributação em Bases Universais), houve uma alteração contábil e tributária nas questões relacionadas às coligadas e controladas do exterior.

Nesse contexto, para fins de contabilização e tributação do lucro dessas empresas, o artigo 83 da Lei n.º 12.973/2014<sup>23</sup> equipara à condição de controladora a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detiver participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no

---

<sup>22</sup> BRASIL. *Ibid.*

<sup>23</sup> BRASIL. Lei n.º 12.973/2014. *Op. cit.*

exterior, consideradas a ela vinculadas, possuir mais de 50% do capital votante da coligada no exterior.

Logo, essa lei cria a hipótese de equiparação à controladora, devido ao fato de duas ou mais pessoas, vinculadas umas a outras, terem conjuntamente o controle efetivo de outra empresa.

Adicionalmente, o parágrafo único do artigo 83 determina que será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a pessoa física ou jurídica cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora, direta ou indireta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

II - a pessoa jurídica que seja caracterizada como sua controlada, direta ou indireta, ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

III - a pessoa jurídica quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

IV - a pessoa física ou jurídica que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

V - a pessoa física que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus conselheiros, administradores, sócios ou acionista controlador em participação direta ou indireta; e

VI - a pessoa jurídica residente ou domiciliada em país com tributação favorecida ou beneficiária de regime fiscal privilegiado, conforme dispõem os arts. 24 e 24-A da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, desde que não comprove que seus controladores não estejam enquadrados nos incisos I a V.<sup>24</sup>

A análise dos conceitos de coligada, controlada e controladora é de extrema importância para a presente pesquisa, pois somente após compreender esses objetos de estudo, torna-se possível considerar a tributação de seu lucro.

---

24 BRASIL. Lei n.º 12.973/2014. *Op. cit.*

## 1.4 TRIBUTAÇÃO DAS CONTROLADAS NO EXTERIOR

Após a compreensão do conceito de controlada, deve-se observar como ocorre a tributação do lucro dessas empresas pela sócia residente no Brasil, conforme a legislação vigente no país.

Nos termos do art. 77 da Lei n.º 12.973/2014, deve compor a base de cálculo dos tributos sobre a renda a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial.

Tento em vista a importância dos termos citados, transcreve-se abaixo o artigo em análise:

### CAPÍTULO IX - DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS DAS PESSOAS JURÍDICAS

#### Seção I - Das Controladoras

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.<sup>25</sup>

O primeiro ponto a ser observado é que na lei em análise consta como base de cálculo a parcela do ajuste do investimento em controlada equivalente aos lucros por ela auferidos. Nesse contexto, pode ser verificado que a parcela do ajuste do investimento refere-se ao percentual de participação societária que a controladora possui em relação à sua controlada. Dessa forma, note-se que não é todo o lucro da controlada que é

---

<sup>25</sup> BRASIL. *Ibid.*

tributado por uma determinada controladora, sendo tributado tão só o percentual de participação aplicado a esse lucro.

Como exemplo, pode-se citar o caso de uma empresa (A) residente no Brasil que possui 60% de participação societária de uma empresa (B) residente no exterior. Considerando que, em 31 de dezembro de determinado ano, a empresa (B) obteve um lucro de R\$ 100 mil, a empresa (A) será tributada no Brasil no total de 60% sobre esse lucro, ou seja, sobre a base de R\$ 60 mil, conforme a legislação atual.

Outro ponto que deve ser observado nesse contexto é o fato de a nova regra legal informar o termo *lucro* como base de cálculo, ao determinar que será tributada a parcela do ajuste do investimento em controlada *equivalente aos lucros por ela auferidos*.

Antes da entrada em vigor da Lei n.º 12.973, havia discussão jurisprudencial e doutrinária sobre o critério quantitativo, fixado no consequente da regra matriz de incidência, quanto à base de cálculo a ser aplicada na incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A discussão dizia respeito à base de cálculo aplicada, se o correto seria o lucro disponibilizado ou o resultado da equivalência patrimonial.

Com efeito, a equivalência patrimonial é um meio de cálculo utilizado na contabilidade para averiguar a variação do investimento em coligada ou controlada. Entretanto, esse termo difere do conceito de lucro por representar alterações no patrimônio da investida além do próprio lucro, como ajustes de avaliação do valor do imobilizado e variação cambial.

Dessa forma, quando a Lei n.º 12.973/2014 determinou que a base de cálculo é a parcela do investimento equivalente ao *lucro*, excluiu a possibilidade de tributação da

equivalência patrimonial. Note-se que essa lei excluiu do conceito de renda a variação cambial.

Por fim, a Lei n.º 12.973/2014 manteve o entendimento contido na ADI 2.588, ao tributar o lucro de sua controlada no exterior, independentemente de sua efetiva distribuição.

Como a finalidade deste subcapítulo é discorrer sobre como se dá a tributação das controladas no exterior conforme legislação atual do Brasil – e não detalhar os motivos que tornam essas normas inconstitucionais –, cabe somente deixar um ponto de atenção no sentido de que, por mais que o artigo 77 da Lei n.º 12.973/2014<sup>26</sup> obrigue a tributação pela empresa residente no país de lucro ainda não disponibilizado de controlada no exterior, essa regra é contrária ao ordenamento jurídico brasileiro. Notadamente, a tributação automática da renda é contrária à regra matriz de incidência dos tributos sobre a renda, devido à falta de efetivação da disponibilidade econômica ou jurídica.

## **1.5 TRIBUTAÇÃO DAS COLIGADAS NO EXTERIOR**

Para o caso das empresas coligadas no exterior que não estejam em tributação favorecida, a Lei n.º 12.973/2014 determinou que não há incidência dos tributos sobre a renda da empresa investidora.

Eis um trecho do artigo 81 da lei em análise:

Seção II - Das Coligadas

Art. 81. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-

---

<sup>26</sup> BRASIL. *Ibid.*

calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (...).<sup>27</sup>

Dessa forma, pode ser observado que haverá a tributação do lucro da empresa coligada no exterior em 31 de dezembro dos anos em que os lucros forem efetivamente disponibilizados para a empresa coligada no Brasil. O art. 81, § 1º, estipula em quais casos será considerada a disponibilização do lucro:

- I - na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior;
- II - na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada, possuir lucros ou reservas de lucros; ou
- III - na hipótese de adiantamento de recursos efetuado pela coligada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.<sup>28</sup>

Adicionalmente, de acordo com o art. 81, há a tributação automática do lucro auferido por coligadas no exterior quando essas empresas deixarem de verificar qualquer das condições determinadas em lei, conforme abaixo:

- I - não estejam sujeitas a regime de subtributação, previsto no inciso III do *caput* do art. 84;
- II - não estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
- III - não sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso I.<sup>29</sup>

Esse dispositivo traz o mesmo entendimento contido na decisão final da ADI 2.588, haja vista que tributa o lucro auferido de forma automática quando se tratar de coligada com tributação favorecida.

---

<sup>27</sup> BRASIL. *Ibid.*

<sup>28</sup> BRASIL. Lei nº 12.973/2014. *Op. cit.*

<sup>29</sup> BRASIL. *Ibid.*

Essa exceção de tributação das coligadas que não possuam tributação favorecida não ocorre no caso das empresas controladoras. A diferenciação das coligadas em virtude de tributação favorecida já constava na decisão proferida pela ADI 2.588, em diferentes decisões dos ministros.

Buscou-se diferenciar as empresas coligadas das empresas controladas no contexto da tributação universal da venda, dada a justificativa de que haveria disponibilidade econômica ou jurídica no caso das empresas controladas. A interpretação utilizada nesse contexto foi a de que as controladoras, uma vez que podem determinar fatos jurídicos das empresas controladas, possuiriam a disponibilidade econômica ou jurídica dessa empresa.

Ademais, permaneceu a incidência fiscal nos casos das coligadas, quando essas estão sob o regime de tributação favorecida. Nesse caso, o legislador buscou proteger o sistema tributário das evasões fiscais, que poderiam ocorrer por meio de transferências do lucro da coligada mediante aportes a outras empresas.

Pelos mesmos motivos citados no item 1.4 (Tributação das Controladas no Exterior), a tributação automática do lucro ainda não disponibilizado não está de acordo com as regras legais de tributação da renda, ainda que em relação ao lucro de uma empresa coligada sob regime favorecido de tributação.

## **2 ANÁLISE JURÍDICA DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS**

### **2.1 A DESOBEEDIÊNCIA AO CRITÉRIO TEMPORAL DA REGRA MATRIZ DO IRPJ E DA CSLL**

Nos termos da Constituição Federal, o tributo é instrumento de arrecadação necessário à realização das despesas públicas. Deve, portanto, custear a manutenção da *res publica* em geral e é de prestação obrigatória, até porque sempre decorre de lei e não da vontade da Administração Fazendária ou do contribuinte.

Tributo pode ser entendido como a obrigação jurídica pecuniária, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública e cujo sujeito passivo é alguém posto nessa situação pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais. O tributo deve descrever normativamente todos os elementos indispensáveis à incidência.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IRPJ é disciplinado pelo Regimento do Imposto de Renda – RIR, instituído pelo Decreto n.º 3.000/99. Consiste em tributo de competência da União e tem como hipótese de incidência a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. O IRPJ está inserido no art. 43 do Código Tributário Nacional<sup>30</sup> e no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal<sup>31</sup>.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, instituída pela Lei n.º 7.689/88, incide sobre as pessoas jurídicas e entes equiparados pela legislação do Imposto de Renda. A CSLL tem como estrutura básica o fato de ter o lucro líquido ajustado como base de cálculo.

---

30 BRASIL. **Código Tributário Nacional**. *Op. cit.*

31 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. *Op. cit.*

O aspecto material do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, conforme regra matriz de incidência e critérios da hipótese tributária, impõe que deve ser tributada a riqueza nova que for objeto de disponibilidade econômica ou jurídica.

A regra matriz de incidência tributária é uma regra de comportamento diretamente ligada à conduta das pessoas e suas relações sociais. Ela disciplina a conduta do sujeito passivo da obrigação fiscal perante o sujeito ativo, titular do direito.

A regra matriz informa os limites materiais de incidência do fenômeno tributário, garantindo a observância do princípio da legalidade e do princípio da segurança jurídica.

Neste contexto, cabe distinguir a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária do próprio acontecimento relatado na norma tributária.

Geraldo Ataliba propôs a distinção de hipótese de incidência tributária do fato impositivo. O autor conceitua a hipótese de incidência como sendo “a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”. E define o fato impositivo como um “fato concreto, acontecido no universo fenomênico, que configura a descrição hipotética contida na lei. É a realização da previsão legal”<sup>32</sup>.

A hipótese de incidência tributária prescreve um fato jurídico, estipulando uma conduta que, quando realizada, dará nascimento a uma relação jurídica. Adotando tal postura, o legislador seleciona nestas hipóteses de incidência as características que entende importantes para dar surgimento à obrigação tributária. Neste contexto, Paulo de Barros Carvalho descreve três critérios de identificação que permitem reconhecer a

---

32 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 76.

ocorrência de uma hipótese de incidência, a saber: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal.

O aspecto material contém a designação do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência. Este critério é de extrema relevância, tendo em vista que permite a caracterização e a individualização da hipótese tributária.

O critério material tem íntima relação com os demais critérios, haja vista que nele são descritos comportamentos condicionados por circunstâncias de espaço e de tempo.

Segundo Ataliba, o aspecto material dá “a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração”<sup>33</sup>.

O critério espacial está contido na indicação de circunstância de lugar, explícita ou implicitamente informada na hipótese de incidência.

Há regras jurídicas que informam os locais em que ocorre a hipótese tributária. Entretanto, há outras que, por opção do legislador, não os mencionam, informando somente implicitamente onde ocorreu a ação jurídica.

Paulo de Barros Carvalho descreve três formas de observação do critério espacial na hipótese tributária, a saber: (a) quando a hipótese menciona a determinação do local para ocorrência do fato típico (como no caso do Imposto de Importação e de Exportação); (b) quando a hipótese alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido (aplicável no caso dos impostos sobre bem imóvel: Imposto Territorial Rural e Imposto Predial Territorial Urbano); e (c) quando a hipótese informa um critério espacial genérico em que todo e qualquer fato que ocorra sob a vigência territorial da lei

---

33 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 106.

instituidora estará apto a desencadear seus efeitos peculiares (aplicável no caso dos demais tributos).

No que tange ao aspecto temporal, é imprescindível que a norma informe o momento exato em que se dará por ocorrido o fato jurídico tributável. Noutras palavras, o critério temporal deve fornecer elementos para informar com exatidão em que instante acontece o fato imponible.

De acordo com Geraldo Ataliba<sup>34</sup>, o que interessa considerar sobre o critério temporal é que não importa ao intérprete “se o fato qualificado pela lei se consuma num átimo ou se depende de penoso e lento processo pré-jurídico para se consumir. Só o que é relevante é o momento de sua consumação. Só então é ele fato jurídico, fato imponible”.

A caracterização exata da ocasião em que se considera concretizado o fato tributável é de extrema relevância jurídica, haja vista que não há como medir a grandeza a ser tributada, e seus eventuais acréscimos, sem identificar um marco temporal.

O Código Tributário Nacional prevê como hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Para tanto, estabelece que o imposto sobre a renda somente incide sobre a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, da aferição de um acréscimo patrimonial.

No que se refere ao critério temporal, é importante ressaltar que a lei deve determinar um momento de incidência que de fato se aplique à natureza do tributo, e em que seja possível verificar o cumprimento de todos os requisitos constitucionais para a sua criação.

---

34 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 103.

A hipótese de incidência, considerada como “situação necessária e suficiente à sua ocorrência”, conforme o art. 114 do CTN, somente se completa, e com isso ocorre e existe, no encerramento do período-base, pois antes desse evento não há fato completo, nem situação necessária e suficiente, pelos motivos expostos por Ricardo Mariz de Oliveira<sup>35</sup>:

- a) a primeira é que, até o instante final, algo pode vir a mudar a situação patrimonial da pessoa;
- b) a segunda, e principal, é que a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária é constituída por todo o período de tempo previsto na lei como período-base, de sorte que, enquanto ele não estiver completo e terminado, não há situação necessária e suficiente.

Dessa forma, somente após ter havido a formação completa da formação constitutiva da hipótese de incidência determinada em lei, estará constituído o respectivo elemento temporal.

O parágrafo 2º do artigo 43 do CTN dispõe que, na hipótese de receita ou rendimento oriundo do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto sobre a renda.

Cada Estado regula as relações comerciais conforme a conveniência do país. Desta forma, devido à impossibilidade jurídica de prever quando se considera disponível cada relação jurídica internacional, a Lei n.º 12.973 optou por estabelecer uma presunção legal de disponibilidade do lucro do exercício. Porém, cumpre ressaltar

---

35 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. 1ª ed. São Paulo. Quartier Latin. 2008, p. 494.

que não é cabível no Direito criar uma presunção legal que altere o critério temporal do tributo.

De acordo com o art. 77 da Lei n.º 12.973<sup>36</sup>, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

Somente ocorre a incidência fiscal quando do momento determinado por lei, e caso esse instante não esteja de acordo com as regras constantes da Constituição Federal.

No caso dos tributos sobre a renda, o momento previsto na Lei n.º 12.973 – no ano em que os lucros da investida no exterior sejam auferidos – afronta os requisitos necessários à incidência.

A tributação por meio de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido somente existirá se forem respeitados todos os critérios da regra matriz de incidência desses tributos.

Em virtude disso, é imprescindível que haja disponibilidade econômica ou jurídica para que seja configurada a incidência dos tributos sobre a renda. Logo, é inconstitucional a lei que determinar a tributação de uma renda ainda não auferida efetivamente pelo contribuinte.

---

36 BRASIL. Lei nº 12.973/2014. *Op. cit.*

## 2.2 OS LUCROS DAS INVESTIDAS E SUA INCOMPATIBILIDADE COM O CONCEITO DE RENDA

A Constituição Federal<sup>37</sup>, em seu artigo 153, III, deu competência à União para instituir imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza. Conforme explica Roque Antônio Carrazza<sup>38</sup>, o vocábulo renda, do latim *renditus*, ou em latim vulgar, *rendita*, deriva do *reddere*, algo que se repete, adveio do primeiro do sentido de algo que se produz na terra e, depois, de qualquer *riqueza nova*, ao italiano *redito*, e posteriormente ao *income (come in)*, denominando tudo que entra.

Renda significa o acréscimo patrimonial decorrente diretamente do capital ou trabalho. Já os proventos se referem aos acréscimos advindos de outras fontes (como, por exemplo, pensões e aposentadorias). Dessa forma, os proventos se referem somente às pessoas físicas.

O imposto sobre a renda não pode incidir sobre algo que não seja notadamente renda ou proventos de qualquer natureza. A materialidade desse tributo não pode se confundir com as citadas nos artigos 153, 154, I, 155 e 156 da Constituição Federal<sup>39</sup>. Ou seja, renda e proventos de qualquer natureza não significam importação, nem exportação, nem operação financeira, nem propriedade etc.

