

**INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Paulo Sérgio Menendes Siqueira

**A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS E RESULTADOS DAS SOCIEDADES COLIGADAS E CONTROLADAS
NO EXTERIOR, NOS MOLDES DO ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.158-35\2001 E A
OFENSA AO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA**

São Paulo

2009

Paulo Sérgio Menendes Siqueira

**A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS E RESULTADOS DAS SOCIEDADES COLIGADAS E CONTROLADAS
NO EXTERIOR, NOS MOLDES DO ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.158-35\2001 E A
OFENSA AO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA**

Trabalho apresentado como exigência parcial para obter o título de especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários IBET.

São Paulo

2009

Paulo Sérgio Menendes Siqueira

A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS E RESULTADOS DAS SOCIEDADES COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR, NOS MOLDES DO ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.158-35\2001 E A OFENSA AO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA

Trabalho apresentado como exigência parcial para obter o título de especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários IBET.

Avaliada em ____ \ ____ \ ____.

Conceito Obtido: _____

Aos meus pais, responsáveis pelas primeiras e fundamentais lições, meu agradecimento pelo constante estímulo e incentivo aos meus estudos;

Aos advogados André Gomes de Oliveira, Daniela Duque Estrada e Leandro Canarim, companheiros de escritório e exemplo de conduta profissional, pelos ensinamentos que me conduzem nesses primeiros anos de exercício da advocacia e que continuarão a orientar toda minha trajetória;

Por último, mas, certamente - não menos importante - agradeço em especial ao eminente professor Paulo de Barros Carvalho, cuja curiosidade intelectual conduziu a fundação e desenvolvimento da denominada escola analítica de Direito Tributário, que em nossos dias engrandece não apenas a seara na qual se originou, mas a toda teoria geral do Direito, na pessoa de quem homenageio a todos os professores do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários que com seu método revolucionário de ensino e pesquisa muito contribui para meu o desenvolvimento e amadurecimento de meu espírito crítico.

RESUMO

A Partir do conceito constitucional de renda, pretendemos a analisar a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória n.º. 2.158-35/2001, que determinou a tributação dos lucros das sociedades coligadas e controladas, no encerramento do ano fiscal, independentemente, de sua disponibilidade.

Tal disposição se insere no contexto da tributação em bases globais – ou worldwide taxation – e supostamente visaria evitar as práticas ilícitas que causem evasão tributária.

Após breve passagem sobre as premissas fundamentais que orientam o trabalho, alguns aspectos relevantes relacionados com o imposto sobre a renda de pessoa jurídica tratar-se à da questão central à luz do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que vem sendo produzido, nos autos da Ação Direita de Inconstitucionalidade n.º. 2.588-1/DF.

Palavras-chave: Imposto de Renda, Conceito Constitucional de Renda, Medida Provisória n.º. 2.158-35/2001. Tributação em bases globais. Disponibilidade. ADI 2.588-1/DF.

Abstract

From the constitutional concept of income, we intend to analyze the constitutionality of the sole paragraph of article 74 of the Provisional measure n.º. 2.158-35/2001, that it determined the taxation of the profits of controlled and colligated companies, in the closing of the fiscal year, independently, of its availability.

Such legal provision takes place into the context of worldwide income taxation. It polices supposedly had taken to avoid tax dismissal.

After a brief analysis of some fundamental theory questions, that oriented this work, we study some important issues related to the corporate income tax, in order to provide the basis to approach the central theme on the light of the Supreme Court position that comes being produced, in the file records nr. 2.588-1/DF.

Key words: Constitutional Concept, income tax of Income, Provisional measure n.º. 2.158-35/2001. worldwide income taxation. Availability. ADI 2.588-1/DF.

SUMÁRIO

Introdução.....	8
Capítulo I – Colocações preliminares fundamentais.....	10
1. Estabelecendo premissas.....	10
1.1 A importância de um sistema de referências no processo de apreensão do conhecimento.....	10
1.2 O Conceito de direito.....	11
1.3 Norma, fato e valor.....	12
1.4 O direito na teoria dos sistemas.....	13
Capítulo II – Os princípios constitucionais que orientam a tributação da renda.....	16
2. O Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza na constituição federal de 1988.....	16
2.1 A generalidade quanto às pessoas.....	16
2.2A Universalidade da renda.....	18
2.3 progressividade.....	19
2.3.1 A falácia da progressividade do Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.....	20
Capítulo III – O conceito constitucional pressuposto de renda e regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda.....	22
3. A Regra matriz de incidência tributária: dupla acepção.....	22
3.1. Regra Matriz em sentido lato: a norma jurídica.....	22
3.2. Regra Matriz em sentido estrito: a norma que cria o tributo.....	24
3.3. Regra Matriz do imposto de renda do imposto de renda de pessoa jurídica.....	25
3.3.1 critério material: o conceito constitucional pressuposto de renda.....	25
3.3.2 critério espacial.....	31
3.3.3 critério temporal: fato gerador complexivo ou instantâneo?.....	32
3.3.4 critério pessoal. Sujeito ativo e sujeito passivo.....	33
3.3.5 critério quantitativo: base de cálculo e alíquota.....	34
Capítulo IV – A tributação dos lucros das coligadas e controladas no Exterior e a ofensa ao conceito constitucional pressuposto de Renda.....	38
4.1 antecedentes históricos: a tributação em bases universais.....	38
4.2 coligada e controlada: alguns aspectos relevantes.....	39
4.3. O artigo 43, §2 do CTN e o parágrafo único do artigo 74 da medida provisória n 2.158-35\2001.....	41
4.4 A ADI n.º 2.588 e posicionamento do STF a Respeito da questão.....	51
Capítulo V – conclusões.....	59
Bibliografia.....	64

INTRODUÇÃO

A partir das lições difundidas por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho, este último, um dos grandes difusores, responsável por levar as reflexões da escola jurídica do *pós positivismo* ou *positivismo culturalista*¹ à seara do Direito Tributário, pretendemos estudar alguns aspectos polêmicos da tributação pelo imposto de renda das pessoas jurídicas, notadamente, a questão da incidência do IRPJ e da CSLL sobre o lucro obtidos pelas pessoas jurídicas coligadas e controladas às sociedades brasileiras, desde o momento em que apurado no balanço patrimonial da empresa estrangeira, nos termos do parágrafo único do artigo 74, da Medida Provisória 2.158-35\2001, de 24 agosto de 2001.

Assim, no primeiro capítulo, abordaremos questões referentes ao sistema de referência ao qual o trabalho pretende se vincular já que de acordo com as lições da escola científica do pós positivismo, influenciada pelos estudos surgidos no contexto do movimento filosófico do giro lingüístico de Ludwig Wittgenstein² trazidos ao direito por Herbert Hart³, a verdade ou falsidade de uma teoria dependerá essencialmente da verificação de suas premissas e do sistema de referência adotados.

Tratar-se-à, por conseguinte, do conceito de direito, da inserção do direito na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann e sua capacidade de interferir na realidade objetiva por meio de suas normas e seu poder de auto criação e regulação, bem como a influência do valor como determinante no processo de criação e aplicação do direito.

¹ Ver o conceito de Direito como resultado da experiência e objeto do conhecimento, bem como a evolução do conceito de direito em Ferraz Júnior. Tércio Sampaio. Introdução Estudo do Direito. Técnica, Decisão e Dominação. 5ª edição. Atlas. São Paulo: 205. P. 53 e seguintes.

² Ver principalmente, Investigações Filosóficas. Tradução de Marcos G.Montagnoli. 4ª edição. Editora Vozes. São Paulo: 2005. Esta obra, marca a inserção do autor no movimento do giro lingüístico e inaugura a segunda fase de seu pensamento ou, como preferem alguns denominar de segundo Wittgenstein..

³ O conceito de Direito. Lisboa: Calouste Gulbekian 2001.

Já no segundo capítulo, os princípios constitucionais que orientam o imposto em breve passagem pela universalidade, generalidade e maior atenção à inexistência de progressividade efetiva quanto às alíquotas do IRPJ.

No capítulo terceiro, será objeto de análise o conceito constitucional de renda e a regra matriz do IRPJ, em todos os seus critérios.

O tema da tributação em bases universais pelo imposto de renda worldwide income taxation é pressuposto do entendimento da sistemática de tributação introduzida pela MP 2.158-35, e é por isso, tratado no quarto capítulo em conjunto com o tema central do trabalho e a análise da questão à luz do entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF – a partir da análise dos votos proferidos nos autos da Ação Direita de Inconstitucionalidade 2.588-1\DF, ainda pendente de decisão final perante a Excelsa corte.

Por fim, exporemos as devidas conclusões a respeito das questões pesquisadas.

CAPÍTULO I – COLOCAÇÕES PRELIMINARES FUNDAMENTAIS

1. ESTABELECENDO PREMISSAS

1.1 A IMPORTÂNCIA DE UM SISTEMA DE REFERÊNCIAS NO PROCESSO DE APREENSÃO DO CONHECIMENTO.

Embora não seja o objeto do estudo do presente trabalho, entendemos necessária a fixação de premissas essenciais que auxiliarão àqueles que pretendam compreender as bases teóricas sobre as quais serão desenvolvidas as teses ora defendidas.

Nesse sentido vale mencionar, as sempre valiosas lições do professor PAULO DE BARROS CARVALHO⁴, para quem, o estabelecimento de premissas como sistema de referências seria condição apriorística do próprio ato de conhecimento a ser desempenhado pelo sujeito cognoscente:

Quando se afirma que algo é verdadeiro, portanto, faz-se mister que indiquemos o modelo dentro do qual a proposição se aloja, visto que será diferente a resposta dada, em função das premissas em que se desencadeiam o raciocínio.

E o prossegue o citado professor com apoio em exemplo do saudoso Miguel Reale:

A Geometria euclidiana, por exemplo, baseia-se no postulado de que “por um ponto tomado fora da reta, pode-se traçar uma paralela a essa reta e só uma”.

(...)

Ora, as Geometrias não-euclidianas não são menos Geometrias do que a que começamos a estudar no ginásio, embora não admitam o postulado acima enunciado, preferindo afirmar, como Riemann, que “por um ponto tomado fora de uma reta, não se pode fazer passar nenhuma paralela a essa reta”, ou como Lobatchewsky “por um ponto tomado fora de uma

4 Carvalho, P.B. Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência. 4ª edição. 2006. Ed. Saraiva. P.2-3.

reta , pode se fazer passar uma infinidades de paralelas a esta reta”. Trata-se, por conseguinte, de Geometrias igualmente rigorosas, cada qual no seu sistema de referências.

1.2 O CONCEITO DE DIREITO

Inicialmente, faz-se necessário segregar o Direito Positivo, formado pelo conjunto de normas jurídicas válidas⁵ de um dado ordenamento jurídico e a ciência do Direito, que se identifica com a idéia de metalinguagem ou linguagem de sobrenível, na medida em que seus operadores tem por objeto de investigação os diversos sistemas de direito posto.

O conceito de Direito que nos interessa dados os rígidos limites da pesquisa que se desenvolverá, é, sem dúvida alguma, o Direito Positivo. Cabe desde já advertir que ao longo do presente trabalho, com vistas a facilitar a exposição, utilizar-se-à o termo Direito, no sentido de Direito positivado e quando assim não o for,o elucidaremos.

Assim, Direito pode ser definido como o conjunto harmônico de normas jurídicas – posto que agrupadas na elevada estrutura lógica de sistema – com identidade sintática e diversidade semântica, voltadas a regular as condutas intersubjetivas (*normas de conduta*) ou, ainda, a estabelecer as regras de produção normativas (*normas de estrutura*), todas dispostas em ordem escalonada que nos permite dizer que desempenham entre si relações de coordenação e subordinação hierárquica.

Tal estrutura pode ser verificada desde as normas de menor jaez como as portarias e as ordens de serviço quanto à norma de maior grau de importância dentro dos sistemas jurídicos ocidentais, no quais a Constituição, na medida em que é encarregada de estabelecer as estrutura jurídica fundamental do Estado (em seu cunho jurídico, econômico, político e sociológico), o no sentido

⁵ Validade para nós se confunde com o próprio sentido de existência da norma jurídica, ou seja, encerra noção de pertencibilidade assim, uma dada norma “N” será válida na medida em que houver sido inserida mediante os procedimentos legalmente previsto pelo ordenamento jurídico, permanecendo nesse mesmo sistema até que outra norma a modifique ou a revogue. No mesmo sentido, conferia-se o entendimento de Paulo de Barros Carvalho: “A validade é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo status de relação; é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema de Direito Posto, de tal sorte que ao dizermos que u’ a norma “N” é valida estaremos expressando que ela pertence ao sistema “S”.(Curso de Direito Tributário. 20ª edição. 2008. Ed. Saraiva. P.82).

formal (jurídico) o ponto mais elevado de todo ordenamento jurídico. Ou, em termos figurativos, como por vezes, em figura de linguagem atribuída ao jurista austríaco Hans Kelsen e amplamente difundida o ápice da pirâmide normativa do ordenamento jurídico.

Já no sentido filosófico, posiciona-se, no entender do referido jurista, a norma hipotética fundamental – *GRUNDNORM*⁶- axioma que representaria ao final o fundamento de validade último de todas as normas jurídicas.

1.3 NORMA, FATO E VALOR

Consoante se expôs acima, o direito se compõe de normas jurídicas de conduta que tem por fim regular as condutas dos indivíduos em dispostos em uma dada sociedade. Tais normas se voltam à regulamentação dos fatos sociais cujo legislador sujeito habilitado pelo sistema jurídico, escolheu como relevantes para serem tratados pelo Direito Positivo. Nesse sentido, pode-se facilmente concluir que os fatos jurídicos serão fatos sociais devidamente jurisdicizados pelos sujeitos competentes.

Tal assertiva se não for bem compreendida pode levar à conclusão equivocada de que dentro do sistema de referência ora utilizado, o *valor* é deixado em segundo plano, optando-se por uma postura extremamente formalista do direito⁷.

Contudo, isso não verdade. O valor está presente em todo o processo de proposição, elaboração e aplicação do direito, sendo certo que sua realização é próprio produto do Direito em si mesmo. A esse respeito, aliás, já se manifestou o eminente PAULO DE BARROS CARVALHO⁸:

⁶ Segundo Kelsen, a norma fundamental é o fundamento de validade de todas as normas pertencentes a uma mesma ordem jurídica, ela constitui a unidade na pluralidade destas normas. Esta unidade também se exprime na circunstância de uma ordem jurídica poder ser escrita em proposições que não se contradizem”. (Teoria Pura do Direito. 5ª edição Saraiva 2003. P. 228).

⁷ Conferir nesse sentido, as críticas feitas por Adriano Soares da Costa Teoria da Incidência da Norma jurídica. Crítica ao Realismo-linguístico de Paulo de Barros Carvalho, bem como a posterior resposta dada por Tácio Lacerda Gama Ainda sobre obrigação e crédito tributário.

⁸ Fundamentos Jurídicos da Incidência. P.105-107.

Se os fatos são entidades lingüísticas, com pretensão veritativa, entendia esta cláusula como a utilização de uma linguagem competente para provocar o consenso (Habermas), *os fatos jurídicos serão aqueles enunciados que puderem sustentar em face das provas em direito admitidas.*

(...)

Com efeito, estimo residir no capítulo das provas o mecanismo fundamental para o reconhecimento dos fatos da vida social juridicizados pelo direito, bem como um dado imprescindível para o funcionamento do sistema das normas – destaques no original.

1.4 O DIREITO NA TEORIA DOS SISTEMAS

O Direito elemento que compõe o grande sistema dos conjuntos e de sistemas sociais do qual fazem parte a economia, a história, a ciência não sofre influência de caráter funcional dos demais sistemas. Nesse sentido, é válido afirmar que ele cria sua própria realidade de acordo com suas próprias normas que estabelecem o processo de criação e estruturação de suas estruturas fundamentais: as normas jurídicas.

Por outro lado, o direito pode estabelecer relações cognoscitivas com os demais sistemas da sociedade e adequar os conceitos dos elementos destes sistemas de acordo com suas necessidades.

A partir daí, pode-se concluir que o direito embora conheça os conceitos existentes nos demais ramos do conhecimento a eles não está vinculado, podendo restringir seu conteúdo alcance e sentido. A essa especial característica de auto produção e independência funcional organizacional, a doutrina mais autorizada tem denominado de autopoiese do Direito.

Acresce ainda mencionar que apesar de o Direito ser um sistema nomológico destinado a dirigir a conduta dos indivíduos em uma dada sociedade a um fim pretendido, a partir da divisão binária das condutas por meio dos códigos lícito e ilícito, ao contrário do que se verifica nos sistemas reais ou empíricos, o cumprimento ou descumprimento das normas por seus destinatários não tem a capacidade de invalidar o comando normativo.

É importante mencionar que nesse ponto, voltamos nossa análise apenas para a validade e invalidade dos elementos do sistema, razão pela qual não nos preocupamos com o aspecto da eficácia, notadamente, quanto à eficácia social das normas jurídicas.

Ao tratar o tema das particularidades do sistema de direito positivo, FABIANA DEL PADRE TOMÉ⁹, citando NIKLAS LUHMANN, assevera que:

Todo sistema, segundo Niklas Luhmann, apresenta (i) função e (ii) estrutura. Quando falamos em toda ação ou atividade que este desenvolve, conducentes a atingir seus objetivos previstos. Tratando-se do sistema jurídico, sua função em termos gerais, consiste na *estabilização das expectativas normativas*.

(...)

Para que os códigos cumpram seu papel na produção dos elementos internos ao sistema, impõe-se a existência de programas que determinem de que maneira tais códigos devem utilizados. No direito, esses programas estabelecem em que hipóteses a comunicação jurídica qualificará como lícito um fato social qualquer e em qual situação o identificará como ilícito. Caracterizando-se por serem condicionais, regulando a alocação dos valores ao código binário, segundo a relação implicacional “se... então”.

E prossegue a citada autora:

A peculiaridade do sistema autopoiético confere-lhe as seguintes características: (i) autonomia: É capaz de subordinar toda mudança de modo que permaneça sua auto-organização; (ii) identidade: mantém sua identidade em relação ao ambiente, diferenciando-se deste ao determinar o que é e o que não é próprio do sistema; (iii) não possui *inputs e outputs*: o ambiente não influi diretamente no sistema autopoiético; não é o ambiente que determina suas alterações, pois quaisquer mudança decorrem de sua própria estrutura sistêmica que processa as informações vindas do ambiente.

(...)

Em relação ao sistema jurídico, as normas que prescrevam a produção de outras normas jurídicas.

9 Tomé, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. Ed. Noeses. 2005. P. 41-43.

Para tanto, o sistema tem de olhar para si próprio, precisa falar sobre si mesmo, nessa citada auto-referencialidade.

Não se deve imaginar, entretanto, que o Direito seja um sistema materialmente autônomo. A referida autonomia é apenas no sentido formal quanto à forma de produção de seus elementos e de tratamento das condutas observadas em sociedade.

Quer se dizer com isso, que o fator determinante para que uma dada sociedade tenha um dado conjunto de norma e assim esteja submetida a um sistema jurídico diverso daquele a que se submete outra sociedade serão os valores expressados pelo grupo de indivíduos – que ao menos em tese, como deve ocorrer nos sistemas democráticos de direito – a quem o sistema confere competência de produzir as normas jurídicas.

Logo, em apertada síntese, pode-se concluir que o Direito positivo é o conjunto de normas válidas¹⁰ demarcadas por aspectos espaço-temporais, destinadas a regular a conduta de um dado grupo de indivíduos a quem se dirige (normas de conduta) ou mesmo para determinar a forma de produção de outras normas jurídicas (normas de estruturas).