Assim, não possui o legislador a liberalidade de criar novos conceitos de renda e proventos que se diferenciem de suas reais naturezas.

Com efeito, conforme aponta Carrazza<sup>40</sup>, a renda e os proventos de qualquer natureza são os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por meio do trabalho ou pela combinação de ambos, e apurados após o confronto das entradas e

---

37 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. *Op. cit.*

38 CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 37.

39 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. *Op. cit.*

40 *Ibid.*, p. 39 e 40.

saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo. Para que haja renda e proventos de qualquer natureza, é imprescindível que o capital, o trabalho ou a conjugação de ambos produzam, em dois momentos, riqueza nova, destacada aquela que deu origem e capaz de gerar outra.

Conforme explica o autor<sup>41</sup>, “renda e proventos de qualquer natureza tipificam, pois, disponibilidades de riqueza nova havidas em dois momentos distintos. Não nos esqueçamos de que, no caso, a dimensão temporal é inafastável”. Adicionalmente, ele conceitua renda e proventos como “o resultado positivo de uma subtração que tem por minuendo os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte em dois marcos temporais, e por subtraendo, o total das deduções e abatimentos que a Constituição e as leis que ela se afinam permitem fazer”; e também como “a mutação patrimonial positiva apurada em um determinado espaço de tempo”.

Nesse mesmo sentido, Marcelo Magalhães Peixoto assevera que não pode haver renda sem o complemento acréscimo patrimonial. Para esse autor, não existe divergência na doutrina e na jurisprudência:

(...) ambas concordam que a renda advém necessariamente conjugada com o complemento acréscimo patrimonial. A única divergência que existe – inclusive entre os doutrinadores – é a definição do que seria acréscimo patrimonial; se renda é acréscimo no patrimônio, o que seria esse acréscimo patrimonial? O Código Tributário Nacional fala em Disponibilidade Econômica ou Jurídica, mas, neste trabalho, a nossa construção do Conceito de Renda terá como ponto de partida a Carta Cidadã, de sorte que, ao nosso pensar, a renda é necessariamente o confronto de entradas e saídas, vale dizer, receitas e despesas/custos no transcorrer de um período “que para nós será um ano”; de toda forma, a renda configurar-se-á na ocorrência de um acréscimo no patrimônio (riqueza nova) de uma pessoa física ou jurídica, a um dado

---

41 CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 40.

conjunto de bens e direito. Esse acréscimo pode ter sido consumido ou poupado.<sup>42</sup>

Pelo exposto, é possível verificar que o imposto sobre a renda não nasce do fato de uma pessoa possuir patrimônio, mas da circunstância de haver a favor dele mais acréscimo patrimonial, dentro de determinado período.

A fixação na lei do elemento temporal da hipótese de incidência possui dupla finalidade: (a) garantir aos contribuintes a segurança jurídica de somente ser tributado no momento estipulado antecipadamente por meio de lei; (b) coibir a evasão fiscal ou a dissimulação da ocorrência da hipótese de incidência, impossibilitando inclusive o adiamento do pagamento do tributo.

Para que ocorra o acréscimo patrimonial necessário à incidência de IRPJ e CSLL, é requisito que seja observado em dois momentos diferentes. Noutras palavras, deve-se comparar a base de cálculo desses tributos em dois instantes distintos. Se, depois de transcorrido um determinado lapso de tempo, for constatada a existência de um saldo positivo, surgirá a obrigação tributária. Por outro lado, caso o saldo seja negativo, não haverá tributo a pagar e, se for o caso, o contribuinte poderá compensar esse valor com lucros auferidos no futuro.

Logo, não basta a obtenção de determinados rendimentos, por parte do sujeito passivo, para seja validamente compelido a recolher IRPJ e CSLL. É preciso que tais rendimentos surjam ao longo de um determinado período de tempo. O motivo para tanto é que uma renda auferida no início do período de apuração pode ser completamente absorvida por um gasto dedutível suportado ao cabo deste mesmo período.

---

42 PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O Conceito Constitucional da Renda. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Coordenação Dejalma de Campos. Ano 11, n.º 52, set.-out. de 2003, p. 185.

Para Roque Antônio Carrazza<sup>43</sup>, o fato imponible (fato gerador *in concreto* do imposto) ocorre no último átimo do exercício financeiro em que a renda foi auferida. Somente nesse momento surge o dever de recolher o IRPJ e a CSLL, desde que o contribuinte, após computar todos seus ingressos e desembolsos, exiba disponibilidade de riqueza nova.

Roberto Quiroga Mosqueira ressalta que “é sobre o patrimônio das pessoas que o legislador tributário se nutre para satisfazer os encargos públicos. Diante disso, conclui-se que os tributos, em geral, atingem elementos patrimoniais das pessoas. Essa incidência pode ser classificada em dois sentidos, a saber: a) estático; d) dinâmico”<sup>44</sup>. O sentido estático ocorre quando a tributação do patrimônio não sofre mutação. Já a tributação no sentido dinâmico ocorre quando há mutação de seus elementos, como o que se dá no Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Ademais, Roberto Quiroga<sup>45</sup> explica que, dentro da tributação dinâmica do patrimônio, é possível classificar os impostos em duas subespécies: a) dos que incidem sobre o valor dos elementos do patrimônio em si mesmo, independentemente de haver ou não acréscimo de seus elementos; b) dos que incidem sobre o valor da mutação do patrimônio que se constitui num acréscimo de seus elementos. Como exemplo do primeiro caso, há o Imposto de Importação, pois este não leva em consideração a mutação no patrimônio, e sim a hipótese de incidência da operação de importação. Já o segundo caso refere-se exatamente ao Imposto de Renda, em que houve a aferição de riqueza nova, original, primária, riqueza esta que passa a integrar o patrimônio dos indivíduos em certos momentos.

---

43 CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 132.

44 MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional**. Editora Dialética, 1996, p. 188.

45 *Ibid.*, p. 102 e 103.

Notadamente, o acréscimo deve ser experimentado durante certo lapso de tempo, para que se afirmem os ingressos e os dispêndios, chegando-se, com segurança, a um resultado positivo. Do contrário – isto é, isolando no tempo certo ganho –, ao invés da renda, se estaria tributando o patrimônio, o faturamento, o mínimo vital, e, eventualmente, até imprimindo ao tributo caráter confiscatório.

O fato imponible do IRPJ e da CSLL só ocorre ao cabo do exercício financeiro, acompanhando assim o ciclo das leis orçamentárias e do próprio funcionamento do Estado brasileiro.

De acordo com Carrazza<sup>46</sup>, a periodicidade do IRPJ e da CSLL só pode ser anual, haja vista que a Constituição da República, sistematicamente interpretada, assim o determina. Periodicidade menor fere irremediavelmente os princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da progressividade, da universalidade, da não confiscatoriedade e da pessoalidade.

O critério temporal do imposto de renda tem crucial valor neste contexto, pois identifica o exato momento em que o tributo é devido. Somente com a análise desse critério temporal de incidência desses tributos será possível concluir quando se dá a tributação dos lucros das empresas coligadas e controladas no exterior.

Notadamente, a renda e os proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais ocorridos em duas datas previamente determinadas em lei. Embora exista a interpretação de que ao se contabilizar o Resultado de Equivalência Patrimonial na empresa investidora se estaria aumentando o patrimônio dessa e, com isso, gerando a incidência de tributos sobre a renda, é primordial notar que nesse momento não ocorreu a disponibilização da riqueza nova.

---

46 CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 131.

É requisito à incidência o ganho efetivo do contribuinte. A renda e os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelam mais-valias, ou seja, incremento na capacidade contributiva, conforme ensina Carrazza<sup>47</sup>. Dessa forma, o patrimônio em si considerado não pode ser passível de tributação por IRPJ e CSLL. Há a obrigatoriedade de haver a ação dinâmica de uma pessoa auferir rendimentos.

Logo, é hipótese de incidência dos tributos sobre a renda o fato de uma pessoa obter, em um período temporal determinado, acréscimos patrimoniais em virtude de seu trabalho, do seu capital ou da combinação de ambos.

Esses acréscimos patrimoniais devem ser entendidos como tudo que se agrega ao patrimônio da pessoa jurídica. Por esse motivo, a ideia de *riqueza nova*, algo que amplia o patrimônio da empresa.

Esse aumento de patrimônio em um determinado momento em comparação a outro não é suficiente para a incidência desses tributos. É necessário que os acréscimos patrimoniais sejam da pessoa do contribuinte. Do mesmo modo que a pena criminal somente pode condenar quem efetivamente praticou o ato ilícito, uma empresa não pode ser tributada por um lucro auferido por outra pessoa jurídica.

Conforme descrito no primeiro capítulo, a linguagem contábil não pode ser confundida com a linguagem jurídica. Para que as normas contábeis sejam válidas no sistema jurídico, é necessário que tenha ocorrido a jurisdicionalização da regra contábil.

O termo patrimônio em contabilidade significa o conjunto de direitos, bens e obrigações de uma entidade. Em contraponto, o conceito de patrimônio na área jurídica está mais relacionado aos direitos subjetivos sobre determinada coisa de valor pecuniário.

---

47 CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 49.

Conforme descreve Ricardo Mariz de Oliveira<sup>48</sup>, o patrimônio se constitui por todas as relações jurídicas de uma pessoa que lhe atribuem direitos e obrigações de conteúdo econômico. Ademais, esse autor ressalta a importância da determinação da pessoa que é titular do patrimônio, pois sem ela não existiriam as relações jurídicas das quais nascem os direitos e as obrigações.

Nesse sentido, assevera o autor que “o denominador comum entre essas relações jurídicas é uma única pessoa que aparece sempre em um dos polos, ora ativamente (direitos), ora passivamente (obrigações), de tal modo que é por meio dessa pessoa que essas relações se unem na universalidade jurídica patrimonial”<sup>49</sup>.

Portanto, o patrimônio refere-se a um conjunto de direitos e deveres de cunho econômico de uma mesma pessoa. Não poderia jamais haver a tributação de uma pessoa em virtude de movimentação patrimonial de outra.

Um acréscimo patrimonial no meio contábil não é suficiente para que se dê por ocorrido um aumento no patrimônio capaz de fazer incidir tributos sobre a renda, quando comparados determinados momentos.

Para que seja configurada efetiva riqueza nova no acréscimo patrimonial de uma empresa em determinado momento, é necessário que os direitos inerentes ao aumento de patrimônio sejam de fato do contribuinte.

Na contabilidade, o resultado da movimentação patrimonial da empresa investida deve ser contabilizado na investidora, na medida da participação social. Em nada essa contabilização se assemelha à efetiva disponibilização do lucro à investidora.

Conforme exposto, para que sejam caracterizados renda e proventos de qualquer natureza, é necessário que haja acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, não bastando

---

48 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. 1ª ed. São Paulo. Quartier Latin, 2008, p. 70.

49 *Ibid.*, p.70.

um aumento no patrimônio de uma empresa vinculada, ou mesmo alterações contábeis patrimoniais.

Tributar empresas controladas ou coligadas – essas últimas, ainda que em países com privilégios fiscais – sem que tenham efetivamente disponibilizado seus lucros às investidoras ocasiona ofensa ao conceito de renda e proventos de qualquer natureza, por não haver propriedade desse lucro pela empresa brasileira. É requisito que a renda e os proventos sejam do contribuinte, para que esses possam ser tributos.

Fere o princípio da não confiscatoriedade a exigência de que uma pessoa pague tributos em virtude de outra pessoa ter auferido a renda e os proventos de qualquer natureza. É requisito constitucional a disponibilidade de riqueza nova do próprio contribuinte.

### **2.3 A NÃO EFETIVAÇÃO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA**

O dever de recolher o Imposto de Renda sobre Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido somente pode nascer do fato de auferir renda nova, em um determinado intervalo de tempo. Ressalte-se que essa renda deve estar disponível durante esse período-base.

O legislador não pode criar presunções, ficções ou mesmo equiparações para transformar quaisquer ingressos em renda tributável. A Constituição prescreve limites a que o legislador tributário deve obedecer restritivamente, sem a opção de inovar ou criar conceitos contrários à regra inicial.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional<sup>50</sup> determina que a hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Para a compreensão dessa regra legal, é necessário conceituar disponibilidade e disponibilidade econômica e jurídica.

A disponibilidade representa a qualidade de algo estar disponível, ou seja, refere-se a algo que esteja na disponibilidade de alguém, no caso na disposição do contribuinte titular do patrimônio aumentado. Nesse sentido, para Ricardo Marins de Oliveira a disponibilidade representa “a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem”<sup>51</sup>.

A disponibilidade expressa no artigo 43 corresponde aos atributos de propriedade inerentes ao direito civil, a saber: a possibilidade de alienar a coisa representativa de renda, os direitos de usá-la e dela gozar, bem como o direito de defesa dela contra terceiros.

Dessa forma, quando um novo direito se integra a um patrimônio, ele carrega consigo os atributos do seu proprietário, de usar, gozar e dispor, e protegê-lo contra terceiros.

A disponibilidade econômica é representada pelo fato de o dinheiro estar em caixa, no bolso do contribuinte. Refere-se a um acréscimo patrimonial, em moeda ou seu equivalente. Com efeito, a disponibilidade econômica corresponde à entrega financeira do bem, ao pagamento, ao crédito, à remessa. Pressupõe a efetiva percepção do rendimento, constituindo não somente um fato econômico, mas também jurídico.

---

50 BRASIL. **Código Tributário Nacional**. *Op. cit.*

51 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. 1ª ed. São Paulo. Quartier Latin, 2008, p. 290.

Já a disponibilidade jurídica consiste na aquisição do direito à renda, sem ter havido sua percepção em dinheiro ou valores suscetíveis de avaliação monetária. É efeito de uma norma individual e concreta, a qual cria um direito de recebimento de uma determinada quantia a um credor, passando esse direito a pertencer ao patrimônio dessa pessoa.

Hugo de Brito Machado<sup>52</sup> considera que a disponibilidade econômica significa a possibilidade de dispor, de fato, da riqueza. Trata-se da possibilidade de direito e de fato, que se caracteriza pela posse livre e desembaraçada da riqueza. Configura-se pelo efetivo recebimento da renda ou dos proventos.

Em um comparativo entre essas duas espécies, tem-se que a disponibilidade econômica corresponde ao rendimento realizado, ao passo que a disponibilidade jurídica se refere ao rendimento em que o beneficiário possui o título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro.

Insta ressaltar que a disponibilidade informada no art. 43 do CTN deve ser necessariamente líquida e certa.

Ricardo Mariz de Oliveira<sup>53</sup> diferencia disponibilidade econômica da jurídica e explica que a primeira é, de fato, a posse do dinheiro ou da coisa representativa do aumento patrimonial, mas apenas quando a origem dessa posse não for regida pelo direito, isto é, quando não tenha havido precedente disponibilidade jurídica.

Não se pode confundir a disponibilidade econômica com a financeira, sendo esta a existência física dos recursos em caixa. Após a aquisição do direito, havendo o aumento

---

52 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 323.

53 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. 1ª ed. São Paulo. Quartier Latin, 2008, p. 302.

na situação patrimonial do contribuinte, há a disponibilidade jurídica, mas não necessariamente a disponibilidade financeira.

Logo, uma movimentação financeira não caracteriza necessariamente uma disponibilidade econômica ou jurídica. Pode se tratar de mera detenção de recursos financeiros, ou seja, disponibilidade financeira.

No que tange à disponibilidade jurídica, cabe notar que esta se trata do poder de dispor da renda. A disponibilidade jurídica “decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos”<sup>54</sup>.

Cabe analisar se há dois efeitos diferentes entre o momento da disponibilidade do lucro no caso de coligada e no caso de controlada.

A empresa investidora tem poder de decisão ou influência significativa em suas coligadas e controladas; desta forma, pode possuir o direito de opinar sobre como serão distribuídos os lucros. Por isso, existe a interpretação de que esta participação direta da empresa investidora no lucro gerado pela empresa estrangeira demonstraria que o lucro auferido está nas mãos de seus investidores, ocasionando a verificação da disponibilidade jurídica. Entretanto, não é possível concordar com esse posicionamento, pois não pode existir uma *presunção* de disponibilidade.

Conforme demonstrado no capítulo 1.3., a empresa coligada possui influência significativa sobre a empresa investida, com o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional, sem que haja controle de uma pela outra.

Por mais que o aumento patrimonial seja um fato econômico, de incremento de riquezas do contribuinte, quando a sua causa geradora for um fato jurídico, não haverá aumento antes de esse fato estar completo conforme direito que lhe for aplicável.

---

54 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 322.

Noutras palavras, enquanto o direito não houver sido adquirido por completo, não poderá se falar em concretização do aumento patrimonial.

Nestas circunstâncias, é necessário que ocorra a efetiva distribuição do lucro para a ocorrência da disponibilização econômica ou jurídica.