Tais normas desde que produzidas dentro das regras estabelecidas pelo sistema são *válidas* utilizam e criam suas próprias impressões a respeito da realidade ontológica sem que necessariamente, devam corresponder à realidade. Veremos ainda ao longo deste trabalho que tal dissociação entre o direito e a realidade empírica não pode ser aplicada de forma indistinta uma vez que o próprio direito estabelece limites à criação e utilização de figuras como as ficções e às presunções.

¹⁰ Ver nesse sentido. Ferraz Jr. Op. Cit. P.116-117.

CAPÍTULO II – OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE ORIENTAM A TRIBUTAÇÃO DA RENDA

2.0 IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

Seguindo as lições valiosas do saudoso professor Geraldo Ataliba, que sempre alertou que toda tarefa de investigação e perquirição em matéria tributária, em virtude de tratar-se o sistema tributário nacional de matiz eminentemente constitucional, deve partir da Lei fundamental. É o que passamos a analisar.

O artigo 153, inciso III, da carta política de 1988, confere competência à União Federal para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, nos seguintes termos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da *generalidade*, da *universalidade* e da *progressividade*, na forma da lei – destacamos.

Assim, o Imposto sobre a renda deverá por força do dispositivo constitucional acima transcrito, deverá atender aos princípios da generalidade quanto às pessoas, universalidade das rendas e progressividade das alíquotas. Para a boa compreensão, optamos por tratar cada qual desses princípios de forma separada.

2.1 A GENERALIDADE QUANTO ÀS PESSOAS

Cabe ressaltar que compreendemos a generalidade em aproximação a teoria das normas jurídicas. Assim, generalidade diria respeito ao conjunto de destinatários para os quais estão voltados seus comandos.

Diz-se geral, portanto, a tributação da renda que atinge a todas as pessoas físicas ou jurídicas sem excluir a nenhuma delas.

É importante registrar, no entanto que para alguns autores, a generalidade ora referida se relacionaria com a renda a ser tributada, enquanto a universalidade sim seria princípio que imputaria a tributação a todas as pessoas. Em contrapartida, outros autores igualmente autorizados sustentam como ora nos posicionamos que a universalidade se refere à tributação da totalidade das rendas auferidas pelas pessoas físicas ou jurídicas¹¹.

De qualquer sorte, o que não pode ser ignorado é que caberá a legislação infraconstitucional, em cumprimento à determinação constitucional cuidar para que a tributação atinja a todas as pessoas, desde que respeitadas suas características individuais que porventura as possam distinguir dos demais.

Tal assertiva se faz em razão da necessidade de se respeitar os princípios da capacidade contributiva e seus corolários máximos princípio da igualdade e da impossibilidade de se instituir tratamento tributário desigual a contribuintes colocados na mesma situação jurídica.

11 Defende a primeira posição (generalidade relacionada à renda) Paulo Ayres Barreto para quem: "O princípio da generalidade impõe o alcance de todas as espécies de rendas" (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, in Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador Eurico Marcos Diniz De Santi. Forense. Rio de Janeiro: 2007. P.770). Nesse sentido conferir também (Mosquera. Roberto, Quiroga. Tributação no mercado financeiro e de capitais, 2ª edição. Dialética. São Paulo: 1999. P.170).

Em sentido oposto. Ricardo Mariz de Oliveira: "A universalidade diz respeito a totalidade dos elementos positivos e negativos que compõem um determinado patrimônio, bem como a totalidade dos fatores que atuam para aumentar ou diminuir esse mesmo patrimônio num dado período de tempo, fixado em lei". ("Princípios Fundamentais do Imposto de Renda", in Direito Tributário - Homenagem a Brandão Machado. Coordenadores, Luis Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti. P. 214. E Paulo de Barros Carvalho: "Sob o pálio dessa nova estrutura de imposição de rendas de pessoas jurídicas em bases mundiais (universalidade) (...) o princípio da universalidade apenas redispõe um critério de conexão (pessoal: residência, domicílio, nacionalidade), legítimo o suficiente para determinar a tributação dos rendimentos de um sujeito de direito, independentemente do local de produção, ou seja, de a fonte efetiva de renda encontrar-se situada nos limites territoriais do Estado, ou não. É algo que diz respeito, desse modo, ao critério espacial da norma jurídica". (Direito Tributário. Linguagem e Método. Noeses. São Paulo: 2008. P. 606).

2.2A UNIVERSALIDADE DA RENDA

Em razão desse princípio, devem ser tributadas todas as rendas auferidas pelas pessoas físicas ou jurídicas independentemente de sua origem ou forma de produção.

Tal princípio auxiliou na conformação do conceito de renda que será abordado com maiores detalhes quando tratarmos da Regra Matriz de Incidência do Imposto renda responsável pela fundamentação do fenômeno de surgimento do tributo.

A universalidade da tributação da renda também tem atualmente um segundo aspecto que permite justificar a tributação em bases universais (*worldwide taxation*) que impõe a tributação de qualquer montante obtido a título de renda independentemente de esta ter sido ou não produzida no território do Estado brasileiro, bastando a presença de um dos elementos de conexão admitidos em Direito Internacional para vinculá-la ao Estado brasileiro.

Não é difícil notar, no entanto, que tais circunstâncias podem (e maioria das vezes levam) a um conflito efetivo de jurisdições capazes de impor suas normas (qualificar) uma dada situação (v.g. imaginemos um dado cidadão suíço “A”, que venha auferir renda de uma empresa brasileira) ou, ainda, um cidadão brasileiro “B”, que possua fonte de renda situada também na Suíça.

Nestas duas circunstâncias que descrevemos no parágrafo anterior, percebe-se o interesse tanto do Estado brasileiro quanto do Estado Suíço para tributar o fato jurídico *auferir renda* e, ao menos em princípio, ambos terão, o que segundo o eminente professor ALBERTO XAVIER¹², denomina-se de Soberania e seus dois aspectos territorial e\ ou pessoal:

(...) a soberania pessoal é o poder de legislar sobre pessoas que, pela nacionalidade, se integram ao Estado, seja qual for o território em que se encontrem; e numa soberania territorial é o poder do Estado de legislar sobre pessoas, coisas ou fatos que se localizam no seu território.- sem destaques no original.

12 Xavier. Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil 5ª edição. P.5 -6.

Embora tal capacidade de exigir não se estenda a capacidade de execução de seus comandos normativos porquanto para tanto, a Soberania esteja restrita aos limites territoriais do Estado, a capacidade para normatização as situações ocorridas dentro de seu território e que a ele de alguma maneira se relacionem, permanece intacta¹³.

O Direito tributário, embora não possua norma expressa no sentido de proibir a bi ou multitributação dispõe de uma série de instrumentos para que a um só tempo sejam alcançados os objetivos de se tributar todas as rendas e, ao mesmo tempo se evitar a dupla imposição tributária sobre um mesmo fato jurídico¹⁴, como a celebração dos acordos internacionais entre os países, prevendo qual será a medida adequada para concretizar tais objetivos e oferecer uma solução aceitável as circunstâncias como as descritas no exemplo.

Por ora, nos interessa concluir que o princípio da universalidade das rendas determina que o legislador infraconstitucional conceba os instrumentos necessários para que seja feita a tributação da integralidade das rendas auferidas pelas pessoas físicas ou jurídicas que de alguma forma estejam relacionadas ao Estado e brasileiro e, que tal princípio é usualmente lembrado como fundamento da chamada tributação em bases universais, bem como do artigo 43 § do Código Tributário Nacional e do parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35\2001, objetos específicos do presente trabalho que serão retomados mais adiante.

2.3 PROGRESSIVIDADE

Conforme já dissemos, o Imposto de Renda é um imposto de natureza pessoal por excelência. Em razão disso, talvez seja deste tributo o papel principal na tarefa distributiva e alocativa de receita

13 Por isso, Alberto Xavier delimitar a diferença entre o que a doutrina norte americana denomina de jurisdiction to precribe e jurisdiction to enforce, nos seguintes termos a capacidade que um Estado tem de fazer incidir sua norma sobre um determinado fato, diferenciando-a da jurisdiction to enforce, que traduz a possibilidade de um Estado executar seus comandos normativos Op. Cit., p. 5 e seguintes.

14 Embora não haja regra expressa no Direito Internacional prevendo a impossibilidade de Estados diversos tributem o mesmo fato, os países têm adotado medidas para evitar tal prática. Cf. Schoueri. Luís Eduardo. Planejamento Fiscal através dos acordos de bitributação: treaty shopping. Editora Revista dos tribunais. São Paulo. 1995. P. 18.

com fim distribuição das riquezas e realização de justiça social e o alcance daquilo que a teoria econômica denomina de tributação ótima¹⁵.

Define-se progressividade como a técnica que permite a distribuição da carga tributária proporcionalmente à capacidade econômica exteriorizada pelo contribuinte. Assim, qualquer alteração nos critérios de quantificação da obrigação tributária poderia, em tese, se mostrar uma tentativa de utilização da progressividade.

A utilização mais comum, no entanto da progressividade é por meio da fixação de alíquotas progressivas, ou seja, gradativamente maiores para em tese, tributar mais as renda maiores e tributar menos ou nem mesmo tributar aqueles contribuintes cuja renda seja tão baixa que a tributação tornar-se-ia tão gravosa a ponto de retirar-lhe parcela da renda tão grande a ponto deste não ter condições de atender às suas necessidades básicas, restando montante aquém do que se denomina de mínimo existencial.

2.3.1 A FALÁCIA DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

A Partir da verificação empírica das alíquota do Imposto sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas no Brasil, constata-se que o objetivo de distribuição de renda e o ideal pretendido por meio do princípio da progressividade – a justiça fiscal – está muito longe de ser alcançado, chegando a ser falaciosa a afirmação de que haja progressividade em temas razoáveis.

A fim de que possa ser facilitada a visualização da circunstância ora descrita, valemo-nos da tabela abaixo, considerando o imposto de renda de pessoa jurídica devido de acordo com a faixa de renda obtida calculado de acordo com as disposições contidas na Lei n. 9.430\96¹⁶.

¹⁵ Segundo a teoria econômica devem conjugar-se dois princípios essenciais para alcançar uma tributação ótima: (i) neutralidade, na medida em que os tributos deverão influir o mínimo possível na alocação dos recursos da economia e, conseqüentemente nos preços de mercado; (ii) equidade estabelece que o sistema tributário deverá prever a existência de tributos que possibilitem a distribuição e a alocação de recursos de sorte a, corrigir as eventuais falhas de mercado, sendo instrumentais da realização destes objetivos: (i) a progressividade, (ii) a simplificação do sistema tributário e aumento do nível de informações aos contribuintes; e diminuição dos custos de arrecadação. Para maiores informações a respeito do efeito dos tributos na economia, cfr. Viceconti, Paulo. E. V. e Neves, Silvério das. Introdução à economia. Ed. Frase. 8 edição 2007. P. 420-1.

BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA DE 15%	ALÍQUOTA DE 10%	TOTAL	ALÍQUOTA EFETIVA (%)
20.000,00	3.000,00	-	3.000,00	15
50.000,00	7.500,00	3.000,00	10.500,00	21
100.000,00	15.000,00	8.000,00	23.000,00	23
1.000.000,00	150.000,00	98.000,00	248.000,00	24,8
10.000.000,00	1.500.000,00	998.000,00	2.498.000,00	24,98
100.000.000,00	15.000.000,00	9.998.000,00	24.998.000,00	24,99

Assim, verifica-se que a aplicação de um percentual fixo acima da parcela que sobejar a quantia de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) de 10% (dez por cento), como visto acima em nada ajuda na realização do princípio da progressividade e na concretização do valor de justiça fiscal e distribuição de renda.

Evidencia-se nessa circunstância, a necessidade de reforma na tabela de Imposto de Renda com a finalidade de corrigir estas distorções que, por um lado, não estimula a produção industrial na medida em que onera fortemente a base, situada na faixa que abriga as empresas cuja renda anual atinge até 1.000.000,00 (um milhão de reais), sujeitando-as à alíquota efetiva de 24,8% (vinte e quatro ponto oito por cento) e as empresas situadas no ápice da pirâmide de cuja renda superar 100.000.000,00 (cem milhões de reais) e alíquota efetiva do imposto de renda de 24,99% (vinte e quatro ponto noventa e nove por cento), por outro lado, não oferece solução a questão da concentração de renda.

Vê-se, assim, que o princípio da progressividade não é adequadamente aplicado e que a distorção é ainda mais grave no caso do imposto de renda de pessoa jurídica.

16 A referida tabela foi elaborada originalmente Por Paulo Ayres Barreto. Op. Cit. p.796 e adaptada para o presente trabalho.

CAPITULO III – O CONCEITO CONSTITUCIONAL PRESSUPOSTO DE RENDA E REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

3. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: DUPLA ACEPÇÃO

A partir do conceito de norma jurídica, o eminente professor Paulo de Barros Carvalho, em sua tese apresentada para a obtenção do título de doutorado “a teoria das normas jurídicas” perante a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, lançando mão de um novo paradigma para análise do fenômeno da incidência tributária e contribuição essencial à teoria geral do Direito¹⁷.

A teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária deve ser tomada em duas essenciais acepções: (i) em sentido lato; e (ii) em sentido estrito.

3.1. REGRA MATRIZ EM SENTIDO LATO: A NORMA JURÍDICA

Direito é o conjunto de normas jurídicas válidas, consoante já se disse ao curso deste trabalho. Normas jurídicas, por sua vez, não os enunciados, proposições contidas nos textos legais, porquanto, estas consideradas isoladamente podem se apresentar vazios de sentido.

Destinada a norma jurídica que é a ditar um sentido às condutas intersubjetivas em sociedade deverá trazer os elementos lógicos necessários à construção de sentido concreto.

Assim, norma jurídica é a significação construída pelo intérprete ou aplicador do direito a partir dos textos (suportes físicos) – considerados em sua integridade lógica típica da complexidade da estrutura própria de sistema -, como bem observou o professor LOURIVAL VILANOVA, citado por PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁸.

É uma estrutura lógica. Estrutura sintática gramatical é a sentença ou oração, modo expressional frástico (de frase) da síntese conceptual que é a norma jurídica. A norma *não é a*

17 A respeito da importância da teoria da Regra Matriz de Incidência tributária, ver De Santi. Eurico Marcos Diniz. Op. Cit., p. XXVIII (prefácio).

18 Linguagem e Método. P. 530.

oralidade ou a escritura da linguagem, nem é o ato- de- querer ou pensar ocorrente no sujeito emitente da norma, ou sujeito receptor da norma, nem é, tampouco, a situação objetiva que ela denota. A norma jurídica é uma estrutura lógica-sintática de significação (grifos nossos)

Ou, ainda, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁹:

A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo, captados pelos sentidos.

(...)

Dito de outro modo, experimentamos as sensações visuais, auditivas, tácteis, que suscitam noções. Estas agrupadas no nosso intelecto, fazem surgir os juízos ou pensamentos, que por sua vez se exprimem verbalmente como proposições. A proposição aparece como o enunciado de um juízo, da mesma maneira que o termo expressa uma idéia ou noção.

A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca no nosso espírito. (grifos nossos)

E para que se possa alcançar o mencionado sentido jurídico, desenvolveu-se a noção de que a norma jurídica deveria conter determinados elementos essenciais. Por isso, dizer-se, que é a norma jurídica o mínimo irreduzível deôntico.

Tais elementos deverão permitir àquele que pretender atender aos seus comandos ou mesmos aos intérpretes e aplicadores do direito a exata compreensão da mensagem deôntica, o que somente ocorrerá por meio da identificação da conduta materialmente exigida, seus caracteres espaço-temporais, e a quem deverá ser prestado o comportamento.

Não é por acaso, aliás, que nos adverte PAULO DE BARROS CARVALHO²⁰, que:

19 Curso de Direito Tributário. P. 8.

20 Linguagem e Método. P. 531.

Norma jurídica é a expressão mínima irreduzível (com perdão do pleonasma) de manifestação do deôntico, com sentido completo.

(...)

Por exemplo, “pague a quantia de X reais”. Adviriam desde logo algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado, e, ainda, como, quando, e onde, e por que deve fazê-lo. Somente então estaríamos diante daquela unidade de sentido que as prescrições jurídicas necessitam para ser adequadamente cumpridas.

Daí se chega por meio de linguagem formalizada à seguinte simbolização: $D[(F \rightarrow R S, S')]$ que, expressa em linguagem corrente significaria que “se ocorrer o fato”F” deve ser que se instale uma relação jurídica entre o sujeito S e o sujeito S’.

Assim, deverá prever no antecedente normativo ou descritor, uma conduta de possível ocorrência colocada no tempo e no espaço e no conseqüente normativo ou prescritor a instalação de uma relação jurídica, bem como o sujeito ativo e o sujeito passivo desta respectiva relação jurídica.

3.2.REGRA MATRIZ EM SENTIDO ESTRITO: A NORMA QUE CRIA O TRIBUTO

Já em sentido estrito, a regra matriz de incidência é tida como a norma a qual se atribui a capacidade de instituir o tributo. É, por conseguinte, a norma que estabelece os elementos mínimos para possibilitar o surgimento da obrigação tributária.

Colocados no antecedente normativo, ou seja, no descritor estarão os critérios material, temporal e espacial.

Por critério material deve-se entender a descrição de uma conduta de possível ocorrência, feita por meio de um verbo de ação ou de estado, acompanhado de um complemento, como, por exemplo, ser proprietário no caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU.

O Critério espacial é aquele responsável por situar o fato no espaço. No caso já mencionado do IPTU, é o perímetro urbano do Município competente para cobrá-lo e o critério temporal é o momento em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário, ou seja, o primeiro dia do exercício, no caso hipotético do imposto em questão.

O conseqüente normativo, ou prescritor, como encarregado de prever a instalação de uma relação jurídica deverá, no caso da relação jurídica tributária, identificar os sujeitos desta dada relação, bem como quantificá-la.

Por isso, estão situados no conseqüente normativo, os critérios subjetivos (integrados por sujeito ativo e sujeito passivo) e critério quantitativo (formado pela conjunção de alíquota e base de cálculo).

No caso do IPTU ter-se-ia, o Município competente como sujeito ativo e contribuinte proprietário ou possuidor do domínio útil do imóvel como o sujeito passivo; o seu valor venal (do imóvel) será utilizada, como base de cálculo e as alíquotas representarão um percentual deste valor a ser estabelecido na referida regra matriz de incidência tributária.

3.3. REGRA MATRIZ DO IMPOSTO DE RENDA DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA

3.3.1 CRITÉRIO MATERIAL: O CONCEITO CONSTITUCIONAL PRESSUPOSTO DE RENDA

O legislador infraconstitucional está inexoravelmente atrelado às materialidades tais como descritas pela Constituição Federal no momento de criação da Regra Matriz de Incidência Tributária, em razão da forma rígida com que as competências tributárias foram atribuídas pela Carta Política de 1988.

Tem-se, assim, que ao instituir determinada exação tributária, a pessoa política de Direito Público interno – ente tributante - deverá observar os exatos limites quanto fixados na Constituição Federal, sob pena de inconstitucionalidade.

O Imposto sobre a Renda vem previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, cuja redação assim se expõe:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III – renda ou provento de qualquer natureza

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

Assim sendo, foi atribuída à União a competência para instituir tributo sobre a renda e demais proventos de qualquer natureza, respeitados os princípios da generalidade (de pessoas), universalidade (de rendas) e progressividade.

Questão central que se impõe a esta altura é saber se os conceitos das materialidades previstas na Constituição Federal estão ou não contidos na própria carta política de 1988, ou se, por outro lado, o legislador é livre para estabelecer o conteúdo e alcance de tais materialidades da melhor forma que lhe aprouver.

É evidente que diante de um sistema tributário como o brasileiro, de matriz eminentemente constitucional, não poderá o legislador infraconstitucional dispor a respeito das exações tributárias para além dos limites descritos na lei maior.