A esse respeito, são transcritas as lições de Alberto Xavier:

Assim, as pessoas jurídicas domiciliadas no País que detenham participação em controladas ou coligadas no exterior terão seus resultados tributáveis acrescidos por lucros em relação aos quais não tem plena disponibilidade econômica ou jurídica, o que contraria o texto do Código Tributário Nacional que, ao definir em seu art. 43 o fato gerador do imposto sobre a renda, delimitou a hipótese de incidência àquelas situações em que o contribuinte tenha adquirido a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e proventos de qualquer natureza. Consequentemente, não podia o legislador ordinário incluir na definição dos elementos que irão constituir a renda do contribuinte para compor a base de cálculo do imposto, qualquer situação que contrarie aquela regra, isto é, que não se caracterize como renda disponível, economicamente ou juridicamente.

Ora, é inequívoco que os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas, enquanto não forem objeto de atos que formalizem a sua retirada do respectivo patrimônio, continuam a pertencer a esta pessoa jurídica e não a seus acionistas ou sócios. Estes têm, é certo, uma expectativa de direito sobre aqueles lucros, os quais, porém não se transferem para os respectivos patrimônios enquanto não praticados os atos jurídicos adequados à deslocação jurídica dos lucros do patrimônio das sociedades estrangeiras para o patrimônio da sociedade brasileira.<sup>55</sup>

Com efeito, a disponibilidade jurídica é resultante de um fato jurídico específico, em que a consequência é a relação pela qual o objeto deixa o patrimônio do devedor para integrar o patrimônio do credor.

Nesse contexto, vale citar o ensinamento de Ricardo Mariz de Oliveira, que distingue os termos *direito sobre o direito* e *direito sobre a renda*, ao expor que “pode

---

55 XAVIER, Alberto Pinheiro. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 354.

haver direito sobre o dinheiro da posse da pessoa, mas esse dinheiro não representa necessariamente uma renda, assim como pode haver renda representada por outro direito”<sup>56</sup>.

Por essa mesma razão, pode-se verificar que o lucro de uma empresa investida, seja coligada ou controlada, não pode ser tido como renda da investidora, para fins de tributação de IRPJ e CSLL. Isso porque não houve a efetivação do conceito de renda, com o incremento das riquezas da empresa investidora, pois ela é somente detentora do “direito sobre o direito” de controlar ou influenciar sua empresa investida.

O fato de uma controlada ou coligada auferir lucro não gera disponibilidade econômica à empresa investidora, pois não há transmissão de acréscimos patrimoniais, em dinheiro ou equivalente. Da mesma forma, o fato descrito de essas empresas auferirem lucro não resulta em disponibilidade jurídica, pois não há direito à renda propriamente dita.

Fere o Sistema Tributário Nacional uma lei que estabeleça que seja tributada pelo imposto sobre a renda uma riqueza representativa de aumento patrimonial antes de essa ter sido adquirida e se achar disponível jurídica e economicamente.

## **2.4 A IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAR EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL COMO BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL**

Pela determinação do artigo 77, *caput* e parágrafo primeiro, da Lei n.º 12.973<sup>57</sup>, o lucro auferido por controlada ou coligada no exterior (excetuados alguns casos, quando

---

56 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. 1ª ed. São Paulo. Quartier Latin, 2008, p. 303.

57 BRASIL. Lei n.º 12.973/2014. Op. cit.

coligada) forma a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da empresa domiciliada no Brasil, possuidora desse investimento.

Notadamente, conforme demonstrado em diversos momentos do presente trabalho, é inconstitucional a tributação automática do lucro, por não restar preenchido o requisito da devida disponibilização econômica ou jurídica da renda.

Cabe, entretanto, analisar o que a legislação brasileira atualmente em vigor considera como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no caso de tributação das bases universais, para então confrontá-la com os princípios constitucionais tributários.

Nesse sentido, o artigo 77, *caput* e parágrafo primeiro, da Lei n.º 12.973:

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

§ 1º A parcela do ajuste de que trata o *caput* compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior.<sup>58</sup>

Como pode ser verificado na determinação legal acima, a parcela equivalente aos lucros auferidos por controlada domiciliada no exterior, excetuando a variação cambial, será computada na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ademais, a lei expõe, novamente no parágrafo primeiro, que somente será tributado o lucro, para não deixar dúvidas em relação aos valores que devem ser considerados.

---

58 BRASIL. *Ibid.*

Pode-se perceber que esse texto legal considera como base tributável o lucro auferido, extinguindo a possibilidade de utilizar o Resultado Positivo de Equivalência Patrimonial.

Trata-se de um ponto importante a ser verificado, pois a tributação do lucro auferido por essas empresas, sem a efetiva disponibilização, já caracteriza clara inconstitucionalidade. Ampliar essa aplicação do lucro – para considerar, em substituição, um critério contábil que significa a composição do lucro não disponibilizado, mais ajustes contábeis no patrimônio da companhia e também a variação cambial – seria uma afronta ainda maior à Constituição, com efeitos financeiros ainda mais prejudiciais às empresas brasileiras.

Conforme exposto no item “2.2 Evolução Legislativa da Tributação em Bases Universais”, em 2001 a Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em seu artigo 74, reintroduziu a regra de tributação automática, impondo que a partir de então esses lucros seriam tributados na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Nesse contexto, foi publicada a Instrução Normativa n.º 213, de 8 de outubro de 2002, a qual “legislou” alterando a base de cálculo do IRPJ e CSLL de lucro das coligadas e controladas no exterior para o resultado de equivalência patrimonial dessas empresas. Logicamente, não é de competência de uma Instrução Normativa alterar a base de cálculo de um tributo, sendo então essa norma na época já considerada inconstitucional.

Cabe notar, entretanto, que passaram a ser verificados na jurisprudência casos considerando tributável o resultado da aplicação do Método de Equivalência Patrimonial – MEP das coligadas e controladas no exterior.

Esse método se refere a um meio de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e, a partir daí, é ajustado para

refletir a alteração pós-aquisição na participação do investidor sobre os ativos líquidos da investida. As receitas ou as despesas do investidor incluem sua participação nos lucros ou prejuízos da investida, e os outros resultados abrangentes do investidor incluem a sua participação em outros resultados abrangentes da investida.

Dessa forma, com esse método contábil, analisa-se o valor que a empresa investidora possui inicialmente sobre a empresa investida, considerando o percentual de participação societária; só então, após se verificarem as alterações no patrimônio líquido da investida, este será contabilizado junto à empresa investidora, na proporção de sua participação.

O conceito de “Equivalência Patrimonial” se origina de algo como “que equivale a parte do patrimônio líquido da investida”. Por esse método, o valor do investimento em empresas coligadas e controladas é determinado pela aplicação, “sobre o valor de cada mutação do Patrimônio Líquido da investida”<sup>59</sup>.

Conforme exposto, inadmissível seria tributar o resultado de todas as variações do Patrimônio Líquido dessas companhias. As mutações na contabilidade de uma empresa são completamente desconexas do conceito de disponibilidade econômica ou jurídica da renda auferida.

Renato Nunes faz um comparativo entre os dois conceitos – lucro e resultado de equivalência patrimonial – e estabelece a impossibilidade de confundi-los, conforme pode ser verificado no texto transcrito abaixo:

Ora, da análise de dispositivos da Lei das S/A, é possível concluir que o lucro é resultado positivo decorrente da exploração de atividade econômica, obtido mediante o confronto de receitas, custos e despesas num dado período de tempo. Esse conceito deve ser adotado na interpretação do que representa lucro de sociedade coligada ou

---

59 IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária – FIPECAFI**. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 173.

controlada domiciliada no exterior. Por essa razão, entendemos, com convicção, que não há como o resultado positivo de equivalência patrimonial decorrente de investimento em sociedade coligada ou controlada no exterior ser confundido com o lucro dessa sociedade.

Como pode ser verificado, um método contábil que somente informa o valor proporcional do patrimônio que uma empresa representa na outra, e as movimentações desse valor, não pode representar a incorporação dos lucros na empresa investidora.

Ademais, conforme mencionado nas decisões comentadas no item “2.3 Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.588”, alguns ministros citaram o Método de Equivalência Patrimonial como fundamento de configuração da disponibilidade da renda. Mesmo que não hajam considerado o resultado positivo da equivalência patrimonial como base de cálculo tributável, e sim o lucro auferido, utilizaram-se desse mecanismo contábil para argumentar que haveria disponibilidade quando de sua verificação.

Cabe ressaltar que o artigo 77, *caput*, da Lei n.º 12.973 informa que também não deve ser tributada a variação cambial desse investimento, ao descrever que deve compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL “a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial”<sup>60</sup>.

Por fim, pela disposição expressa no artigo 77, *caput* e parágrafo primeiro, da referida Lei – que determina que a base de cálculo a ser considerada na apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da empresa domiciliada no Brasil é somente o lucro auferido por esses investimentos no exterior –,

---

60 BRASIL. Lei n.º 12.973/2014. *Op. cit.*

criaram-se ainda mais barreiras à interpretação errônea de que o resultado positivo da equivalência patrimonial poderia ser considerado como base de cálculo desses tributos.

Notadamente, apenas o lucro efetivamente disponibilizado à empresa investidora no Brasil poderá ser tributado por IRPJ e CSLL. Tributar o resultado de equivalência patrimonial, ou mesmo o lucro ainda não disponibilizado, seria o mesmo que fazer incidir esses tributos sobre a movimentação patrimonial.

Não é possível equiparar renda e patrimônio. Conforme expõe Roque Antônio Carrazza, a própria Constituição distinguiu esses conceitos ao permitir expressamente que a União tributasse, por meio de imposto, além da renda (art. 153, III), a propriedade territorial rural (art. 153, VI). E acrescenta: “evidentemente, o que a Constituição distinguiu não pode o legislador da União confundir ou amalgamar. Se o fizer, estará incidindo em inconstitucionalidade”<sup>61</sup>.

Logo, se a base de cálculo de do IRPJ e da CSLL considera algo que não é renda, o tributo está sendo desvirtuado, o que gera uma inaceitável inconstitucionalidade.

---

61 CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 110.

### 3 O DESCUMPRIMENTO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

#### 3.1 CONFLITO ENTRE O DIREITO INTERNO BRASILEIRO E OS TRATADOS INTERNACIONAIS

Os tratados internacionais e seus impactos na ordem jurídica nacional são temas que necessitam de uma nova reflexão dos juristas, diante dos novos fenômenos de globalização e dos impactos resultantes dos grandes acontecimentos mundiais.

Há uma crescente integração advinda dos movimentos de globalização, o que tem imposto novas formas de relacionamento entre os sujeitos internacionais. Esse dinâmico e rápido processo de integração dos sistemas internacionais gera a necessidade crescente de regulamentar as atividades entre os países.

O Direito Internacional atua nesse contexto tanto como um elemento de coesão, na medida em que estabelece cooperação e equilíbrio entre os sujeitos internacionais, quanto de tensão, quando ocorrer contradição de interesses entre as ordens jurídicas internas e externas.

Para um melhor entendimento do fenômeno convencional entre países, deve-se verificar o conceito de tratados internacionais<sup>62</sup>. Tratado é todo acordo formal, realizado

---

62 Vale notar que o termo tratado internacional possui o mesmo significado de convenção e acordo na legislação brasileira. Nesse sentido, cita-se a advertência de Francisco Rezek: “O uso constante a que se entregou o legislador brasileiro – a começar pelo constituinte – da fórmula *tratados e convenções*, induz o leitor à ideia de que os dois termos se prestem a designar coisas diversas. Muitas são as dúvidas que surgem, a todo momento, na trilha da pesquisa terminológica. Há razão científica por que o tratado constitutivo da OTI se chame *constituição*, enquanto à fundação de tantas outras organizações internacionais se deu preferência ao vocábulo *carta*? Termos como *acordo*, *ajuste* ou *convênio* designam sempre um tratado de importância medíocre? O *protocolo* é necessariamente um tratado acessório? A realidade do direito convencional contemporâneo rende algum tributo às velhas tentativas doutrinárias de vincular, a cada termo variante do tratado, certa modalidade bem caracterizada de compromisso internacional? A essa última questão a resposta é firmemente negativa. O que a realidade mostra é o uso livre, indiscriminado, e muitas vezes ilógico, dos termos variantes daquele que a comunidade universitária, em toda parte – não houvesse boas razões históricas para isso –, vem utilizando como termo padrão. [...] Assim, as expressões *acordo* e *compromisso* são alternativas – ou juridicamente sinônimas – da expressão *tratado*, e se prestam, como esta última, à livre designação de qualquer avença formal,

entre pessoas jurídicas de direito internacional público, que possua a finalidade de produzir efeitos jurídicos.

Nesse sentido, Francisco Rezek<sup>63</sup> assevera ser essencial ao tratado a produção de efeitos de direito, pois os tratados devem ser vistos com uma dupla qualidade: de ato jurídico e de norma. Em suas palavras, “o acordo formal entre Estados é o ato jurídico que produz a norma, e que por produzi-la desencadeia efeitos de direito, gera obrigações e prerrogativas, caracteriza enfim, na plenitude de seus dois elementos, o tratado internacional”.

O tratado internacional deverá ser ratificado; essa ratificação deve ser entendida como o ato unilateral em que o signatário do tratado exprime definitivamente sua vontade de obrigar-se no plano internacional.

De fato, antes da entrada em vigor, o tratado ainda não existe como norma jurídica.

O chefe do Poder Executivo da União tem capacidade política para negociar com outros Estados temas diversos em seus tratados. A assinatura obriga os Estados a respeitarem as regras protocolares, e também proíbe que participem de qualquer ação que contrarie o espírito do tratado internacional.

Há, em matéria de tratados internacionais, o princípio da primazia do texto, o qual resulta da presunção de que as partes tiveram a intenção que decorre do sentido comum e corrente dos termos empregados no texto do tratado.

---

concluídas entre personalidades de direito das gentes e destinada a produzir efeitos jurídicos. Se nos referimos, porém, a um *acordo de sede* ou a um *compromisso arbitral*, o nome composto estará carregado consigo de informações ainda maiores que aquelas implícitas em *tratado de comércio e navegação*, ou em *tratado de paz*. A análise da experiência convencional brasileira ilustra, quase que à exaustão, as variantes terminológicas de tratado concebíveis em português: *acordo, ajuste, arranjo, ata, ato, carta, código, compromisso, constituição, contrato, convenção, convênio, declaração, estatuto, memorando, pacta, protocolo e regulamento*.” (REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 15ª ed. São Paulo. Saraiva. 2014, p. 29 e 30 – grifos no original).

63 REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 15ª ed. São Paulo. Saraiva. 2014, p. 32.

Nos termos da Constituição Federal, cabe ao Congresso resolver definitivamente acerca dos tratados e convenções com as nações estrangeiras, e ao Presidente da República celebrar ajustes, convenções e tratados, sujeitos ao referendo do Congresso Nacional.

Quando da existência de um conflito entre o Direito Internacional e o Direito Interno, a análise da prevalência deve ser averiguada por meio de duas vertentes: a dualista e a monista.

Conforme ensina Francisco Rezek<sup>64</sup>, para os autores dualistas – dentre os quais se destacaram no século passado Carl Heinrich Triepel, na Alemanha, e Dionisio Anzilotti, na Itália – o Direito Internacional e o Direito Interno de cada Estado são sistemas rigorosamente independentes e distintos. Logo, a validade jurídica de uma norma interna não se condiciona à sua sintonia com a ordem internacional.

Para a corrente dualista, o motivo de não ser nula a norma de Direito Interno por incompatibilidade com a norma de Direito Internacional dá-se em virtude de que essas normas emanam de vontades e sujeitos diferentes.

Segundo o monismo – que teve em Hans Kelsen seu maior expoente – existe apenas uma ordem jurídica, admitindo-se então a possibilidade de ocorrência de conflitos entre normas internas e internacionais. Logo, há duas posições aplicáveis: uma, que defende a primazia do Direito Interno, e outra, a primazia do Direito Internacional.

Francisco Rezek discorda da vertente aplicada pelo Judiciário brasileiro, em que as decisões são norteadas pela ideia de “monismo nacionalista”. Nesse sentido, expõe que:

---

64 REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 15<sup>a</sup> ed. São Paulo. Saraiva. 2014, p. 20.

(...) propendem, desse modo, ao culto da *constituição*, afirmando que no seu texto, ao qual nenhum outro pode sobrepor-se na hora presente, há de encontrar-se notícia do exato grau de prestígio a ser atribuído às normas internacionais escritas e costumeiras. Se é certo que pouquíssimos autores, fora do contexto soviético, comprometeram-se doutrinariamente com o monismo nacionalista, não menos certo é que essa ideia norteia as convicções judiciais em inúmeros países do Ocidente – incluídos o Brasil e os Estados Unidos da América –, quando os tribunais enfrentam o problema do conflito entre as normas de direito internacional e de direito interno.<sup>65</sup>

Alberto Pinheiro Xavier<sup>66</sup> afirma que o sistema brasileiro é monista. Para ele, o “procedimento de formação dos tratados no direito constitucional brasileiro e, em particular, a fase de celebração, revela que se trata de um processo simultaneamente internacional e interno (art. 21, I, 84, VIII e 49, I, da Constituição Federal)”.