Nesse passo, oportuna a menção à passagem do voto proferido pelo Exmo. Ministro LUIZ GALLOTI²¹

(...)

como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, 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

21 Citado pelo EXMO Ministro Marco Aurélio em seu voto proferido no RE n 150764/PE (RTJ147/1040).

renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”. (sem grifos no original)

Logo, pode-se concluir com absoluta certeza que a Constituição Federal, ao dispor a respeito dos tributos, descrevendo-lhes, inclusive, o critério material, não se limitou a nomear os tributos e repartir as competências para a sua instituição, mas também fixou um conceito pressuposto a respeito das materialidades que descreveu.

Nesse contexto, ao dispor sobre o Imposto de Renda, a Constituição Federal fixou claramente aquele que, para ela, é o conceito de renda. Por isso, pode-se afirmar a existência de um conceito constitucional pressuposto de renda.

E não poderia ser diferente, pois seria até ilógico se a Constituição Federal dispusesse que a União Federal tem competência para instituir um tributo sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sem que, ao mesmo, considerasse um conceito de renda.

Corroboram a tese sustentada, as lições de JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES²², para quem deve ser perquirido um conceito constitucional de renda “*sedimentado, por um lado, que o conceito de renda não pode ficar – e não fica – à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, não está explicitado no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito pressuposto de renda*”.(grifos nossos)

Tal conceito, no entanto, é aquele trazido pelo sistema de Direito Positivo vigente, sem importar considerações, por vezes, trazidas das ciências das finanças ou da economia, como bem já advertiu BULHÕES PEDREIRA²³:

(...)

a noção de renda que nos interessa não é a utilizada pela ciência econômica nem a que teoricamente seja a mais perfeita para as finanças públicas, mas a que se ajusta ao sistema tributário nacional definido na Constituição Federal em vigor. Esse é o conceito que permitirá

22 Imposto Sobre a Renda - pressupostos constitucionais – Malheiros editores. P.174.

23 Apud. José Artur Lima Gonçalves . Op. Cit., p. 174.

conhecer os limites da competência da União ao definir a base imponible do imposto sobre a 'renda e proventos de qualquer natureza', e que servirá de padrão para apreciar, em cada caso, a constitucionalidade das leis tributárias federais, estaduais e municipais do país". (grifos nossos)

O conceito de renda, tal como previsto na Constituição Federal, servirá de verdadeira limitação da competência da pessoa política da União, que, sem ele, ficaria livre para dispor da maneira que melhor lhe conviesse a respeito do quanto entende ser renda tributável.

Nesse sentido é que se deve compreender que o conceito constitucional de renda compreende apenas o resultado *positivo* auferido pelo contribuinte após os ingressos (fatos positivos) e as saídas (fatos negativos) verificados no seu patrimônio durante um dado espaço de tempo suficiente e capaz de provocar mutação patrimonial, consistente em acréscimo de riqueza nova.

No mesmo sentido, entende JOSÉ ARTUR DE LIMA GONÇALVES²⁴, para quem renda consiste:

(...)

saldo positivo resultante entre o confronto de certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período.

(...)

Deveras, não se constata acréscimo, não se vislumbra plus, a não ser a partir de um dado preestabelecido, sobre o qual o acréscimo, o plus, possa ser reputado havido.

Essa colocação evidencia de forma extraordinária, a contraposição da (1) da "dinâmica" *ínsita de renda* à (2) "estática" peculiar à *idéia de patrimônio*." (grifos nossos)

Confira-se, também, o entendimento de ROBERTO QUIROGA MOSQUERA²⁵:

(...)

Após a análise sistemática do Texto Constitucional, identifica-se que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide sobre elemento patrimonial que se constitui numa

24 Op. Cit., p. 179-180.

25 Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais. Editora Dialética. 1998. P. 141

majoração de patrimônio, isto é, incide sobre riqueza nova. Ou seja, “renda” e “provento de qualquer natureza” são elementos patrimoniais que não pertenciam ao conjunto de direitos pré-existentes das pessoas e que não representam uma mera reposição de elementos patrimoniais ou permuta. “Renda” e “proventos de qualquer natureza” são portanto, acréscimos patrimoniais.

Por fim, no conceito de “renda” e “proventos de qualquer natureza” emerge a existência de um elemento temporal. Não há como aferir o incremento patrimonial, sem um referencial período de tempo.

Vê-se, assim, que renda é um conceito dinâmico que se traduz no acréscimo de riqueza nova pelo contribuinte durante um determinado lapso temporal sem o qual não se poderia auferir renda.

Daí se conclui que renda é realidade jurídica de cuja conceituação constitucional se distinguem outras tantas, a saber: patrimônio, receita e faturamento, não existindo sentido para que a eles fizesse distintas referências e relacionasse cada um deles a uma espécie tributária diversa se os termos se equivalessem, podendo substituir-se uns pelos outros.

Tal diferenciação (entre o aspecto dinâmico da renda e o estático do patrimônio) evidencia-se, ademais, na Constituição Federal, quando opõe os impostos reais aos pessoais, prevendo que os primeiros gravarão a propriedade, o patrimônio (v.g. o Imposto Territorial Rural e o Imposto sobre grandes fortunas, previstos nos incisos VI e VII, do artigo 153, da Constituição Federal, respectivamente), acompanhando o bem que deu causa à tributação, enquanto os impostos pessoais, nos termos do §1º, do artigo 145²⁶, da Constituição Federal, serão estabelecidos em função das características pessoais do contribuinte, levando em consideração a sua capacidade contributiva e respeitando os seus direitos e garantias individuais.

26 “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos (...)

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

Desde logo, portanto, pode-se assentar que o Imposto de Renda – imposto de natureza pessoal que é por excelência – *jamais poderá deixar de incidir sobre a renda do contribuinte para incidir sobre o seu patrimônio*.

Isto porque, o artigo 43, do Código Tributário Nacional, no exercício da atribuição que lhe foi conferida pelo artigo 146²⁷, da Constituição Federal, de explicitação e concretização de conteúdo do conceito constitucional de renda, assim define renda:

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.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo”.

Com efeito, somente poderá caracterizar-se como renda tributável pelo Imposto de Renda o montante que represente acréscimo patrimonial disponível (jurídica ou economicamente).

Tal exigência se justifica na medida em que não se pode pretender tributar grandeza que não importe em acréscimo do patrimônio do contribuinte, e isso somente ocorrerá quando tal riqueza compuser sua esfera patrimonial, sendo-lhes, portanto, conferida disponibilidade jurídica ou ainda econômica.

27“ Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”

3.3.2 CRITÉRIO ESPACIAL

O fato jurídico tributário para ser para ser caracterizado como a circunstância suficiente e capaz de, uma vez ocorrida, provocar o surgimento de uma relação jurídica de caráter obrigacional por meio da qual um sujeito determinando possa exigir uma prestação (um dar se pensarmos em termos de obrigação principal pagar tributo) em face do sujeito passivo que pode não estar determinando, mas deverá ser determinável, deverá conter elementos essenciais que permitem àqueles que o observem determinar sua localização espaço temporais.

Assim, denomina-se critério espacial o local onde poderá ocorrer o fato descrito no antecedente normativo para que se considere ocorrido o fato jurídico tributário.

É importante mencionar que tal critério não se confunde como o espaço territorial de vigência ou validade no espaço da lei tributária e isso resta evidente, quando analisamos o caso do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, porquanto o critério espacial é tido como todos os locais nos quais for possível a obtenção de renda (dentro e fora do território nacional), bastando que o fato jurídico possua quaisquer dos elementos de conexão já tratados com Estado brasileiro.

Por outro lado, em razão de questões vinculadas à soberania inerentes a todo Estado reconhecidamente independentes na ordem jurídica internacional, as leis vigentes em seu território são somente aquelas estabelecidas de acordo com os critérios previstos em seu próprio ordenamento jurídico.

Logo, a lei que institui o imposto de renda, embora tenha sua vigência limitada aos limites territoriais do Estado brasileiro possui a devida aptidão para qualificar as situações ainda que ocorridas fora deste território possua alguma ligação com a República Federativa do Brasil.

Assim, por exemplo, ocorrerá o fato gerador do imposto de renda, caso um cidadão brasileiro venha a auferir renda de fonte situada no exterior.

3.3.3 CRITÉRIO TEMPORAL: FATO GERADOR COMPLEXIVO OU INSTANTÂNEO?

Durante muito tempo houve resistente discussão a respeito da espécie de fato gerador do imposto de renda, notadamente, dada à sua característica especial de levar em consideração um conjunto de eventos para a formação de seu fato gerador.

Inicialmente, desenvolveu forte corrente doutrinária e jurisprudencial no sentido de afirmar que por se tratar o imposto de renda como tributo que deve considerar um conjunto de fatos, como fato gerador complexivo²⁸

Interessante notar, entretanto, que tal classificação sempre foi objeto de inúmeras críticas e por que não assentar de grande imprecisão vez que decorrente de um neologismo, ora utilizado como conjunto, ora como se fora sinônimo de complexo.

A esse respeito, valemo-nos dos sempre valiosos ensinamentos do eminente PAULO DE BARROS CARVALHO²⁹:

Acendeu-se a curiosidade da pesquisa encontramos a explicação: o adjetivo complexivo não existe em português. É palavra do italiano - *complexivo* – que vem de *complexo* (em vernáculo, complexo), empregado no sentido de integral inteiro, total. Apressadamente traduzido, ganhou curso com acepção de complexo, neologismo insuportável, mas que prosperou, livremente, até 1974, ano em que contra ele formulamos veemente crítica.

Posteriormente, firmou-se a posição que se observa ainda em nossos dias de que o fato gerador do imposto de renda possuiria natureza continuativa; uma vez que se formaria a partir da conjunção dos diversos fatos ocorridos durante o ano sendo certo que o fato jurídico renda resultaria do encontro (resultado positivo, saldo) entre os fatos positivos e negativos verificados ao término do período de apuração.

²⁸ Amaro Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro se posiciona no seguinte sentido. Op. Cit. P. 259 e seguintes.

²⁹ Curso de Direito Tributário. P. 298.

Contudo, mais uma vez com apoio nas lições percutientes de PAULO DE BARROS CARVALHO³⁰, ousamos discordar:

Se o fato gerador complexo aflora no mundo jurídico, propagando seus efeitos, apenas em determinando instante, é força convir em que, anteriormente àquele momento, não há que se falar em obrigação tributária, pois nenhum fato ocorreu na conformidade do modelo normativo, inexistindo portanto os efeitos jurídicos-fiscais próprios da espécie. (sem destaques no original)

E nem poderia ser diferente, pois de nada adiantaria o cômputo de um sem número de eventos positivos ao longo do período –tomados isoladamente ou em conjunto – se no último instante do deste período o contribuinte viesse a registrar perda tão vultosa que causasse aniquilamento da suposta renda auferida até aquele momento.

O contrário também é verdadeiro uma vez que, o contribuinte poderia registrar uma série de perdas e, de repente, no último instante vir a registrar um ganho tamanho e seu resultado final será auferir renda no encerramento do período de apuração.

Tem-se, assim, que o fato gerador do imposto de renda somente pode ser classificado como instantâneo uma vez que será o resultado positivo ou negativo verificado apenas no último átimo de tempo do período de apuração que relatado em linguagem competente será capaz de apontar a existência ou inexistência do fato jurídico renda, e todos os acontecimentos anteriores meros eventos sem a devida força para ensejar o nascimento da relação jurídica tributária.

3.3.4 CRITÉRIO PESSOAL. SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO

O conseqüente normativo ou prescritor estabelece que se ocorrer em concreto a hipótese descrita no antecedente normativo, deve ser a instaurada uma relação jurídica, mediante a qual, o sujeito ativo (Fisco) poderá exigir do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) o adimplemento de

³⁰ Curso de Direito Tributário. P; 299.

uma prestação que em caso de descumprimento, autoriza o credor a se valer dos aparelhos estatais para exigir sua satisfação de forma coercitiva.

A Constituição Federal colocou o imposto de renda no rol dos tributos da União Federal (art. 153, III).

O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica que titulariza a renda ou provento de qualquer natureza.

A lei infraconstitucional, no entanto, para fins de facilitação de arrecadação e de fiscalização tributária poderá atribuir a terceiro, vinculado ao fato jurídico tributário, a responsabilidade de reter o tributo antecipado, prevendo, inclusive, que este ficará responsável pelo pagamento caso o contribuinte não o faça³¹.

Com relação à norma que estabelece a responsabilidade de um terceiro diverso do contribuinte de recolher o tributo, cabe ressaltar apenas, por absolutamente não ser este o tema do presente trabalho, tratar-se de norma autônoma que estabelece um dever de cunho instrumental diversa da regra matriz de incidência tributária que vincula necessariamente, sujeito ativo e o contribuinte. Nesse sentido, o terceiro (responsável) desempenha tarefa de auxiliar o fisco.

3.3.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO: BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA.

A alíquota e a base de cálculo servem de critério para apurar o *quantum debeat* para quantificar a obrigação tributária, é por meio destes critérios, por exemplo, que o legislador deveria realizar o princípio da progressividade.

³¹ É encontrada uma série de críticas a respeito da substituição do contribuinte no pólo passivo da relação jurídica tributária, notadamente, quanto à impossibilidade de se aferir a capacidade contributiva do contribuinte. A esse respeito, confirmam-se os seguintes trabalhos: (i) Barreto, Paulo Ayres. Op. Cit., p. 780 e seguintes; (ii) Nascimento. Octávio, Bulcão. Sujeição passiva. In Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador Eurico Marcos Diniz De Santi. Forense. Rio de Janeiro: 2007. P. 811 e seguintes.

Por se tratar diretamente do objeto do presente estudo, fixaremos nossa análise no imposto de renda das pessoas jurídicas.

A base de cálculo do IRPJ a ser utilizada como critério de mensuração do imposto devido pela pessoa jurídica dependerá do sistema de apuração a que ela esteja submetida, em virtude de sua opção ou mesmo em razão de imposição legal.

A apuração poderá ser realizada, essencialmente, com base: (i) no lucro – anual ou trimestral -; (ii) lucro presumido – trimestral -; (iii) lucro arbitrado; (iv) simples ou regime simplificado e unificado de recolhimento de tributos, nos moldes da Lei Complementar n.º. 123, de 14 de dezembro de 2006.

No lucro real, a base de cálculo do imposto de renda é dada pelo lucro contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas pela legislação. Já no lucro presumido, a lei n.º. 9.249/95, em seu artigo 15, prevê o percentual da receita bruta auferida pela pessoa jurídica que será considerada como renda, para os fins de apuração da base de cálculo tributo.

Impende que se mencione que existem circunstâncias nas quais, a lei impõe o regime de apuração pelo lucro real, dentre as quais, destacam-se as determinadas em função da atividade desempenhadas pela pessoa jurídica (*v.g.* as instituições financeiras e as *factorings* deverão apurar o imposto de renda pelo regime de lucro real), bem como em virtude do faturamento.

Assim, nos termos do artigo 14 da lei n.º. 9.718/98, somente poderão optar pelo regime de apuração pelo lucro presumido, as empresas cujo faturamento anual não ultrapasse a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) ou, ainda, caso seu período de atividade seja inferior a um ano, o montante de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) mensais.

O lucro arbitrado, por sua vez, tem lugar quando o contribuinte não detém elementos suficientes para realizar a adequada apuração da base de cálculo do tributo ou, caso os possa, estes são tidos como imprestáveis para atestar a acuidade da contabilidade do contribuinte.

Ressalte-se, ainda, que dada à sua característica peculiar e excepcional, deve ser dada oportunidade ao contribuinte de caso assim deseje contestar o arbitramento feito pelo fisco.

No tocante à alíquota, apenas observamos que elas podem ser divididas tanto para o lucro real, arbitrado e presumido em duas faixas únicas: 15% (quinze por cento) e um adicional de 10% (dez por cento), sobre o montante que for superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) anuais ou R\$ 20.000,00 (vinte mil mensais).

A respeito da impossibilidade de se aplicar a devida progressividade tal como requer a Constituição Federal, cremos ter demonstrado no capítulo anterior ao comprovar que a variação percentual em relação a variação de renda auferida é ínfima e irrisória.

Apesar de registrarmos opiniões em sentido contrário³², entendemos que não existe a princípio qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade em se adotar o período de apuração inferior a um ano, máxime tendo em conta que se trata de opção do contribuinte, podendo se assim desejar ser tributado com base no lucro real anual.

A única observação que fazemos nesse sentido, é que a renda deve ser efetiva assim, não deve existir qualquer espécie de limitação quanto à dedutibilidade de despesas, ou à compensação dos montantes antecipados a título do imposto de renda retido na fonte³³.

Em síntese, poder-se-ia descrever a regra matriz do imposto de renda de pessoa jurídica como contendo os seguintes elementos:

³² Barreto. Paulo Ayres. Op. Cit., p770 e seguintes.

³³ Nesse sentido, consideramos a previsão contida no artigo 2º, §1º da Lei 11.033/2004, no sentido de determinar a antecipação mensal do imposto devido sobre as provisões matemáticas de rendimento dos fundos de aplicação totalmente inconstitucionais, porquanto pretendem tributar como renda aquilo que, por vezes, nem expectativa de direito é. E ainda mais grave são as previsões contidas na legislação tributária que impedem a compensação dos montantes indevidamente retidos a título de antecipação de imposto de renda sobre tais fundos de aplicação com o imposto de renda devido pela pessoa jurídica, permitindo, assim, a tributação do patrimônio do contribuinte em completa violação ao conceito constitucional de renda. Não é por acaso, aliás, que tal sistemática de tributação ficou conhecida como “come cotas” por atingir diretamente o patrimônio do contribuinte sob o pretexto de se tributar a renda.

ANTECEDENTE OU DESCRITOR	CONSEQUENTE OU PRESCRITOR
<p>Critério material: auferir renda de cujo titular detenha disponibilidade jurídica e econômica, consistente em acréscimo patrimonial resultado do encontro dos fatos positivos e negativos verificados no período em exame.</p>	<p>Critério Subjetivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sujeito Ativo – União Federal; • Sujeito Passivo – Contribuinte titular da renda ou responsável a quem a lei atribuir a responsabilidade de reter e recolher o tributo
<p>Critério Espacial: em todo o território nacional ou fora dele, desde que, a situação fática revele possuir conexão com o Estado brasileiro.</p>	<p>Critério Quantitativo.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Base de Cálculo: lucro contábil ajustado pelas exclusões, adições e compensações definidas pela lei (lucro real) e um percentual calculado sobre a receita bruta (lucro presumido); • Alíquota 15% e o adicional de 10%, nos casos já especificados acima.
<p>Critério Temporal: no encerramento do período de apuração, que varia de acordo com o regime de apuração adotado pelo contribuinte.</p>	

CAPÍTULO IV – A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR E A OFENSA AO CONCEITO CONSTITUCIONAL PRESSUPOSTO DE RENDA

4.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS: A TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS

Até o início da década de 90, apesar de algumas tentativas tímidas de se estabelecer a tributação com base na universalidade das rendas auferida pelas pessoas físicas e jurídicas, ainda vigia no Brasil de então, quanto à tributação o princípio da territorialidade³⁴.

Somente a partir de janeiro de 1996, com a entrada em vigor das leis nº.s. 9.249\95 e 9.430\96 como resultado da intensificação das trocas econômicas de cunho transnacional, abandonou o princípio da territorialidade para voltar o foco de atenção para a riqueza produzida fora dos limites do território brasileiro.

Em 10 de janeiro de 2001, foi editada a Lei Complementar n 104 que introduziu o parágrafo §2 do artigo 43 ao Código Tributário Nacional – CTN- que delegou à lei a possibilidade de estabelecer, no caso de o rendimento ser auferido no exterior, o momento que se considerará ocorrido o fato gerador.