Por sua vez, Celso de Mello<sup>67</sup> opina que o Brasil é, ao menos em parte, dualista. Para ele, a “Constituição Federal de 1988 adota o dualismo ao fazer a incorporação do Direito Internacional ao Direito Interno, pelo menos em um setor determinado, ao estabelecer que os direitos do homem consagrados em tratados internacionais fazem parte do Direito Interno”.

O artigo 84, inciso VIII, da Constituição Federal<sup>68</sup> determina que compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional. Este, por sua vez, possui competência exclusiva para “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional” (art. 49, inciso I).

---

65 REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 15ª ed. São Paulo. Saraiva. 2014, p. 21.

66 XAVIER, Alberto Pinheiro. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 95.

67 MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 119.

68 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. *Op. cit.*

Assim, no Brasil a celebração de tratados é realizada pelo chefe do Poder Executivo federal, mediante o rito negocial. Posteriormente, há a ratificação desse tratado pelo Congresso Nacional, inserindo-o no sistema jurídico por meio do voto.

Nesse contexto, cabe citar que os procedimentos necessários à aprovação dos tratados internacionais podem ser analisados em dois momentos: a fase de negociação e a fase de celebração.

A fase de negociação se inicia com a intervenção de agentes do Poder Executivo e termina com a conclusão das partes da formulação do acordo, com a autenticação. Busca-se também nessa fase fixar o texto que será submetido à ratificação.

Por sua vez, a fase da celebração começa com o referendo do Congresso Nacional, que tem por objeto o texto autenticado e, por conteúdo, autorizar o Presidente da República a ratificar o tratado. Esse referendo limita-se a permitir ou rejeitar a ratificação, não admitindo alterações no conteúdo. A ratificação fixa o momento da entrada em vigor do tratado na ordem jurídica internacional, pois é precisamente quando é definida a vontade entre as partes.

Após essa ratificação, há somente atos jurídicos internos, como a promulgação por decreto do Presidente da República, tornando pública a existência de um tratado por ele celebrado.

A análise da compatibilidade dos tratados internacionais bilaterais contra a bitributação e a regra legal de tributação de coligadas e controladas no exterior é uma das mais complexas questões, hoje, no Direito Tributário Brasileiro.

Os conflitos entre os tratados e as legislações internas devem ser analisados por meio de um estudo dos critérios de hierarquia, cronologia e especificidade para a identificação de prevalências.

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, § 2º, dá a exata importância aos tratados ao determinar que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”<sup>69</sup>. Logo, é possível verificar que a Constituição reconhece os tratados como fonte de direito.

O artigo 98 do Código Tributário Nacional dispõe que os tratados e as convenções que vinculam o Brasil “revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”<sup>70</sup>. Trata-se aqui de uma regra preventiva de conflitos, que dá credibilidade e garantia aos países acordantes.

Para Sacha Calmon, a determinação legal do citado artigo 98 não se refere a uma revogação, mas sim a uma “paralisação parcial da parte regradada diferentemente da legislação interna”<sup>71</sup>.

Notadamente, há a prevalência dos tratados sobre leis internas anteriores à sua promulgação. A introdução de um tratado no complexo normativo estatal faz operar a regra *lex posterior derogat priori*.

Outro ponto que deve ser observado é que, além do motivo temporal exposto acima, o legislador deve verificar os compromissos externos da República, cumprindo os tratados que tiver assinado. Perderia a credibilidade o Estado brasileiro se não fosse observado um tratado previamente acordado.

Nesse contexto, deve-se notar que o citado art. 98 determina que prevalece o tratado internacional ratificado, mesmo quando esse for anterior à lei. Logo,

---

69 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. *Op. cit.*

70 BRASIL. **Código Tributário Nacional**. *Op. cit.*

71 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em Face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterais ou Multilaterais – Uma Visão Jurídica da Questão. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Volume II. Quartier Latin, 2004, p. 92.

para que se dê ao art. 98 efeito útil, é preciso lê-lo como uma norma hierarquizante naquele terreno onde o CTN foi qualificado pela Constituição para ditar “normas gerais”. O Supremo Tribunal Federal tem reconhecido, desde que primeiro tratou do assunto até a hora atual, e de modo uniforme, a eficácia do art. 98 do CTN e sua qualidade para determinar o que determina. Em matéria tributária, há de buscar-se com mais zelo ainda que noutros domínios a compatibilidade. Mas se aberto e incontornável o conflito, prevalece o tratado, mesmo quando anterior à lei.<sup>72</sup>

Conforme pode ser verificado pela transcrição acima, o ministro Rezek entende que o artigo 98 constitui, no Direito Tributário, uma regra de primado do Direito Internacional sobre o Direito Interno, ao expor que prevalece o tratado, mesmo quando anterior à lei.

Para Hugo de Brito Machado,

O Código Tributário Nacional estabelece que os tratados e convenções internacionais *revogam* ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pelas que lhes sobrevenham (art. 98). Há evidentemente impropriedade terminológica na disposição legal. Na verdade, um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna. A lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou. Denunciado um tratado, todavia, a lei interna com ele incompatível estará restabelecida, em pleno vigor. Tem-se de procurar, assim, o significado da regra legal em foco. O que ela pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou posterior.<sup>73</sup>

Notadamente, os tratados internacionais prevalecem sobre norma interna. Conforme entendimento do autor transcrito acima, não pode uma lei interna alterar um tratado. Caso isso ocorresse, o país perderia credibilidade, e não obedeceria ao princípio da moralidade, que também deve presidir nas relações internacionais.

---

72 REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 15ª ed. São Paulo. Saraiva. 2014, p. 104.

73 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 86.

De fato, assim como ocorre com as leis, os tratados internacionais devem ser interpretados conforme os princípios do Direito Internacional.

Conforme exposto, há previsão de que o Presidente do país realize tratados com outras nações, criando novas relações entre Estados. Quando isso ocorre, relações são criadas, surgindo novas hipóteses de incidência descritas no tratado. Essas novas regras não podem ser ignoradas.

Logo, ao se estabelecerem tratados que visem determinado assunto, esse criará novas regras, inovando o ordenamento do país. Dessa forma, as novas determinações advindas do tratado devem prevalecer às leis anteriores e, ademais, as leis que lhe sejam posteriores devem obediência aos seus regramentos.

Conforme sabido, o Brasil é signatário de diversos tratados, de diferentes assuntos. Para o estudo proposto nesta dissertação, importa a análise dos tratados que versam sobre matéria tributária. Assim, serão descritas algumas análises sobre pontos específicos descritos na Convenção de Viena, que atualmente está incorporada às normas nacionais, e no tratado padrão da OCDE, o qual é utilizado como modelo na criação de novos tratados com outros países.

### **3.2 CONVENÇÃO DE VIENA E A PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS**

A Convenção de Viena codificou as normas gerais de direito quanto aos tratados internacionais. Ao positivar regras costumeiras aceitas e eficazes, buscou harmonizar os procedimentos de validade e vigência, competência para contratar, normas gerais de interpretação, denúncia e retirada do tratado, entre outras questões.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, foi promulgada pelo Decreto n.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009, o qual determinou que a Convenção será executada e cumprida integralmente.

Uma das primeiras preocupações da Convenção foi estabelecer algumas definições terminológicas, com a finalidade de dar significado às expressões que estariam em seu texto. Entre essas definições, a Convenção estabeleceu que os tratados se referem a um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica.<sup>74</sup>

A própria Convenção<sup>75</sup> determina que as partes signatárias levam em conta o papel fundamental dos tratados na história das relações internacionais.

Destina-se essa Convenção a disciplinar os tratados internacionais estritamente vinculados à participação de Estados. Dessa forma, não se acha no âmbito de aplicação dos tratados entre organizações internacionais.

Essa Convenção determina que os tratados devem ser interpretados segundo a boa-fé e à luz de seu objetivo e finalidade, conforme exposto em seu artigo 31<sup>76</sup>.

---

74 Decreto n.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66.

75 Decreto n.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Essa convenção determina que as partes, ao fazerem parte desse tratado, estão reconhecendo a importância cada vez maior dos tratados como fonte do Direito Internacional e como meio de desenvolver a cooperação pacífica entre as nações, quaisquer que sejam seus sistemas constitucionais e sociais; constatando que os princípios do livre consentimento e da boa-fé e a regra *pacta sunt servanda* são universalmente reconhecidos; afirmando que as controvérsias relativas aos tratados, tais como outras controvérsias internacionais, devem ser solucionadas por meios pacíficos e de conformidade com os princípios da Justiça e do Direito Internacional; recordando a determinação dos povos das Nações Unidas de criar condições necessárias à manutenção da Justiça e do respeito às obrigações decorrentes dos tratados; conscientes dos princípios de Direito Internacional incorporados na Carta das Nações Unidas, tais como os princípios da igualdade de direitos e da autodeterminação dos povos, da igualdade soberana e da independência de todos os Estados, da não intervenção nos assuntos internos dos Estados, da proibição da ameaça ou do emprego da força e do respeito universal e observância dos direitos humanos e das liberdades fundamentais para todos; acreditando que a Convenção promoverá os propósitos das Nações Unidas enunciados na Carta, que são a manutenção da paz e da segurança internacionais, o desenvolvimento das relações amistosas e a consecução da cooperação entre as nações; afirmando que as regras do Direito Internacional consuetudinário continuarão a reger as questões não reguladas pelas disposições da citada Convenção.

Importa nesse contexto a análise dos limites semânticos dos termos utilizados nos tratados. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que era essa a intenção das partes.

Notadamente, para se evitar o mau uso dos termos, é necessário descrever ao máximo o que se busca acordar. Essa preocupação com a compreensão dos termos é essencial, especialmente em matéria tributária, haja vista que a partir dela se delimitam os critérios a ser observados na apropriação de patrimônio privado.

Conforme o artigo 32<sup>77</sup>, há no tratado de Viena meios suplementares de interpretação, os quais servirão para a construção de sentido do texto, caso haja ambiguidade, obscuridade ou o resultado colhido for absurdo ou desarrazoado.

Deve ser observada a regra do *pacta sunt servanda* nos tratados, em que se obrigam as partes ao cumprimento regras alinhadas, com boa-fé. Essa é a disposição contida no artigo 26 da Convenção<sup>78</sup>: “Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé”.

A questão de maior relevância nesse contexto é a análise da prevalência das leis internas e dos tratados. Nesse contexto, cumpre destacar o artigo 27<sup>79</sup> da Convenção:

#### Artigo 27

##### Direito Interno e Observância de Tratados

Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

O artigo 27 da Convenção remete ao artigo 46<sup>80</sup>, o qual estabelece:

---

76 Decreto N.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Artigo 31. Regra Geral de Interpretação.

77 Decreto N.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Artigo 32 Meios Suplementares de Interpretação.

78 Decreto N.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Artigo 26. *Pacta sunt servanda*.

79 Decreto N.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Artigo 27. Direito Interno e Observância de Tratados.

80 Decreto N.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Artigo 46 Disposições do Direito Interno sobre Competência para Concluir Tratados.

#### Artigo 46

##### Disposições do Direito Interno sobre Competência para Concluir Tratados

1. Um Estado não pode invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, a não ser que essa violação fosse manifesta e dissesse respeito a uma norma de seu direito interno de importância fundamental.

2. Uma violação é manifesta se for objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda, na matéria, de conformidade com a prática normal e de boa-fé.

Conforme mencionado acima nos artigos 27 e 46, há a impossibilidade de ser aplicada uma regra determinada em tratado em virtude de uma violação de uma disposição em seu direito interno. Adicionalmente, não pode uma parte invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, a não quando essa violação for manifesta e disser respeito a uma norma de seu direito interno de importância fundamental.

Dessa forma, a Convenção obriga os Estados a cumprirem com as regras fixadas pelos tratados internacionais de que fazem parte. Veda, no artigo 27, a invocação das disposições de direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado.

O artigo 27 refere-se ao conflito material entre os tratados internacionais e as regras de Direito Interno, enquanto o artigo 46 versa sobre os procedimentos para celebrar tratados, no sentido de que há o impedimento de alegar violação ao texto constitucional como justificativa para o descumprimento do tratado.

Ainda que existam disposições de Direito Interno contrárias às regras estabelecidas pelos tratados firmados, a Convenção determina a obrigatoriedade e a vigência dos tratados internacionais.

Pelo exposto, é possível notar que a Convenção consagrou a posição monista internacionalista no artigo 27, ao afirmar que um Estado não pode invocar as disposições de seu Direito Interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Dessa forma, por essa interpretação, há a prevalência dos tratados, por estarem acima dos ordenamentos jurídicos pátrios de cada Estado membro.

É importante verificar que a própria Convenção informa uma possibilidade de exceção à regra de prevalência do Acordo no final do seu artigo 46, ao permitir que um Estado se desobrigue do cumprimento de um tratado internacional, apoiando-se justamente em seu Direito Interno. A Convenção determina que quando o consentimento de um Estado em ficar vinculado a um tratado tiver sido manifestado com violação de uma disposição do seu Direito Interno relativa à competência para concluir tratados, desde que esta violação seja manifesta e diga respeito a uma norma de fundamental importância do seu Direito Interno, neste caso, apenas, o Estado não responderá pelo descumprimento desse tratado no plano internacional.

Note-se que esse caso se refere à desobediência à competência quando da celebração do tratado. Como exemplo, pode-se citar um caso em que o Presidente do país ratifica um tratado sem a devida autorização do Legislativo, dando surgimento a uma inconstitucionalidade formal no tratado. Trata-se, nesse caso, de ratificação imperfeita ou irregular.

Com efeito, houve na elaboração da Convenção uma preocupação com os prováveis conflitos que iriam surgir quando os Estados partes justificassem o não cumprimento de norma expressa em tratado, em virtude de sua obediência ao Direito Interno.

A partir da ratificação da Convenção de Viena, somente mediante a observância dos preceitos do Direito Internacional pode ser efetuada a interpretação de todos os tratados de que o Brasil é parte.

Em decorrência da segurança jurídica, é inadmissível que, após um tratado entrar em vigor, os Estados descumpram o acordo. Não é justificativa para tanto a verificação de uma ilegalidade preexistente ou que tenha surgido após uma alteração no ordenamento jurídico. Em nome da segurança jurídica e do direito adquirido das partes do acordo, o Estado fica vinculado ao tratado que assinar e obrigado a cumprir os preceitos ali acordados, haja vista que concordou por livre vontade em obedecer a tais preceitos.

Por todo o exposto, note-se que quando houver conflito entre um tratado e uma lei nacional anterior, haverá a prevalência do tratado, pois este já passou a vigorar no ordenamento jurídico.

Nesse mesmo sentido, quando uma lei nacional posterior contradiz os preceitos determinados em um tratado internacional de que o Estado seja parte, há a prevalência do tratado. Isso ocorre em virtude de o Direito Internacional fazer parte do ordenamento jurídico interno, devendo ser ele observado na criação de leis posteriores. É, entretanto, admitida a exceção quando se tratar da própria Constituição do Estado.

Quando ocorrer uma inconstitucionalidade superveniente, em virtude de Emenda Constitucional, um Estado pode retirar-se unilateralmente de um tratado internacional ao qual está obrigado, por meio de denúncia.

### **3.3 MODELO OCDE E OS TRATADOS INTERNACIONAIS ANTE A TRIBUTAÇÃO DAS COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR**

A comunidade internacional desenvolveu perante a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)<sup>81</sup> um modelo com a finalidade de padronizar os acordos e orientar os Estados na realização de seus tratados tributários bilaterais que visem a evitar a bitributação.

Eventualmente, algumas das normas contratuais podem ser modificadas de acordo com a vontade das partes. De fato, os Estados contratantes não estão obrigados a utilizar todo o conteúdo dessas convenções.

Apesar de o Brasil não ser membro da OCDE, seus tratados internacionais relacionados à matéria tributária adotam o mesmo modelo para firmar acordos internacionais, realizando alterações no texto padrão somente em questões pontuais. Dessa forma, o Brasil sofre bastante influência desse modelo na generalidade de seus tratados para evitar bitributação. Por esse motivo, é de extrema importância a análise dos artigos das convenções da OCDE.

A esse respeito, cabe citar que há atualmente negociações para futura adesão do Brasil à OCDE.<sup>82</sup>

Atualmente o Brasil possui acordos com 33 países para evitar a bitributação (note-se que o tratado efetuado com a Alemanha não possui efeito desde 2006):

---

81 A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) foi criada em 1961, possui atualmente 34 países membros e está localizada em Paris, França. Esse órgão possui a missão de promover políticas para a melhoria da economia e da qualidade de vida das pessoas ao redor do mundo. A OCDE ou, em inglês, OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*), efetua fóruns nos quais os governos podem trabalhar juntos para compartilhar experiências e procurar soluções para problemas comuns. About the OECD. Disponível em <http://www.oecd.org/about/>. Acesso em: 18 jul. 2015 (tradução nossa).