Nesse contexto, o parágrafo único do artigo 74, da Medida Provisória nº. 2.135-58, de 24 de agosto de 2001, dispôs que “*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*”. Assim, a partir de 2002, as pessoas jurídicas brasileiras que detenham participação de forma coligada ou controlada no capital de pessoa jurídica estrangeira, devem reconhecer o resultado positivo auferida por estas empresas no exterior, desde sua ocorrência, independentemente do momento em que se considerar efetivamente distribuídos.

³⁴ Para maiores detalhes a respeito do contexto histórico do surgimento da legislação objeto do presente estudo, conferir o parecer dos professores Sacha Calmon Navarro Coêlho e Mizabel Machado Derzi. “Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no Exterior - inconstitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35\01”, Revista Dialética de Direito Tributário. N. 130 julho 2006. P. 135 e seguintes.

Cuidará o presente trabalho da análise da inconstitucionalidade e ilegalidade contida na mencionada disposição à luz do conceito constitucional de renda, bem como dos conceitos de disponibilidade jurídica e econômica de renda.

4.2 COLIGADA E CONTROLADA: ALGUNS ASPECTOS RELEVANTES

A correta compreensão da questão jurídica central ora tratada passará necessariamente, pelo adequado entendimento da natureza jurídica das organizações societárias e das relações internas de poder e do papel desempenhado pelas pessoas jurídicas, notadamente, quanto às sociedades controladas e coligadas.

Estabelece o artigo 243, §1º da lei n.º. 6.404/76 já com a redação que lhe foi conferida pela Medida Provisória n.º. 449, de 03 de dezembro de 2008, que são coligadas, as sociedades em que a companhia detenha relevante investimento. Controladas, por sua vez, são as sociedades das quais a companhia, ainda que de maneira indireta, detenha um número tal de ações que lhe assegure o exercício do poder de controle das deliberações. Veja-se:

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

(...)

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Medida Provisória n.º . 449, de 2008)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Já o critério de relevância do investimento a que alude o mencionado §1º, do artigo 243, nos é oferecido em termos objetivos, pelo parágrafo único do artigo 247 do mesmo diploma legal que estipula que serão considerados relevantes os investimentos nas seguintes circunstâncias: (i) se o valor contábil da participação da coligada (investidora) corresponder a 10% do patrimônio líquido da coligada (investida); (ii) se o conjunto de investimentos das coligadas (investidas)

representarem 15% ou mais do patrimônio líquido da coligada (investidora), em ambos os casos sem que exerça o controle da companhia.

Além disso, o artigo 248, da LSA, também modificado pela Medida Provisória n.º. 449/2008 determinou que o reconhecimento dos lucros e resultados das coligadas e controladas se faça, quando o investimento for classificado com relevante, obrigatoriamente, pelo método da equivalência patrimonial.

A classificação de uma sociedade como controlada ou coligada em relação à outra sociedade influencia determinantemente na análise do tema ora em análise, uma vez que se encontra diretamente relacionado com a capacidade de exercer o controle das decisões a serem tomadas pela companhia coligada ou controlada.

Significa dizer destarte, que a sociedade somente poderá fazer prevalecer suas decisões nas sociedades nas quais detenha o respectivo controle acionário, sendo correto afirmar que diante de inexistência de preponderância deste (controle), as decisões serão tomadas com base no consenso, restando evidente que nem sempre a decisão de quaisquer dos acionistas será imediatamente acatada.

Nesse sentido, FÁBIO ULHOA COELHO³⁵, citando as lições do ilustre FÁBIO KUNDER COMPARATO, que existem quatro formas de poder de controle nas sociedades anônimas, a saber: (i) totalitário; (ii) majoritário; (iii) minoritário (iv) gerencial.

Logo, é de se notar, que além do critério objetivo (percentual do capital votante) estará nas mãos de um dado acionista, mas a conjunção de diversos critérios que permitam concluir pela possibilidade deste influenciar nas decisões e demais processos gerenciais da sociedade.

³⁵ Coelho, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. Volume 2. 6 edição. Saraiva. 2003. P.276.

4.3. O ARTIGO 43, §2 DO CTN E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA N 2.158-35\2001.

Com fundamento no já mencionado §2º do artigo 43 do CTN, o parágrafo único do artigo 74 da MP 2.158-35\2001, determina que os lucros obtidos pelas sociedades coligadas e controladas serão considerados disponibilizados, desde o momento em que forem apontados no balanço de encerramento do exercício da sociedade controlada ou coligada no exterior, compondo a base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa de Pessoa Jurídica – IRPJ – e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, a serem pagos pela empresa brasileira.

Assim, para que os lucros e resultados das pessoas jurídicas que sejam coligadas ou controladas a sociedades brasileiras, tenham tais resultados tributados no Brasil pelo IRPJ e pela CSLL, basta que essas empresas lancem tais valores em seus balanços que a companhia brasileira se verá automaticamente obrigada a reconhecer tais montantes pelo critério da equivalência patrimonial e oferecer o resultado à tributação.

Logo, a partir do indigitado dispositivo legal, passou a tributar não apenas a renda esta, entendida em conformidade com o que se expôs no capítulo anterior, como o acréscimo patrimonial disponível (*jurídica ou economicamente*), resultante da diferença entre os fatos positivos e negativos havidos no patrimônio da pessoa jurídica no período de um ano, mas a mera expectativa de se obter renda.

Nesse sentido, deve se esclarecer que o simples fato de a sociedade coligada ou controlada no exterior vir a registrar resultados positivos ao término de seu exercício fiscal não implicará necessariamente, na distribuição destes lucros à empresa brasileira (controladora ou coligada).

Dito de outra forma: até que ocorra efetivamente a distribuição de dividendos à coligada ou controladora no Brasil – disponibilidade econômica – ou o creditamento de tais dividendos no balanço patrimonial da empresa situado no exterior a obrigação de pagar dividendos à sociedade brasileira – disponibilidade jurídica -, não se pode cogitar a ocorrência do fato jurídico renda,

situação suficiente e capaz para ensejar o surgimento da obrigação tributária, consistente no pagamento do IRPJ e da CSLL.

Vê-se, nesse dispositivo legal, verdadeira tentativa de se tributar como renda aquilo que manifestamente, não o é. Tem-se, portanto, verdadeiramente, a criação de ficção jurídica, como antecedente da regra matriz do IRPJ e da CSLL, na medida em que atribui os efeitos jurídicos de ocorrência de um dado fato “A” a outro manifestamente distinto “B”.

Não se pode nem mesmo dizer que o legislador pátrio pretendeu a tributação de presunção de renda, porquanto o eventual resultado positivo de coligada ou controlada no exterior, porquanto este pudesse representar indício de que a empresa brasileira iria obter renda em decorrência deste resultado positivo em algum momento no futuro.

Isto porque, não se pode confundir o conceito de disponibilidade jurídica – que pressupõe a possibilidade efetiva do titular de um dado direito vir a exercê-lo, evidentemente porquanto o referido direito já compõe seu acervo jurídico patrimonial – e o regime de reconhecimento de resultado por competência regime contábil que impõe o reconhecimento de variações e mutações patrimoniais, independentemente de sua disponibilização.

Ficção e presunção são figuras conhecidas pelo Direito Positivo, não podendo ser confundidas nem tampouco se lhes aplicar os efeitos uma da outra.

Assim, no campo das presunções, o legislador/aplicador do direito, deverá partir de um fato provado “A” qualquer e, mediante a realização de processos indutivos lógicos, concluir pela ocorrência de um dado fato “B” que não ocorreu e nem mesmo poderá aperfeiçoar-se de modo empírico.

Ainda quanto às presunções, tem-se que elas podem ser: (i) relativas, na hipótese em que o legislador deverá permitir a produção de prova em contrário ao fato presumido; ou (ii) absolutas, quando não há a possibilidade de prova em contrário, visando à desconstituição do fato presumido.

Enquanto nas presunções partir-se-ia de um fato conhecido e provado para chegar-se a um fato não conhecido, mas provável, conferindo, assim, certeza jurídica a uma realidade provável, nas ficções partir-se-ia de um *fato pressuposto para conferir certeza jurídica a algo diverso da realidade empírica*³⁶.

A respeito da utilização das ficções pelo Direito Positivo, assim se posiciona MARIA RITA FERRAGUT³⁷:

Nada se presume na ficção, pois a ligação que existe entre o fato conhecido e o fato cujo evento é fictício não se poderia estabelecer segundo o que ordinariamente acontece. A probabilidade elemento informador das presunções, diz justamente que, ocorrido o fato conhecido (Fc), não ocorreu o fato cujo evento é fictício (Ff), *mas a regra de ficção altera essa relação, de forma que ocorrido Fc, deve-ser o reconhecimento jurídico da ocorrência de Ff.*

O único ponto em comum entre os institutos é que ambos tendem a modificar a realidade diretamente conhecida. (destacamos)

Ainda, no mesmo sentido, colhem-se as lições de Cristiano Carvalho³⁸

a ficção jurídica é um ato de fala, que propositadamente não vincula algum aspecto da regra à realidade jurídica à realidade institucional ou à realidade objetiva, de modo a assim poder gerar efeitos que não seriam possíveis de outra forma.

A ficção jurídica é, portanto, uma desvinculação normativa entre o real e o Direito. (destacamos)

³⁶ Para Alfredo Augusto Becker, “Existe uma diferença radical entre a presunção e a *ficção legal* a presunção tem como ponto de partida a verdade de um fato: de um fato conhecido se infere outro desconhecido. A ficção, todavia, nasce de uma falsidade. Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é *provavelmente* (ou *com toda a certeza falso*). Na presunção, a lei estabelece como verdadeiro um fato provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção legal, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal”. Teoria Geral do Direito Tributário. 3 edição. Lejus. São Paulo: 1998. P. 509. Itálicos originais.

³⁷ Ferragut. Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2ª edição. Quartier Latin. P. 157-158.

³⁸ Carvalho. Cristiano Rosa. Ficções Jurídicas no Direito Tributário. Editora Noeses. 2008. P. 222-223.