82 NAKAGAWA, Fernando. Brasil fica mais perto de entrar para a OCDE. Disponível em <http://exame.abril.com.br/economia/noticias/brasil-fica-mais-perto-de-entrar-para-a-ocde>. (Artigo eletrônico datado de 2 jun. 2015.) Acesso em: 18 jul. 2015.

Tabela 1 – Países com que o Brasil possui acordo para evitar a bitributação<sup>83</sup>.

|    |                                  |    |            |    |                   |
|----|----------------------------------|----|------------|----|-------------------|
| 1  | África do Sul                    | 12 | Eslováquia | 23 | México            |
| 2  | Alemanha (sem efeito desde 2006) | 13 | Espanha    | 24 | Noruega           |
| 3  | Argentina                        | 14 | Filipinas  | 25 | Países Baixos     |
| 4  | Áustria                          | 15 | Finlândia  | 26 | Peru              |
| 5  | Bélgica                          | 16 | França     | 27 | Portugal          |
| 6  | Canadá                           | 17 | Hungria    | 28 | República Tcheca  |
| 7  | Chile                            | 18 | Índia      | 29 | Suécia            |
| 8  | China                            | 19 | Israel     | 30 | Trinidad e Tobago |
| 9  | Coreia do Sul                    | 20 | Itália     | 31 | Turquia           |
| 10 | Dinamarca                        | 21 | Japão      | 32 | Ucrânia           |
| 11 | Equador                          | 22 | Luxemburgo | 33 | Venezuela         |

Conforme exposto, o Brasil mantém com dezenas de países convenções bilaterais para evitar a bitributação do imposto sobre a renda. De acordo com Ricardo Mariz de Oliveira<sup>84</sup>, essas convenções caracterizam-se pela utilização de dois mecanismos básicos, a saber:

- (a) Competência tributária de somente um Estado: a divisão da tributação entre os estados contratantes, através do qual um deles abre mão, em proveito de outro, da sua soberania para tributar com relação a determinados tipos de renda;
- (b) Competência mútua: a previsão para tributar outros tipos de renda, com a outorga, ao contribuinte, do direito de compensar (*tax credit*), no estado da sua residência, o imposto pago no outro estado, de onde se origina a renda. Sobre essa possibilidade de compensação dos tributos pagos no exterior, deve-se notar que a legislação brasileira coloca diversos

83 Tabela elaborada a partir de informações obtidas no site da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao-1/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#wrapper>. Acesso em: 19 de julho de 2015.

84 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. 1ª ed. São Paulo. Quartier Latin, 2008, p. 644.

empecilhos a sua utilização, conforme restrições do parágrafo primeiro do art. 89 da Lei 12.973.

Após essa introdução aos tratados internacionais e sua aplicação no Direito Tributário, devem ser analisados os efeitos dos tratados celebrados pelo Brasil que visam a não tributação de coligadas e controladas no exterior.

No que se refere à remessa de pagamentos efetuados para empresas situadas em países signatários de Tratados de Bitributação, as Convenções, via de regra, estabelecem que a tributação deve ocorrer exclusivamente no Estado de Residência da empresa que efetivamente auferiu o lucro.

Nesse exato sentido, a redação do artigo 7º do modelo da Convenção da OCDE, que é base para a elaboração dos tratados internacionais tributários:

ARTIGO 7º

Lucros das empresas

**1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante somente podem ser tributados nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado.** Se a empresa exercer sua atividade dessa forma, seus lucros atribuídos ao estabelecimento permanente podem ser tributados em outro Estado, conforme as disposições do parágrafo segundo. (Grifos não existentes no original.)<sup>85</sup>

Conforme acima transcrito, para os Estados signatários, os lucros de uma empresa somente serão tributados em seu Estado. A exceção para o caso de “estabelecimento permanente” não se refere a coligadas ou controladas, e sim a filiais ou sucursais destituídas de personalidade jurídica própria.

---

85 OCDE. Model Convention with respect to taxes on income and capital, p. 28. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2015 (tradução nossa).

A relação do sócio residente e da sociedade não residente é completamente diferente da que ocorre entre o sócio residente e as suas filiais e sucursais estabelecidas no exterior. Estes estabelecimentos atuam no exterior como se fossem extensões da matriz e constituem centros duradouros que realizam negócios com terceiros que são respondidos diretamente pela matriz.

Pela determinação do artigo 7º (1), acima transcrito, apenas o país de residência da pessoa jurídica geradora dos lucros possui competência tributária, nos casos de a atividade ser desenvolvida diretamente pelo residente no outro Estado contratante, ou seja, sem a intermediação de um estabelecimento permanente.

Sobre esse tema, Alberto Xavier expõe que “o art. VII contém uma norma de reconhecimento exclusiva no país em que se encontra domiciliada a pessoa controlada, como resulta claramente da expressão literal ‘só podem ser tributados’”.<sup>86</sup>

O artigo 5º, parágrafo 7º, determina que o caso das coligadas e controladas não compõe essa conceituação de estabelecimento permanente:

#### ARTIGO 5º

##### Estabelecimento estável

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente de outro Estado contratante ou que exerça a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é por si só suficiente para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.<sup>87</sup>

---

86 XAVIER, Alberto Pinheiro. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 448.

87 OCDE. Model Convention... cit., p. 27. (Tradução nossa.)

Dessa forma, os tratados internacionais reconhecem personalidade jurídica às coligadas e controladas, estabelecendo competência exclusiva de tributação do lucro auferido ao Estado de residência.

Portanto, está explícita nesse contexto a primazia do princípio da independência da personalidade jurídica.

Caso se tribute o lucro da coligada e controlada no exterior antes de sua efetiva disponibilização à empresa brasileira, isso equivaleria à desconsideração da personalidade jurídica (*disregard of legal entity*).

Além dessa regra, o artigo 10 do modelo da OCDE proíbe a tributação de lucros ainda não distribuídos no Estado residente da coligada e controlada:

#### ARTIGO 10

##### Dividendos (...)

**5. Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante**, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer tributo sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto se tais dividendos forem pagos a residente desse outro Estado, ou se a participação em virtude da qual os dividendos são pagos, relacionar-se efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado; **nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a tributo sobre lucros não distribuídos**, ainda que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam no total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.” (Grifos não existentes no original.)<sup>88</sup>

Logo, de acordo com o Modelo da OCDE, nos tratados celebrados deve existir vedação expressa à tributação dos dividendos ainda não distribuídos. Assim, para que sejam tributados conforme determinação do referido Modelo, é necessário que os dividendos tenham sido pagos.

---

<sup>88</sup> OCDE. Model Convention... cit., p. 31. (Tradução nossa.)

Somente podem ser caracterizados como pagos os dividendos quando houver colocação de fundos à disposição do sócio.

Alberto Xavier entende que somente podem ser tributados os dividendos que tenham sido distribuídos, conforme o trecho abaixo:

a incompatibilidade com os tratados para evitar a dupla tributação decorre ainda de a sistemática por eles adotada apenas prever um mecanismo de eliminação da dupla tributação dos dividendos distribuídos quando a tributação ocorre no momento da distribuição, tendo esta como fato gerador, como sucede com o art. 10 combinado com o artigo 23. Essa sistemática não prevê, porém, que a tributação ocorra em momento anterior ao da distribuição efetiva, quando ainda são lucros não distribuídos pela pessoa jurídica estrangeira, pelo que a dupla tributação, neste caso, não tem no tratado sistema de eliminação, que fica exclusivamente ao sabor da vontade das leis internas do Estado em causa.<sup>89</sup>

Notadamente, não se pode tributar esse lucro não distribuído, sob pena de incidência do imposto de renda sobre um “dividendo presumido”, que pode inclusive jamais vir a ser pago, ou posto à disposição dos investidores.

Helena Taveira Tôres expõe que a combinação dos dispositivos acima descritos – art. 7º (1) e 10 (5) – funciona “como medida para eliminar eventual dupla tributação ou tratamento discriminatório, que são os fins primordiais desses tratados”<sup>90</sup>. Esses itens demonstram evidente impedimento à tributação recíproca de lucros e de dividendos antes da sua efetiva distribuição.

Com efeito, é assegurada a competência tributária concorrente tão somente aos dividendos pagos. O Modelo da OCDE não se refere aos dividendos considerados distribuídos (*fictos*).

---

89 XAVIER, Alberto Pinheiro. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 380.

90 TÔRES, Helena Taveira. **Lucros auferidos por meio de controladas e coligadas no exterior**. In: TORRES, Helena Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Volume III. Quartier Latin, 2005, p. 161.

Seja pela aplicação do artigo 7º, parágrafo 1º, ou pelo artigo 10, parágrafo 5º, estará em desacordo com a OCDE a legislação interna que efetuar a tributação automática da renda.

Taísa Oliveira Maciel possui também esse entendimento: “enquanto, para os países que adotam o *disregard of legal entity approach*, é razoável dizer que o artigo 7º, parágrafo 1º, impede a aplicação do regime de TLCE, para os países que adotam o *fictive dividend approach*, o artigo 10, parágrafo 5º, veda a aplicação dessas normas”<sup>91</sup>.

Na perspectiva do país da empresa investidora, há uma preocupação de proibir o diferimento do imposto, por meio de ilícitos. Noutras palavras, há toda uma legislação no sentido de coibir que sejam criados meios ilegais de transferência de valores entre empresas no exterior, sem a tributação da investidora no Brasil.

Do outro lado, há o país da investida, uma empresa independente em relação aos sócios que atua empresarialmente em um país e é tributada pela legislação deste.

Há de se verificar nesse contexto o princípio da independência de personalidades jurídicas entre sócio e sociedade, entre empresa investidora e investida.

Conforme expõe Taísa Oliveira Maciel, mesmo no caso de haver uma controladora com participação integral no capital social da controlada no exterior, “trata-se de pessoas jurídicas distintas, com personalidades e responsabilidades distintas, geralmente limitadas. As relações entre elas devem se dar *at arm’s length*, como se fosse entidades autônomas e independentes”<sup>92</sup>. Note-se que esse princípio do *arm’s length* (distância de braço) significa que as partes dependentes devem relacionar-se

---

91 MACIEL, Taísa Oliveira. **Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 131.

92 MACIEL, Taísa Oliveira. **Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 129.

como se fossem independentes e, desse modo, praticar os preços que terceiros utilizariam estando nas mesmas condições.

A legislação fiscal brasileira, no tocante à tributação das coligadas e controladas no exterior, ignora essa regra de independência das personalidades jurídicas. Ao estar o lucro na empresa investida, não poderia haver a tributação da empresa investidora, por falta da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Por todo o exposto, note-se que a legislação interna no que se refere à tributação do lucro das coligadas e controladas no exterior é incompatível com os tratados internacionais celebrados pelo Brasil, como pode ser observado nos seguintes pontos:

- a) Há a desconsideração da personalidade jurídica quando a legislação brasileira determina a tributação de uma empresa que não possui a disponibilidade da renda, em virtude de ser sócia de outra empresa que possui essa disponibilidade. Essa desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, conhecida como *disregard of legal entity*, é contrária ao Modelo da OCDE e aos tratados que o Brasil celebrou.
- b) A tributação automática da renda, sem que haja a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica, está em desacordo com o Modelo da OCDE. Por essa convenção, há competência tributária somente para os dividendos pagos, não se admitindo a incidência sobre os dividendos fictos (*fictive dividend*). Lembra-se que somente se considera como pago o dividendo quando a renda for posta à disposição do sócio.

Por fim, deve-se lembrar que, conforme disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional<sup>93</sup>, os tratados em matéria tributária afastam a aplicação de lei interna após a aprovação por decreto legislativo e ratificação pelo Executivo. Ademais,

---

93 BRASIL. **Código Tributário Nacional**. *Op. cit.*

os tratados são normas especiais em relação às leis internas. Com isso há a prevalência do tratado, em virtude do critério da especialidade.

## 4 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS

### 4.1 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS

O princípio da territorialidade, pelo qual se tributavam apenas os lucros auferidos ou produzidos no país, vigorou no Brasil até 1995. Conforme explicação de Roque Antônio Carrazza<sup>94</sup>, por este princípio entende-se que deve ser observado o âmbito espacial de incidência da lei tributária, levando-se em conta o fato imponível ocorrido no âmbito da pessoa política que criou *in abstracto* a figura exacional.

Com efeito, o princípio da territorialidade está intimamente ligado ao critério espacial da hipótese de incidência tributária. A utilização de tal princípio implica que são somente tributáveis os rendimentos auferidos dentro dos limites territoriais do país. Assim, todos os fatos econômicos ocorridos fora do território brasileiro não se sujeitavam à incidência dos tributos sobre a renda.

O princípio da territorialidade foi substituído pelo princípio da universalidade, passando-se a considerar imponíveis fatos ocorridos em qualquer país. Pelo princípio da universalidade, também chamado de renda mundial, da base global, da impenibilidade ilimitada ou do *world-wide-income*, é tributada a totalidade dos rendimentos obtidos, independentemente do país em que for auferida a renda.

Essa alteração ocorreu pela entrada em vigor, em dezembro de 1995, do artigo 25, *caput*, da Lei 9.249, o qual estipulou que “os lucros, rendimentos e ganhos de capital

---

94 CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 531.

auferidos no exterior devem ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.

Isto significa dizer que, a partir desta lei, foi instituída a tributação, por via de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, das rendas obtidas no exterior por pessoa jurídica sediada no Brasil, diretamente ou por suas filiais, sucursais, controladas, coligadas ou subsidiárias.

Note que essa lei, além de inovar ao introduzir a universalidade de parâmetro para a tributação das pessoas jurídicas, também previu expressamente como materialidade tributável os lucros auferidos no exterior.

Logo, a referida lei fez referência à tributação dos lucros, independentemente do momento de sua efetiva distribuição, para configurar a incidência de IRPJ.

De acordo com o parágrafo 2º do referido artigo 25, “os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte”:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

A mesma sistemática era aplicada às empresas coligadas no exterior, adicionando somente a obrigação de conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada. Assim, de acordo com o parágrafo 3º do artigo 25, “os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte”:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

Logo, a previsão legal não informava que o lucro das coligadas e controladas seria computado no lucro líquido do exercício, mas sim que esse deveria ser adicionado diretamente na apuração do lucro real. Com isso, caso uma empresa no Brasil tenha diversas coligadas e controladas no exterior, o lucro de cada uma delas deveria ser adicionado ao cálculo do Lucro Real.

Com efeito, é possível notar que esse artigo alterou critérios da regra matriz de incidência do imposto sobre a renda.

Conforme institui o artigo 43 do Código Tributário Nacional, o imposto de competência da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza “tem como fato

gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”<sup>95</sup>. Logo, quando o referido artigo 25 informa ser tributável pelas empresas brasileiras o lucro das coligadas e controladas no exterior quando for levantado o balanço em 31 de dezembro de cada ano, há a incidência sobre um rendimento ainda não disponível econômica ou juridicamente.

Houve então ampla manifestação da doutrina brasileira pela incompatibilidade dessa tributação com base universais com a Constituição Federal.

Com a finalidade de regulamentar o artigo exposto acima, a então Secretaria da Receita Federal, hoje denominada Receita Federal do Brasil, instituiu a Instrução Normativa n.º 38/1996, que, em seu artigo 2º, regulamentou que a disponibilidade do lucro auferido ocorre no momento do seu pagamento ou crédito.

Evidentemente, não é cabível que qualquer ato administrativo normativo informe e altere interpretação de Lei, ainda que traga um entendimento a favor do contribuinte. Notadamente, não pode uma instrução normativa “legislar”.

Dessa forma, não possui base legal a referida instrução normativa ao determinar interpretação diversa da exposta no artigo 25 da Lei n.º 9.249/95. Conforme exposto, essa Lei informou como momento da tributação a data em que o balanço for levantado em 31 de dezembro de cada ano, independentemente de ter sido disponibilizado. Já a referida IN trouxe a interpretação de que haveria de fato a necessidade de ocorrer a disponibilização econômica ou jurídica do lucro auferido à pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

A Instrução Normativa n.º 38/1996, apesar de manter o disposto no artigo 25 da Lei n.º 9.249/95, ao mencionar que o lucro auferido no exterior “correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro” seria adicionado ao lucro real, incluiu que isso

---

95 BRASIL. **Código Tributário Nacional**. *Op. cit.*

ocorreria no “ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados”. Adicionalmente, esse ato administrativo, no seu artigo 2º, conceituou que “consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior”.

Além disso, o parágrafo 2º do artigo 2º desse ato estabeleceu quando deve ser caracterizado como creditado ou pago o lucro, ao determinar que se considera:

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

II - pago o lucro, quando ocorrer:

- a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil;
- b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
- c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
- d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Logo, o referido ato previu o momento em que se daria a disponibilização dos lucros, com a finalidade de conciliar a Lei n.º 9.249/95 com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional. Ademais, conceituou o pagamento como sendo a transferência do valor, a qualquer título, e afirmou que o crédito ocorre quando da transferência do registro para qualquer conta do passivo exigível da empresa no exterior.

Resumidamente, a referida Instrução Normativa, ao regulamentar o art. 25 da Lei n.º 9.249, impôs que somente seria tributado o lucro auferido no exterior quando fosse economicamente disponibilizado, por via de pagamento, ou juridicamente

disponibilizado, por meio do lançamento contábil em contas a pagar do passivo exigível da empresa no exterior.

O problema da falta de base legal da Instrução Normativa n.º 38/1996 foi solucionado com a edição da Lei n.º 9.532/1997, a qual reafirmou que o critério temporal dos tributos sobre a renda ocorreria somente com a disponibilização à empresa brasileira desses lucros auferidos por coligada e controlada no exterior.

Com o mesmo entendimento da Instrução Normativa citada acima, a letra “b” do parágrafo primeiro do artigo 1º da Lei n.º 9.532/1997 estipulou que são considerados disponibilizados os lucros auferidos no exterior no caso de coligada e controlada “na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior”.

O parágrafo segundo do artigo 1º da referida Lei n.º 9.532/1997 determina também quando deve ser considerado como creditado ou pago o lucro, ao informar que se considera:

- a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;
- b) pago o lucro, quando ocorrer:
  - 1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
  - 2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
  - 3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
  - 4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

A regra da Lei n.º 9.532/1997 não alterou a materialidade tributável pelo IRPJ, tendo somente determinado acerca do momento de incidência do tributo, ou seja, do

critério temporal da hipótese de incidência. Nesse sentido, André Martins de Andrade expõe que:

Quando, posteriormente a tais atos administrativos, editou-se a Lei n.º 9.532/97, inexistiu por parte do legislador a pretensão de alterar a natureza do tributo, criando novo fato gerador. Pretendeu-se, simplesmente, legitimar a alteração anteriormente prevista em ato administrativo relativamente ao momento do recolhimento do tributo.

Desse modo, as regras de disponibilização dos resultados introduzidos pela Lei n.º 9.532/97 limitaram-se a fixar o aspecto temporal dessa tributação. Com isso, logrou o legislador diferir o recolhimento do imposto devido para o momento de sua distribuição.<sup>96</sup>

Em 10 de janeiro de 2001, a Lei Complementar n.º 104 acrescentou o parágrafo segundo do artigo n.º 43 do Código Tributário Nacional<sup>97</sup>, estipulando que a lei deverá estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade nos casos de receita ou rendimento oriundo do exterior:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)

**§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua**

---

96 ANDRADE, André Martins de. **A Tributação Universal da Renda Empresarial**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 285.

97 BRASIL. **Código Tributário Nacional**. *Op. cit.*

**disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.** (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001). (Grifos não constam do original).

Embasada nesta alteração legislativa, a Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em seu artigo 74 reintroduziu a regra de tributação automática, impondo que a partir de então esses lucros seriam tributados na data do balanço no qual tiverem sido apurados:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei n.º 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. (Grifos não constam do original).

Desta forma, o referido artigo nada expõe sobre a necessidade de pagamento ou crédito para configurar a incidência de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, bastando tão somente a existência de lucro na empresa estrangeira na data em que for levantado o balanço.

A Medida Provisória n.º 2.158 utilizava a competência delegada pelo CTN para determinar o momento da disponibilização dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior. Novamente alterou-se somente o momento em que seria tributado o lucro, ou seja, modificando apenas o critério temporal da hipótese de incidência.

Essa Medida Provisória prescreve a incidência do imposto sobre a renda sobre mera expectativa de direito, haja vista que a renda da coligada e controlada no exterior ainda não integrou o patrimônio da pessoa jurídica brasileira.

Ricardo Mariz de Oliveira discorda do regramento contido nessa Medida Provisória, ao compreender que esse é contrário a todo o ordenamento jurídico, conforme pode ser observado na seguinte transcrição:

A regra dessa medida provisória não apenas entra em choque com a totalidade do ordenamento jurídico, que a repele impecavelmente, como também, não se sucumbe à previsão do § 2º do art. 43 do CTN, que se limita a dar ao legislador comum a possibilidade de definir como e quando ocorre a disponibilidade de rendas e proventos obtidos no exterior, desde que, a toda evidência, respeite os limites da realidade factual e jurídica em que as normas atuam e também observe os limites do poder de tributar.<sup>98</sup>

Nesse panorama, em dezembro de 2001 foi impetrada pela Confederação Nacional da Indústria – CNI a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.588-1, com a finalidade de ver declarado como inconstitucional o artigo 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001.

A referida ADI já foi julgada em 2013 por ministros que manifestaram entendimentos divergentes entre si, com votos pela total constitucionalidade, pela total inconstitucionalidade e pela inconstitucionalidade somente em relação às empresas coligadas no exterior.

Inovando além de suas competências, a IN n.º 213, de 8 de outubro de 2002, alterou a base de cálculo do IRPJ e CSLL de lucro das coligadas e controladas no exterior para o resultado de equivalência patrimonial dessas empresas.

---

98 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **O Conceito de Renda:** Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar n.º 104 (a Questão da Disponibilidade sobre Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior). Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n.º 73, out. 2001, p. 115.

Indubitavelmente, não é de competência de uma Instrução Normativa alterar a base de cálculo de um tributo, pois não possui base legal para tanto. Logo, essa legislação é inconstitucional.

#### **4.2 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N.º 2.588**

A Confederação Nacional da Indústria – CNI<sup>99</sup>, órgão sindical de âmbito nacional, ajuizou a ADI n.º 2.588, em 21 de dezembro de 2001, com o fim de requerer a declaração de inconstitucionalidade do artigo 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 e do parágrafo segundo do artigo 43 do Código Tributário Nacional<sup>100</sup>.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.588 colocou nas mãos do Supremo Tribunal Federal a incumbência de analisar temas de elevada importância no contexto tributário nacional. Para a resolução das problemáticas constantes da ADI, é necessária a fixação e a confirmação de conceitos basilares.

O pleito teve como fundamento principal a alegação de que não há incidência de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro auferido por empresa coligada e controlada no exterior, em virtude de este lucro não se enquadrar no conceito de Renda.

A CNI arguiu pela não ocorrência de disponibilidade econômica ou jurídica, alegando que o artigo 74 da MP ora em comento refere-se a uma ficção jurídica que considera como renda situação que não se trata verdadeiramente de renda.

---

99 A Confederação Nacional da Indústria (CNI) é o órgão máximo do sistema sindical patronal da indústria. Como representante da indústria brasileira. Possui a função defender os interesses da indústria nacional e atua na articulação com os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além de diversas entidades e organismos no Brasil e no exterior.

100 BRASIL. **Código Tributário Nacional**. *Op. cit.*

Preliminarmente, houve o questionamento da existência de efetiva relevância e urgência para o uso de medida provisória. E, por se considerar a alteração legislativa da MP como criadora de um novo conceito de renda, foi solicitado o exame de afronta aos princípios da irretroatividade e da anterioridade.

Ainda que fosse considerada possível sua pretensão, o artigo 74 permaneceria inconstitucional em relação aos fatos geradores passados e em andamento quando da sua edição, por convergir com o artigo 150 da Constituição Federal:

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;<sup>101</sup>

Conforme ensina Taísa Oliveira Maciel, os lucros auferidos entre 1º de janeiro de 1996 e 31 de dezembro de 2001, e ainda não disponibilizados, não podem ser atingidos pela nova regra da MP n.º 2.158-34. Para esse período é aplicável a legislação vigente na época em que foram auferidos. Ademais, assevera a autora que a não incidência para esse período mencionado “decorre não apenas da irretroatividade, mas também de outro princípio, o da anterioridade, que predica que a lei que instituir ou majorar o tributo em um ano só pode entrar em vigor em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro do ano seguinte”<sup>102</sup>.

---

101 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. *Op. cit.*

102 MACIEL, Taísa Oliveira. **Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 111.

Conforme mencionado na Introdução, o tema anterioridade e irretroatividade não será objeto de maiores análises neste trabalho. No que se refere à ADI n.º 2.588, somente é escopo desta pesquisa o critério temporal da regra matriz de incidência do IRPJ/CSLL, no que se refere à disponibilidade econômica e jurídica.

Adicionalmente, cabe destacar que uma demora do Supremo Tribunal Federal para apreciar questões de grande relevância e impacto para as empresas causa uma grave ameaça ao princípio da segurança jurídica.

A Ação Direita de Inconstitucionalidade 2.588 foi distribuída em 4 de fevereiro de 2002, e somente teve proferida decisão em 10 de abril de 2013, sem mesmo ter maioria de votos para julgar como um todo sua inconstitucionalidade. Com essa demora no julgamento e com a falta de uma decisão final definitiva, pode-se notar uma insegurança para o Sistema Tributário Nacional e uma insatisfação dos sujeitos passivos desses tributos, que não possuem seus direitos constitucionais eficazmente protegidos pelo STF.

Eis a ementa da decisão final, resultante do voto que seis ministros proferiram em relação à ADI 2.588:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III, DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE.

MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º, do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei n.º 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

Segue então uma breve análise dos pontos abordados pelas decisões dos ministros, notadamente no que se refere ao momento da tributação da renda das coligadas e controladas no exterior. Ou seja, os interesses principais da análise são o critério material e o critério temporal da regra matriz de incidência do IRPJ e da CSLL, especialmente na questão relacionada ao momento da disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

#### **4.2.1 Ministra Ellen Gracie**

A Ministra Ellen Gracie informou em seu voto que entendia constitucional o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o qual, conforme já exposto, considerava como auferidos os lucros por controlada ou coligada no exterior quando disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Na análise de mérito, a Ministra informa que ao remeter à lei ordinária o estabelecimento de condições e o momento da disponibilidade da receita ou do rendimento oriundo do exterior, para fins de incidência do imposto de renda, o parágrafo segundo do art. 43 não deu carta branca ao legislador ordinário para estabelecer uma hipótese de incidência diferente daquela estampada no *caput* do artigo.

Para ela, essa lei ordinária “não pode fixar hipóteses em que não haja efetiva disponibilidade econômica ou jurídica, sob pena de ferir a regra geral disposta no *caput*

do art. 43 do Código Tributário Nacional, que prevê como fato gerador do imposto de renda a aquisição dessa disponibilidade” (ADI 2.588, p. 11).

Diferentemente das demais decisões proferidas, a ministra Ellen Gracie entende que a tributação da renda depende de se tratar de coligada ou controlada. Dessa forma, faz uma distinção entre essas empresas e considera que somente haveria tributação do lucro auferido no caso de controlada no exterior.

4.2 - No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora.

(...)

A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil. Em consequência, a apuração de tais lucros caracteriza aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74, *caput*, da medida provisória em questão com o contido no *caput* e no parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar n.º 104/2001) e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III, da Constituição Federal. (ADI 2.588, p. 13).

Em contrapartida à relação das empresas controladas e suas controladoras, há uma relação somente de influência significava entre as empresas coligadas. Por esse motivo, essa Ministra entende que em relação às coligadas não deve haver tributação no Brasil do lucro auferido no exterior por essas empresas, pois não há disponibilidade econômica ou jurídica:

Diferente, no entanto, é a situação em relação às empresas coligadas. (...) Não havendo posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior, não se pode falarem disponibilidade, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros para a coligada aqui localizada ou, pelo menos, antes da deliberação que se faça no âmbito dos órgãos diretores, sobre a destinação dos lucros do exercício. (ADI 2.588, p. 14).

Essa distinção entre controlada e coligada foi efetuada sob o argumento de que as controladoras possuem preponderância nas deliberações societárias, ao passo que as coligadas não possuem poder de decisão de uma sobre as outras. Essa preponderância foi entendida como disponibilidade para a Ministra, e, com isso, devida a tributação da controladora no exterior.

Dessa forma, a Ministra Ellen Gracie julgou procedente em parte a ADI 2.588, “para o fim de declarar inconstitucional a expressão ‘ou coligada’ duplamente contida no *caput* do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001. Para empresas coligadas no exterior e para a tributação dos lucros dela auferidos pela coligada no Brasil (IR e CSLL), seguirá vigorando o disposto na Lei n.º 9.532/97” (ADI 2.588, p. 16).

Como crítica a essa interpretação dada pela Ministra de que a disponibilização do lucro no caso de controlada seria automática, observa-se que se trata de duas pessoas jurídicas distintas. Não havendo confusão de empresas, não há que se considerar disponível o lucro de uma empresa por outra, sem que ocorram fatos de distribuição efetiva do resultado.

Nesse sentido, Sergio André Rocha informa seu entendimento sobre os equívocos dessa interpretação adotada pela Ministra Ellen Gracie:

- 1) ignorar as distintas personalidades jurídicas das empresas envolvidas, controlada e controladora, as quais não deveriam ser desconsideradas a não ser que houvesse algum indício de abuso; e

2) partir da premissa ingênua e empresarialmente injustificável de que, na condução de um negócio os lucros pelo mesmo gerados seriam sempre integral e imediatamente disponibilizados para o sócio ou acionista, como se não houvesse a necessidade de reinvestimento e mesmo reservas que deveriam ser constituídas pela empresa, ou obstáculos legais à distribuição dos mesmos, com a constituição de reservas previstas em lei.<sup>103</sup>

De fato, o simples fato de a empresa sediada no Brasil controlar a empresa no exterior não autoriza uma presunção de que há disponibilidade econômica ou jurídica. Essa ficção de presunção de disponibilidade automática do lucro deve ser combatida pela doutrina e jurisprudência brasileiras, para que a aplicação da legislação ocorra conforme a Constituição Federal.

#### **4.2.2 Ministro Nelson Jobim**

O Ministro Nelson Jobim demonstrou em seu voto a preocupação de que, com o novo modelo globalizado, os lucros das empresas não passassem pelo país exatamente para evitar a tributação.

Para ele, o modelo de 1997 foi abandonado para efeito da evasão fiscal, pois, em uma concepção global, as empresas nunca transfeririam as operações financeiras para a controladora, “crescendo, assim, o patrimônio do complexo econômico estabelecido em termos da controladora. Evitou-se, com isso, exatamente o mecanismo de evasão fiscal, viabilizado pela disponibilidade econômica” (ADI, p. 23).

Um ponto extremamente detalhado pelo Ministro Nelson Jobim foi o Método de Equivalência Patrimonial – MEP.

---

103 ROCHA, Sergio André. **Tributação de Lucros Auferidos no Exterior**. 1ª ed. São Paulo. Dialética. 2014, p. 29.

Conforme será amplamente discutido no Item 3.1.1 (Base de Cálculo Tributável pela Lei n.º 12.973/2014), o MEP não pode ser confundido com a participação societária no lucro contábil da empresa no exterior. O ponto principal nessa questão é que, na verdade, não é somente o lucro que compõe o resultado da equivalência patrimonial, mas sim toda a variação do investimento no patrimônio líquido da investida.

Nas palavras do Ministro Nelson Jobim, “em síntese, o MEP consiste em determinar o valor do investimento pela aplicação, ao valor do patrimônio líquido da INVESTIDA, da porcentagem de participação da INVESTIDORA no capital social da mesma” (ADI, p. 32).

O Ministro concluiu que essas regras em análise de constitucionalidade foram produto da tensão entre o Fisco e as práticas empresariais, decorrentes estas da progressiva internacionalização do mercado. E que, caso elas não existissem, as empresas investidas no exterior evitariam remeter os lucros e, por meio de reagrupamento societário ou contratual, deixariam de pagar o tributo (ADI, p. 71).

Adicionalmente, o Ministro Nelson Jobim informa sua posição de que, para o caso das pessoas jurídicas, a disponibilidade da renda não pode se limitar ao efetivo recebimento de moeda ou dinheiro. Para ele, a maioria das relações jurídicas e econômicas é realizada por meio de aquisição e transferência de direitos, que somente se concretizam na forma de registros contábeis (ADI, p. 84).

Nesse contexto, o Ministro diferencia disponibilidade econômica de disponibilidade financeira. Disponibilidade econômica significa acréscimo patrimonial

sem o recebimento físico dos ganhos financeiros. Já a disponibilidade financeira constitui o efetivo ganho dos recursos monetários.

Confirma seu entendimento pela aplicação do MEP como critério para verificar a disponibilidade econômica:

Isto é, para todos os fins, os lucros, mesmo que não distribuídos, representam acréscimo ao patrimônio da pessoa jurídica submetida ao MEP.

Tal acréscimo, porque se constitui em DISPONIBILIDADE ECONÔMICA, motiva a sua consideração para efeitos da apuração do lucro líquido da INVESTIDORA – base de cálculo do IR.

A DISPONIBILIDADE ECONÔMICA é óbvia, tanto que, esse valor, porque integra o patrimônio da empresa INVESTIDORA, é considerado em uma eventual avaliação na hipótese de sua venda para novo controle acionário.

Conforme pode ser observado, o entendimento do Ministro é pela constitucionalidade das normas sob análise, uma vez que o acréscimo patrimonial da empresa brasileira já ocorria quando da apuração dos lucros da estrangeira em seu balanço, pela aplicação do MEP.

Nesse contexto, cabe ressaltar o tema tratado no item 1.4 (Normas Gerais de Contabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário), em que a norma contábil somente ganha significação própria no direito quando é juridicializada, passando a integrar o próprio direito.

Não pode um ato contábil não juridicializado concretizar determinada transação para fins tributários.

Na interpretação do Ministro Nelson Jobim de que as empresas ao aplicarem o MEP demonstrariam a constituição de acréscimo patrimonial há um equívoco, pois não ocorre nesse caso um ato jurídico.

#### **4.2.3 Ministro Marco Aurélio**

Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio entende pela não tributação pela empresa brasileira do lucro da coligada e controlada no exterior. Como justificativa para essa posição, informa que a Constituição Federal contém regência inafastável da tipicidade desses tributos, o que remete ao lucro de uma determinada pessoa jurídica.

No art. 195, inciso I, alínea “c”, há a informação de que a seguridade social será financiada pelo lucro. Daí, de acordo com esse Ministro, surge pelo prisma formal a necessidade de se considerar o lucro do próprio balanço na pessoa individualizada do contribuinte.

Ademais, o Ministro Marco Aurélio ressalta que a “lei tributária não pode alterar definição, conteúdo e alcance de instrumentos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Carta Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias” (ADI, p. 130).

Nesse contexto, informa que ao parágrafo segundo do artigo 43 do Código Tributário Nacional não é dado conferir “o sentido de transmutar, de descaracterizar, à luz dos parâmetros da Constituição Federal, o próprio tributo, como também o de estender ao conceito de disponibilidade significado antônimo ao que ele possui, como se disponibilidade e indisponibilidade fossem palavras sinônimas” (ADI, p. 132). E

conclui que, caso fosse admitido essa transmutação de tributo, estar-se-ia permitindo a criação de novo tributo, de um imposto sobre o patrimônio.

Notadamente, o Ministro expõe que enquanto não distribuídos os lucros pela investida estrangeira, não é dado sequer cogitar a incidência desse tributo, porque a renda é inexistente.

Adicionalmente, o Ministro cita que há diversos casos em que podem existir obstáculos de acesso aos lucros dessas empresas investidas no exterior, a depender da deliberação do país e também da Assembleia. Há, por exemplo, óbices à distribuição do lucro devido à obrigatoriedade de criação de reservas de capital; pode também ocorrer de a Assembleia decidir por reinvestir os lucros apurados, deixando de distribuí-los aos acionistas.

O Ministro Marco Aurélio compara essa análise de constitucionalidade com outros casos julgados, e informa que essa discussão não é novidade jurisprudencial. Descrevendo esses casos, ele afirma que teve a oportunidade de ressaltar em uma decisão que “os lucros apurados em balanço de pessoa jurídica integram o patrimônio desta e não dos sócios, já que estes, considerados isoladamente, deles não dispõem, quer sob o ângulo econômico, quer, até mesmo, sob o jurídico” (ADI, p. 140).

Logo, é fácil verificar que o Ministro Marco Aurélio possui entendimento contrário à constitucionalidade da norma em análise, haja vista que essas regras legais gerariam uma nova hipótese de incidência, contrária à Constituição Federal, com características diversas do imposto sobre a renda. Nesse caso, a hipótese de incidência passaria a ser a circunstância de o balanço de uma empresa sediada no exterior apresentar lucro, obrigando a coligada ou controladora no Brasil a satisfazer, de imediato e sem distribuição, o tributo.

Explorando um tema que vai além da esfera tributária, o Ministro Marco Aurélio expõe sobre o desestímulo às empresas brasileiras de investir no exterior:

Que estímulo é esse a investimentos no exterior, à busca de divisas? Tem-se, sim, inoportuna, descabida e inconstitucional voracidade fiscal, na contramão do almejado crescimento das empresas brasileiras, da necessária, porque salutar, projeção do Brasil no cenário internacional. A imposição tributária em análise, além de fugir ao figurino próprio, é um contra-senso, nada tendo de razoável.

Esta ação, o pedido veiculado, longe está de visar à redução da hoje insuperável carga tributária, mas ao afastamento de distorção a colocar em xeque o próprio sistema do imposto de renda, isolando as empresas, forçando-as a recuo considerada a presença indireta no exterior, inibindo-as na atuação sempre bem-vinda no plano internacional.

Hoje o Brasil está no 65º lugar no *ranking* da competitividade internacional. Se a empresa é obrigada a recolher o tributo sem o aporte da renda em seu balanço, sem a disponibilidade, certamente terá de tirar o numerário respectivo de algum lugar, perdendo, ante a existência de ônus sem contrapartida, mais e mais, a competitividade. (ADI, p. 143).

Ademais, o Ministro Marco Aurélio entende que por ser descabida e inconstitucional a obrigação do pagamento de imposto sem a disponibilidade, via instrumental precário e efêmero, vai-se na contramão do crescimento nacional, das empresas brasileiras, da necessária e salutar projeção do Brasil no cenário internacional.

Finalizando seu entendimento, informa que, de fato, sonegadores existem e continuarão a existir; entretanto, há certamente outros meios para apanhá-los. O simples elo ou controle acionário não é suficiente a fulminar algo que é da própria essência do tributo, a exigência constitucional e legal – Código Tributário Nacional – de se contar com disponibilidade.

Um dos pontos também interessantes da decisão do Ministro Marco Aurélio é que ele sanou as distorções dos conceitos contábeis efetuadas pelo Ministro Nelson Jobim em relação ao momento da disponibilidade jurídica e econômica da renda.

Como pode ser verificado, o voto do Ministro Marco Aurélio teve relevante participação para a análise constitucional dos conceitos de renda e sua disponibilidade. Ele tratou de diversos temas até então não mencionados no julgamento da ação e, de forma lapidar, tocou em todos os pontos de salutar importância na análise constitucional.

#### **4.2.4 Ministro Ricardo Lewandowski**

O Ministro Ricardo Lewandowski votou pela inconstitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158, afirmando que se estava diante de uma exação tributária claramente ilegítima, visto tratar-se da cobrança de imposto de renda sobre lucros ainda não disponibilizados, jurídica ou economicamente, aos contribuintes.

Em sua decisão, citou o julgamento do RE 172.058, informando que a corte nesse caso entendeu pela não ocorrência de disponibilidade econômica ou jurídica, uma vez que, para a destinação do lucro dos acionistas, dependeria da deliberação tomada em Assembleia Geral.

Ao discorrer sobre esse julgamento, citou um trecho exposto pelo Ministro Carlos Velloso, a saber:

A disponibilidade econômica significa a obtenção de renda, significa ingresso real no patrimônio da pessoa, de moeda ou seu equivalente, ou a possibilidade de a pessoa dispor da renda. Já a disponibilidade jurídica significa ou traduz a possibilidade, tendo em vista disposições

jurídicas ou contratuais, de o sujeito dispor de uma renda posta a sua disposição. (ADI, p. 159).

O Ministro declara ser evidente que as empresas coligadas e controladas no exterior possuem personalidade jurídica que não se confundem com sua investidora no Brasil. Menciona também que o Brasil é signatário de diversos tratados internacionais que previnem a dupla tributação em matéria de imposto de renda, como: o Tratado Brasil Dinamarca (Decreto 75.106 /1974), o Tratado Brasil-Bélgica (Decreto 72.542/1973) e o Tratado Brasil-Luxemburgo (Decreto 85.051/1980).

Por fim, constata o ministro que o art. 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, a pretexto de apenas alterar o momento da incidência do tributo, veio a criar, por ficção jurídica, nova hipótese de incidência e, conseqüentemente, nova definição da hipótese de incidência tributária, o que implica, na prática, a instituição de um novo imposto.

O voto desse Ministro foi breve, e basicamente transcreveu os conceitos informados na jurisprudência e doutrina, principalmente no que se refere à disponibilidade econômica ou jurídica.

Conforme exposto, seu voto foi pela procedência da ação direta para declarar a inconstitucionalidade do art. 74, e seu parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35, emprestando interpretação conforme à Constituição ao § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional.

#### **4.2.5 Ministro Ayres Britto**

O Ministro Ayres Britto entendeu constitucional a tributação dos lucros das coligadas e controladas no exterior, ainda que não distribuídos, justificando seu

entendimento pelo fato de esses lucros repercutirem positivamente na empresa brasileira que as controla ou com elas seja coligada.

O Ministro Ayres Britto entende que isso ocorre porque “a investidora brasileira se torna titular desses lucros, na medida de sua participação no capital social da empresa controlada ou coligada estrangeira, sem embargo de que tais lucros venham a ser objeto de reinvestimento, reserva de capital, aplicação em ativos, etc., a significar sua não distribuição como dividendos às empresas brasileiras controladoras, ou coligadas, conforme o caso” (ADI, p. 181).

Enfatiza o Ministro que se não fosse aplicada a determinação legal em análise de constitucionalidade, haveria a conferência aos contribuintes do poder de definir o momento da hipótese de incidência, por singela deliberação em assembleia geral de acionistas ou previsão dos respectivos contratos sociais.

Tanto para o caso em que há o controle de uma empresa por outra (controlada), quanto no caso de serem coligadas, por haver influência significativa, entende o Ministro Ayres Britto que deve haver a tributação do lucro auferido por essas empresas no exterior.

Para ele, a incidência de IRPJ e CSLL na data do balanço em que os lucros estrangeiros das investidas tiverem sido apurados é “francamente razoável”. Ademais, expõe que esse entendimento geraria um “tipo de justiça que se faz mediante imposição fiscal mais expressiva aos detentores de capacidade contributiva de maior compleição” (ADI, p. 183).

Em oposição a essa exposição do Ministro Ayres Britto, deve-se citar que uma incidência tributária indevida, efetuada em conflito com o Sistema Tributário Nacional e

contrária à Constituição Federal, jamais será justa, ainda que o sujeito passivo da obrigação fosse alguém com nítida capacidade contributiva.

O Ministro informa em sua decisão que o lucro das coligadas e controladas no exterior gera um acréscimo patrimonial às investidoras brasileiras, e esse acréscimo operaria como indicativo de capacidade contributiva. Ele descreve os seguintes atos como exemplos de empíricos acréscimos patrimoniais:

- a) valorização das ações da empresa brasileira;
- b) maior probabilidade de obtenção de crédito e de outras operações financeiras direta ou indiretamente viabilizadas pelos resultados positivos de investimentos no exterior; e
- c) a consequente ampliação da capacidade de oferecer garantias.

Apesar de entender pela constitucionalidade dos artigos em análise, o Ministro Ayres Britto ressalta a importância de se verificar que a base de cálculo a ser tributada é o lucro, e não os demais resultados dessas empresas no exterior (como, por exemplo, a variação cambial positiva do investimento).

Por fim, chama a atenção para o cumprimento dos mecanismos internos e dos tratados internacionais que têm por finalidade evitar a bitributação.

#### **4.2.6 Ministro Cezar Peluso**

Em voto muito similar ao do Ministro Nelson Jobim, o Ministro Cezar Peluso baseia sua interpretação no suposto aumento do patrimônio da empresa brasileira pela contabilização do resultado de equivalência patrimonial, entendendo pela constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158.

O Ministro Cezar Peluso descreve conceitos contábeis, no sentido de demonstrar que o resultado positivo da equivalência resulta em acréscimo patrimonial da empresa brasileira. Como segue:

Pela equivalência patrimonial, apoiada no art. 248 da Lei 6.404/1976 e no regime contábil (regime de competência), o lucro auferido pela controlada/coligada no exterior repercute no resultado da empresa no Brasil, aumentando até o valor por distribuir aos sócios. O fato de não ocorrer ingresso no caixa da empresa não desnatura o rendimento. Há aí disponibilidade jurídica, passível de tributação pelo imposto sobre a renda, posto que sem efetiva distribuição dos lucros pela empresa no exterior. (ADI, p. 208).

O mencionado Ministro, apesar de entender que a individualização do patrimônio das pessoas jurídicas não lhes autoriza a desconsideração da personalidade jurídica sem prova de abuso ou fraude, possui o posicionamento de que o lucro produzido por empresa controlada/coligada no exterior pode ser tributado na controladora/coligada no Brasil, caso resulte em acréscimo patrimonial.

Adverte o Ministro que não é todo resultado (ganho) oriundo de avaliação por equivalência patrimonial que pode incluir-se na base de cálculo do imposto sobre a renda, mas apenas aquele advindo do lucro produzido no exterior.

Nesse contexto, vale relembrar que esse tema da base de cálculo aplicável à tributação de coligadas e controladas no exterior será discutido no capítulo “4.3 Base de Cálculo Tributável pela Lei n.º 12.973/2014”.

#### **4.2.7 Ministro Joaquim Barbosa**

O Ministro Joaquim Barbosa foi o último a votar, tendo em vista que o Ministro Gilmar Guedes se declarou impedido.

Após resumir os votos dos demais ministros, separando-os em grupos de acordo com suas votações, o Ministro Joaquim Barbosa informa sua opinião no sentido que inexistente qualquer relação necessária entre o dia 31 de dezembro de cada ano e a disponibilização de recursos provenientes de participações nos lucros e nos resultados de investimentos. Para ele, “nem mesmo os tortuosos jogos de palavras com as expressões ‘disponibilidade econômica’ e ‘disponibilidade jurídica’ são capazes de escamotear essa dissociação” (ADI, p. 229).

O Ministro Joaquim Barbosa atacou detalhadamente os motivos que levaram alguns outros votos a entender devida a tributação baseada no ajuste de equivalência patrimonial. Assim, ele cita a Lei de Sociedades por Ações para descrever o objetivo do Método de Equivalência Patrimonial – MEP: é o registro contábil do lucro ou prejuízo auferido, pela coligada ou controlada, na perspectiva patrimonial da empresa investidora. Dessa forma, o MEP seria somente uma forma de avaliação de investimento.

De fato, como conclui o Ministro, “essa avaliação de investimentos não reflete alterações definitivas nos ingressos patrimoniais do contribuinte investidor” (ADI, p. 231).

Nesse contexto, ele observa que a legislação tributária proíbe que o prejuízo apurado pela empresa estrangeira em que se investiu reduza o imposto de renda devido pelo contribuinte investidor (art. 25, § 5º, da Lei 9.249). Mas, se o lucro da empresa estrangeira é suficiente para representar acréscimo patrimonial para o contribuinte brasileiro, também o prejuízo deveria representar decréscimo relevante para efeitos tributários.

Pelo exposto, o Ministro Joaquim Barbosa conclui que o MEP em nada interfere para se considerar devido o imposto de renda. Isso porque o MEP seria “útil para mensurar uma expectativa de aumento patrimonial, proveniente das relações mantidas com a empresa em que se investiu, mas cuja confirmação depende de eventos cuja ocorrência é potencial”.

De fato, esse entendimento está de acordo com o melhor conceito de disponibilidade econômica ou jurídica. Notadamente, não pode haver tributação do IRPJ e CSLL sobre uma presunção de lucro futuro, em que sua efetivação é somente potencial.

Adicionalmente, o Ministro discorre sobre as formas de utilização do lucro das empresas, e exemplifica que pode haver casos em que a própria entidade possui proibições de distribuição de lucros (como o que ocorre no Brasil, quando a empresa possui débitos tributários pendentes). Logo, podem também existir nos países em que estão essas coligadas e controladas, regras legais que tolhem a deliberação dos administradores, sócios ou acionistas para distribuir seus lucros. Assim, a disponibilidade desse lucro seria impossibilitada pela legislação do país, o que reafirma que a efetivação do lucro é somente uma presunção.

Haveria, com a aplicação do MEP, somente uma expectativa de futura distribuição de renda. Ocorreria apenas uma variação do valor do investimento, o que não possui efeitos para fins fiscais.

A propósito, cabe ressaltar que, conforme bem exposto pelo Ministro, “a Constituição permite a instituição de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, da Constituição), não sobre a perspectiva de renda, nem sobre a probabilidade de acréscimo patrimonial” (ADI, p. 235).

Informa também não considerar coerente o entendimento de que pela simples possibilidade de o controlador brasileiro dispor da distribuição dos lucros incidiria imposto. Isso porque o tributo somente pode incidir sobre a renda distribuída. Nesse sentido, o Ministro assevera que, “evidentemente, a possibilidade de deliberar pela distribuição não equivale ao próprio ato de alocar os lucros aos seus pretendentes, isto é, a possibilidade de ordenar o pagamento não significa necessariamente que esse pagamento foi ou será ordenado” (ADI, p. 235).

Para Joaquim Barbosa, a interpretação dada ao argumento da União seria a de que todo contribuinte é considerado um presumido sonegador. Desse modo, ele expõe que a justificativa da União para tributar nesse caso era a seguinte: “diante da alta probabilidade de evasão ou de elisão, e considerada a dificuldade de fiscalização, a tributação será ampla, irrestrita e imotivada” (ADI, p. 229).

De fato, a autoridade não pode simplesmente presumir que o contribuinte esteja intencionalmente esquivando-se do pagamento do tributo, por meio de esforços fraudulentos e, também, o contribuinte não pode dolosamente ocultar fatos que gerem incidência tributária.

Nesse contexto, o Ministro introduziu um critério jurisdicional para a determinação de constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158, restringindo a aplicação dessa norma às empresas que estivessem localizadas em país com tributação favorecida. Insere então essa regra ao determinar que “a presunção do intuito evasivo somente é cabível se a entidade estrangeira estiver localizada em países com tributação favorecida, ou que não imponham controles e registros societários rígidos (‘paraísos fiscais’)” (ADI, p. 237).

Em conclusão, Joaquim Barbosa julgou parcialmente procedente a ação, dando interpretação conforme à Constituição ao art. 74 da MP 2.158-35, de modo a limitar sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil, cujas coligadas ou controladas no exterior estiverem localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”).

Esse último requisito, de que somente para as empresas que não estiverem em paraíso fiscal seria considerada inconstitucional a tributação sobre uma expectativa de possível disponibilização do lucro, é uma afronta à Carta Magna, por criar impedimentos à aplicação da não incidência do imposto de renda.

#### **4.2.8 Efeitos do Julgamento da ADI 2.588**

Conforme exposto na própria ementa da decisão, o Plenário se dividiu em quatro resultados ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º, do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional; 1.2. Constitucionalidade incondicional; 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas; e 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal.

Para unificar a decisão, definindo o voto médio do julgamento da ADI 2.588, utilizou-se o Sistema de Contingência. A lógica desse sistema é basicamente considerar que o voto menos abrangente está contido no mais abrangente.

Com essa metodologia, a composição do resultado orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias reconheceu:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74, par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Dessa forma, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, na ADI 2.588 houve o julgamento parcialmente procedente para conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), mas se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”).

Cabe uma interessante interpretação da decisão acima, realizada por Sérgio André Rocha, a qual informa que não foi considerado parte do voto do Ministro Ayres Britto, em que este “chamou atenção ‘para o cumprimento dos mecanismos internos e dos tratados internacionais que têm por finalidade evitar a bitributação’<sup>104</sup>. Para ele, pelo sistema de aplicação do voto médio, haveria seis votos pela prevalência dos tratados internacionais, conforme decisão dos ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa e Ayres Britto.

---

104 ROCHA, Sergio André. **Tributação de Lucros Auferidos no Exterior**. 1ª ed. São Paulo. Dialética. 2014, p. 47.

Ressalte-se, entretanto, que o STF não teve o mesmo entendimento, pois declarou expressamente a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158, quando da existência de tratado internacional.

Traçado esse breve histórico, é importante observar que este trabalho não possui a finalidade de detalhar os dispositivos da Lei n.º 9.249/97, o artigo 74 da MP 2.158, da Instrução Normativa 213/02 que a regulamentou, ou mesmo de questões relativas à ADI 2.588. Há na doutrina diversos estudos sobre esses temas. Com efeito, o foco deste trabalho é a análise da tributação das coligadas e controladas no exterior, notadamente em relação ao conceito de disponibilidade de renda e ao exame da Lei n.º 12.973/2014.

#### **4.3 NOVA SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS ESTABELECIDA PELA LEI N.º 12.973/2014**

A Medida Provisória n.º 627, de novembro de 2013, convertida na Lei n.º 12.973/2014, trouxe diversas novidades sobre a tributação em bases universais, em seus artigos 76 a 92. De fato, essa norma inovou em inúmeros assuntos relacionados à incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, uma vez que extinguiu o Regime Tributário de Transição.

Notadamente, a Lei n.º 12.973 buscou adaptar as formas de tributação às alterações contábeis advindas da aplicação da *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS), já consideradas no Brasil desde 2007, por meio da Lei n.º 11.638.

Pela Lei n.º 12.973 foi mantida a tributação automática do lucro das controladas e coligadas no exterior, essas últimas somente quando domiciliadas em país com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, ou controladas por PJ em regime de subtributação.

Havia a expectativa das empresas brasileiras por inovação legislativa que extinguisse a tributação automática do lucro. Porém, conforme exposto, permaneceu vigente no sistema tributário nacional o princípio da universalidade da renda.

Sobre essa manutenção da regra de tributação automática da renda, Sergio André Rocha observa que a tramitação da MP levantou sérias discussões a respeito da falta de uma política fiscal internacional brasileira. Ademais, menciona a reclamação das empresas sobre a manutenção de uma regra de tributação automática de lucros auferidos por coligadas no exterior, pois essa aplicação as tornava menos competitivas no cenário internacional. Para ele, “o Governo, infelizmente, não apresentou argumentos baseados em sua visão a respeito de uma política internacional brasileira. Sustentou apenas que não podia prescindir da arrecadação”<sup>105</sup>.

Com a Lei n.º 12.973, houve o tratamento de alguns temas até então sem respaldo em base legal. E, de forma paliativa, foram criadas algumas regras benéficas às empresas, porém com vigência temporária, como, por exemplo, a possibilidade de consolidação das empresas para fins de tributação em conjunto (art. 78) e postergação do pagamento do IRPJ e CSLL (art. 90).

Resumidamente, os principais pontos contidos nos capítulos VIII (Disposições gerais sobre a tributação em bases universais) e XI (Da tributação em bases universais das pessoas jurídicas) são os seguintes:

1) O artigo 77 especifica que a tributação ocorrerá sobre os “lucros auferidos”. Dessa forma, novamente a regra legal conceitua como base de cálculo o “lucro”, e não o resultado da equivalência patrimonial. Conforme mencionado em diversos momentos neste trabalho, a tributação automática do lucro deve ser entendida como

---

105 ROCHA, Sergio André. **Tributação de Lucros Auferidos no Exterior**. 1ª ed. São Paulo. Dialética. 2014, p. 86.

inconstitucional, devido à falta de disponibilidade jurídica ou econômica necessária à incidência do IRPJ e da CSLL. De qualquer forma, caso a lei tivesse optado por utilizar o MEP, haveria consequências ainda mais desastrosas a esses contribuintes; isso porque o resultado de equivalência possui outros itens em sua composição além do lucro, como a variação cambial e as movimentações do PL;

2) Para a controladora no Brasil, permanece a regra de tributação automática anual, independentemente de se houve disponibilização do lucro;

3) Para as coligadas, há agora duas regras: tributação somente quando da distribuição dos lucros; ou tributação automática dos lucros, para os casos de as coligadas estarem (a) sujeitas a regime de subtributação; ou (b) localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou seja, beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; ou (c) controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário do regime de subtributação;

4) Até o ano-calendário de 2022, excetuados alguns casos expressos em lei, os lucros e prejuízos das controladas no exterior podem se consolidar (somar) ao da controladora no Brasil, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil. Caso o resultado dessa soma resulte em um prejuízo consolidado, esse excesso deverá ser controlado de forma individual, utilizado na compensação de lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem;

5) Caso não haja consolidação (por proibição legal ou não opção), a parcela do investimento que resultar em lucro da controlada será adicionada individualmente na apuração de IRPJ e CSLL da controladora no Brasil. A parcela do investimento que

resultou em prejuízo poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem.

Com a Lei n.º 12.973 criou-se a possibilidade para as empresas de consolidar os lucros auferidos por esses investimentos no exterior.

Conforme artigo 78 da lei em comento, até o ano-calendário de 2022 a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada pode ser considerada de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil.

Essa consolidação significa não considerar individualmente os lucros auferidos. Uma tributação individual resultaria na possibilidade de que uma empresa brasileira que estivesse em prejuízo em suas operações internacionais como um todo, tivesse de tributar o lucro de empresas investidas isoladas.

O próprio art. 78 descreve os casos de exceção a essa consolidação para empresas que:

I - estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;

II - estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do *caput* do art. 84 da presente Lei;

III - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II do *caput*; ou

IV - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 84.

A consolidação deverá conter a demonstração individualizada em subcontas e a demonstração das rendas ativas e passivas na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB (art. 78). A opção de consolidação é irretratável para o ano-calendário (art. 78, § 6º) e ocorre por meio do preenchimento de um campo na DCTF.

O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior e referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos desta lei poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB (art. 77, § 2º).

A parcela do ajuste do investimento que se referir ao lucro auferido pela empresa no exterior será adicionada à apuração de IRPJ e CSLL.

A parcela do ajuste do investimento que se referir ao prejuízo poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

Após diversas discussões a respeito da tributação dos lucros auferidos por coligada e controlada no exterior, incluindo a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.588, que se estendeu por mais de 13 anos no STF, a Lei n.º 12.973 trouxe nova disciplina sobre a matéria, inovando nos diversos assuntos descritos acima.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente dissertação teve como propósito examinar a constitucionalidade da incidência dos tributos sobre a renda aplicáveis sobre a parcela do ajuste do investimento que se refira ao lucro auferido pelas coligadas e controladas no exterior, regulado atualmente pela Lei n.º 12.973/2014.

Conforme demonstrado no decorrer deste trabalho, a regra de tributação sobre bases universais é incompatível com o sistema tributário nacional. Isso ocorre por diversas razões, que podem ser de ordem interna, devido à desobediência de preceitos fundamentais aos tributos sobre a renda; e também de ordem externa, no sentido de existência de tratados internacionais que tenham prevalência sobre a legislação interna do país.

O ponto principal de análise da regra instituída foi a intenção do legislador de tributar, de forma automática, o lucro da empresa controlada e coligada no exterior – essa última somente quando domiciliadas em país com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, ou controladas por pessoa jurídica em regime de subtributação.

Essa tributação automática da renda cria uma ficção que colide com o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica.

É de extrema importância para a configuração da regra matriz de incidência a análise de seu critério temporal. Nesse contexto da tributação em bases universais, o momento do fato gerador dos tributos sobre a renda ocorre com a verificação da disponibilidade econômica ou jurídica do lucro auferido pelas empresas investidas. Noutras palavras, é necessário que essa renda já esteja à total disposição da investidora para que seja configurada a incidência tributária.

Tributar o lucro ainda não distribuído das coligadas e controladas no exterior – ainda que no caso das coligadas, somente quando domiciliadas em país com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, ou controladas por pessoa jurídica em regime de subtributação – fere o conceito de renda, por não se ter materializado o acréscimo patrimonial na empresa investidora.

A tributação do lucro da empresa investida antes da devida distribuição para sua investidora criaria uma desconsideração da personalidade jurídica dessas empresas. Não podem as autoridades fiscais efetuar essa grave medida sem provas claras de ilicitude e confusão de empresas. Pela norma ora em análise, o que ocorre é a aplicação automática dessa desconsideração da personalidade jurídica, sem nenhuma análise de fato.

A tributação de um país deve obedecer aos princípios tributários constitucionais, para o fim de proteger os contribuintes de ilegalidades e injustiças fiscais. Requerer, por meio dos tributos incidentes sobre a renda, a cobrança de lucro não disponibilizado para a investidora, somente motivado por um anseio arrecadatório e por um combate a possíveis elisões fiscais ilícitas, é flagrantemente contrário ao Direito Tributário pátrio.

Para mitigar planejamentos tributários abusivos, podem ser criados procedimentos de comprovação da legalidade dos atos realizados pelas empresas. Porém, considerar que todas as investidoras brasileiras irão omitir ou postergar tributo e, com essa justificativa, criar um novo fato gerador fictício de renda, é algo contrário a toda a base tributária existente na Constituição Federal.

Pode-se notar que esse modelo de tributação automática da renda possui, explicado de forma simples, o seguinte lema: “por ser possível que algumas empresas soneguem, tributaremos antecipadamente o lucro de outra empresa, ainda que esse não tenha sido disponibilizado, ou mesmo que nunca se transforme em renda efetiva para a

investidora, pelo reinvestimento do lucro na empresa investida”. Trata-se de uma ficção jurídica sobre outra ficção.

A Constituição Federal, por proteger o patrimônio dos contribuintes, não admite a existência de uma obrigação tributária contrária à própria natureza do tributo. Ou seja, é requisito à incidência dos tributos sobre a renda a existência de uma renda disponível pela pessoa a ser tributada. Logo, na não existência dessa renda disponível, não poderá haver tributação, sob pena de se ferir os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

Ademais, quando analisada essa tributação exaustiva no contexto internacional, nota-se a criação de uma concorrência, se comparados os países que efetuam transações, pois essa tributação indevida das empresas brasileiras agrava seu resultado financeiro.

Após essas análises quanto à inconstitucionalidade da tributação automática e ficta da renda, cabe a verificação desta no plano internacional, onde o ente soberano efetua tratados internacionais para evitar bitributação.

Por todo o exposto em relação ao plano internacional no decorrer desta dissertação, pode-se concluir que a legislação interna, no que se refere à tributação do lucro das coligadas e controladas no exterior, é incompatível com os tratados internacionais celebrados pelo Brasil.

Com efeito, há a desconsideração da personalidade jurídica quando a legislação brasileira determina a tributação de uma empresa que não possui a disponibilidade da renda, em virtude de ser sócia de outra empresa que possui tal disponibilidade. Essa desconsideração da personalidade jurídica (*disregard of legal entity*) é contrária ao Modelo da OCDE e aos tratados que o Brasil celebrou.

Adicionalmente, a tributação automática da renda, sem que haja a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica, está em desacordo com o Modelo da OCDE. Por

essa convenção, há competência tributária somente para os dividendos pagos, não se admitindo a incidência sobre os dividendos fictos (*fictive dividend*).

Por fim, deve-se lembrar que os tratados em matéria tributária afastam a aplicação de lei interna após a aprovação por decreto legislativo e ratificação pelo Executivo. Ademais, os tratados são normas especiais em relação às leis internas e, por esse motivo, há sua prevalência em virtude do critério da especialidade.

Logo, uma tributação nitidamente inconstitucional, que possui como base principal o objetivo de arrecadação por parte do Estado de residência do sócio de lucro não disponibilizado, deve ser mitigada no sistema tributário nacional.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, André Martins de. **A Tributação Universal da Renda Empresarial**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

AREND, Lauro; GÄRTNER, Günther; GRECO, Alvíso. **Contabilidade – Teoria e Prática Básicas**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da incidência**. 9ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método – IBET**. São Paulo, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. 2015.

\_\_\_\_\_. **Imposto sobre a Renda**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Volume 1. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em Face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterais ou Multilaterais – Uma Visão Jurídica da Questão. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Volume II. Quartier Latin, 2004.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 25ª ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 13ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

GRECCO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Introdutória**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária – FIPECAFI**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

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

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional**. Editora Dialética, 1996.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NUNES, Renato. Tributação dos Lucros Auferidos por meio de Coligadas e Controladas no Exterior: Regime de Disponibilização (MP n.º 2.158-35/01) e Resultados de Equivalência Patrimonial. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Volume I. Quartier Latin, 2003.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. 1ª ed. São Paulo. Quartier Latin, 2008.

---

\_\_\_\_\_. O Conceito de Renda – Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar n.º 104 (a Questão da Disponibilidade sobre Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.º 73, out. 2001.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O Conceito Constitucional da Renda. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Coordenação Dejalma de Campos. Ano 11, n.º 52, set.-out. de 2003.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23ª ed. São Paulo. Cortez Editora. 2012.

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 15ª ed. São Paulo. Saraiva. 2014.

ROCHA, Sergio André. **Tributação de Lucros Auferidos no Exterior**. 1ª ed. São Paulo. Dialética. 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira. Lucros auferidos por meio de controladas e coligadas no exterior. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Volume III. Quartier Latin, 2005.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

## REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS E JURISPRUDÊNCIAS

BRASIL, Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL, Lei das Sociedades por Ações, Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial da União, Brasília, 17 dez. 1976.

BRASIL, Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial, Brasília, DF, 1995.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1998.

BRASIL. Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Diário Oficial, Brasília, DF, 2001.

BRASIL. Medida Provisória n.º 2.135-58, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social – COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Diário Oficial, Brasília, DF, 2001.

BRASIL. Decreto n.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Diário Oficial, Brasília, DF, 2009.

BRASIL. Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Diário Oficial, Brasília, DF, 2009.

BRASIL. Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins; revoga o

Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; (...) e dá outras providências. Diário Oficial, Brasília, DF, 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n.º 2.588. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Min. Ellen Gracie. Distrito Federal, 11 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>>. Acesso em: 19 jul. 2015.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa n.º 38, de 30 de janeiro de 1996. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/Ant1997/1996/insr f03896.htm>>. Acesso em: 11 mar. 2015.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa n.º 213, de 7 de outubro de 2002. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15088>>. Acesso em: 11 mar. 2015.