A utilização das ficções jurídicas, contudo, sujeita-se a limites, como bem observa MARIA RITA FERRAGUT³⁹:

O limite à criação de ficções jurídicas encontra-se na Constituição, que por dentre outros direitos assegurar o contraditório e a ampla defesa, afasta sua aplicação sempre que imputar ao sujeito a prática de um fato, como ocorre no nascimento das obrigações tributárias. (destacamos)

Nesse sentido, cumpre esclarecer, que embora seja permitido ao direito tomar a realidade objetiva dentro de seus próprios critérios – em virtude de sua auto - organização sintático semântica -, não se deve permitir que esta característica conduza a absurdos tais como a desconsideração dos sentidos de bases⁴⁰ ou mesmo que determinadas interpretações gerem conflitos entre o texto interpretado e as normas constitucionais, legitimamente eleitas como um de seus limites objetivos.

E mesmo a questão da tributação pelo Imposto de renda de mera expectativa de direito – como é patente ocorrer na hipótese em exame – já foi objeto de análise em circunstâncias análogas. Nesse sentido, vale transcrever os comentários de JOSÉ CASSIANO BORGES E MARIA LÚCIA AMÉRICO DOS REAIS⁴¹, *in verbis*:

É interessante observar que a Administração Tributária adota o entendimento, como bem demonstram algumas decisões da Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região, no sentido de que receitas dependentes de evento futuro, por sua natureza aleatória, devem ser escrituradas no período-base de sua disponibilidade jurídica (Decisões nºs 5/98, 89/98 e 51/2000). Ocorre que receitas que dependem de evento futuro não são, na realidade,

³⁹ Idem. Ibidem.

⁴⁰ Ver nesse sentido Karl Larenz, citado por Tathiane dos Santos Piscitelli, que “salienta que todos os vocábulos possuem “um sentido literal possível”, seria tudo aquilo que nos termos do uso lingüístico que seja de considerar como determinante em concreto. Os limites à interpretação das normas tributárias. Quartier Latin. 2006.75.

⁴¹ Borges, José Cassiano e Reis, Maria Lúcia Américo dos. Diferimento da Variação Cambial. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 109. P.62.

receitas, mas meras expectativas de receitas *e somente se tornarão receitas sujeitas à tributação quando o evento futuro ocorrer.*

Uma coisa é se ter o direito à disponibilidade jurídica de receber dinheiro e, neste caso, a disponibilidade jurídica já existe independentemente do ingresso de numerário, tornando possível a aplicação do regime de competência, outra inteiramente diferente é se ter a expectativa a esse direito, situação na qual o direito ainda não existe, não podendo, portanto, a receita potencial ser apurada por regime algum, seja de caixa, ou seja de competência.– destacamos.

Nesse mesmo sentido, GABRIEL LACERDA TROIANELLI⁴² asseverou, com propriedade, ao dissertar sobre caso análogo ao presente, o seguinte:

Não se pode, todavia, extrapolar essa distinção entre os regimes de caixa e de competência, regimes de apuração de resultado, para pretender aplicar o regime de competência a um não-resultado, uma mera expectativa de receita, a algo que, embora possa se transformar numa receita, depende de um evento futuro e incerto para que isso ocorra.

Tal vem sendo, aliás, o entendimento da Administração Tributária, como bem demonstra a seguinte decisão:

Receitas de Evento Futuro – As receitas que dependem de evento futuro, por sua natureza aleatória, deverão ser escrituradas no período-base de sua disponibilidade jurídica (Dec. 6ª RF 5/98, 89/98 e 51/00).”

Em que pese o acerto dessa decisão, as acima denominadas “receitas que dependem de evento futuro” não são, na verdade, receitas mas meras expectativas de receitas e somente se tornarão receitas quando o evento futuro ocorrer.

E prossegue o citado autor:

Uma coisa é se ter o direito, a disponibilidade jurídica de receber dinheiro, e, nesse caso, já existe receita independentemente do ingresso de numerário, sendo possível a aplicação do regime de competência; outra é se ter a expectativa a esse direito, situação na qual a receita

⁴² Troianelli, Gabriel Lacerda. A Não-Incidência de Cofins e PIS sobre a Mera Variação Cambial Positiva In Revista Dialética de Direito Tributário n° 78. P.104-105.

não existe, não podendo, portanto, ser apurada por regime algum, seja de caixa, seja de competência.

Aliomar Baleeiro, ao buscar uma definição para a receita pública, concluiu que:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Evidentemente, o mesmo conceito se aplica às receitas privadas, e é por isso que, de acordo com a Enciclopédia Saraiva de Direito, receita é: toda soma ou quantia que vem integrar um patrimônio, acrescentando-o.

Trata-se a receita, portanto, em última análise, do elemento novo e positivo do patrimônio de alguém. E o que é o patrimônio? De acordo com o Manual de Contabilidade da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, da Universidade de São Paulo – FINECAFI, o patrimônio de uma entidade é:

definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza

Assim, a receita, que é elemento positivo do patrimônio, se dará necessariamente ou sob a forma de um direito.

Ora, no momento em que a moeda nacional se valoriza em relação ao dólar, o devedor de empréstimo em dólar não passa a ter, imediatamente, o direito de pagar menor montante em reais, o que seria uma receita, mas a mera expectativa de, caso a situação cambial se mantenha até o momento do vencimento do empréstimo, vir a ter o direito de gastar menor quantidade de reais quando se der a liquidação do contrato.

Não há, portanto, um direito, mas apenas uma expectativa de direito, à qual corresponde uma expectativa de receita, e não uma receita. Daí a utilização das aspas quando me referi às “receitas” de variação cambial.

E, não havendo receita na variação cambial, não há se falar, também – e daí, igualmente, o uso das aspas – em ‘regime de caixa’, uma vez que tanto o regime de caixa quanto da competência são formas de reconhecimento de resultado e na mera variação cambial não há qualquer resultado, mas simples expectativa de resultado.

Falar em regime de caixa ou de competência para o reconhecimento da mera variação cambial faz tanto sentido quanto indagar, em um jogo de basquete, se determinada cesta vale dois ou três pontos quando o jogador sequer arremessou a bola. - Grifamos

Corroborando o acima exposto, cumpre transcrever acórdão proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - VARIAÇÕES CAMBIAIS CONSIDERADAS COMO RENDA ANTES DO PAGAMENTO DA OBRIGAÇÃO - MOMENTO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

O Imposto de Renda só incide sobre os ganhos decorrentes de variações cambiais quando realizado o pagamento das obrigações financeiras relativas àquelas variações, porque é a partir daí que serão incluídos na receita e na apuração do lucro real obtido. Recurso desprovido.”

Colhem-se do voto proferido pelo eminente ministro Garcia Viera, relator do recurso, os seguintes trechos:

Partindo de tais pressupostos, sem a necessidade de maiores digressões, de ordem doutrinária, afigura-se-me escorreita a decisão ora objurgada, porquanto é certo que a disponibilidade econômica ou jurídica da renda só ocorre quando houver real acréscimo patrimonial, não cabendo a tributação sobre mera expectativa de ganho futuro e em potencial.

(...)

Como viu-se acima, a disponibilidade a que se refere o art. 43 do CTN resulta de um fator econômico concreto e atual (dinheiro em caixa por exemplo) ou de um fato reconhecido como tal pelo Direito (um direito reconhecido pela lei, como o direito de crédito).

Logo, não há como se falar que meros registros contábeis, que representam tão somente expectativas de resultado positivo (já que não se sabe se quando a obrigação for cumprida, a variação será positiva ou negativa) constituam um acréscimo patrimonial e que este, por força do regime de competência, esteja disponibilizado para o contribuinte no momento em que registrado; ao contrário, é certo que o contribuinte não dispõe desse ganho, uma vez que ainda não implementado o termo em que deveria cumprir sua obrigação financeira.” (Recurso Especial nº. 320.455/RJ; 1ª Turma do STJ, Ministro Relator Garcia Vieira, Julgado em 07.06.2001) – destacamos

Portanto, para que possa ser tributado pelo imposto de renda e pela CSLL, necessário se faz que o montante obtido a título de renda esteja disponível ao contribuinte, sem o que não se poderá pretender seu enquadramento como renda, por completo descompasso deste *quantum* como os traços definitórios de renda, delineados na Constituição e pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional.

E o elemento que nos parece ainda mais marcante da ilegalidade desta sistemática de tributação de ficção de renda é que não prevê nenhum mecanismo para que o contribuinte possa ilidir o fato suposto de haver auferido renda pela mera apuração de resultados positivos por sua coligada ou controlada no exterior.

Fica evidente, assim, que o legislador pátrio ao prescrever tal comando está aplicando por vias tortas, a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade situado no exterior.

A esse respeito, confira-se o entendimento de PAULO AYRES BARRETO⁴³

As pessoas jurídicas têm existência distinta da de seus sócios. Não se confundem os respectivos patrimônios. A desconsideração da personalidade jurídica é admitida apenas em algumas hipóteses legalmente previstas, todas associadas à noção de infração a lei. Consistem tais hipóteses em situações excepcionais, em que o manto da pessoa jurídica não tem o condão de encobrir atividades ilícitas praticadas por seus sócios ou representantes legais. A apuração de resultados por coligadas ou controladas no exterior dista de se qualificar como infração à lei.

Nesta senda de raciocínio, corrobora a tese da impossibilidade de se tratar coligadas e controladas no exterior como se filiais ou sucursais fossem, pois como bem observado por JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES⁴⁴

O quanto foi dito acerca dos lucros, rendimentos e ganhos de capital percebidos – por pessoa jurídica domiciliada no país – e no exterior, é igualmente aplicável às prescrições relativas as

⁴³ Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica. Op. Cit. P. 786.

⁴⁴ Gonçalves, José Artur de Lima. Imposto sobre a Renda – Resultados Auferidos no Exterior por Filiais, sucursais, controladas e coligadas. Revista Dialética de Direito Tributário n. 74. Novembro de 2001. P. 74-75.

filiais e sucursais . É que elas são, genuinamente, “pedaços” da própria pessoa jurídica aqui domiciliada; verdadeiras extensões patrimoniais suas, devendo, portanto, ser tratadas como um todo, aplicando-se lhes o regime jurídico do corpo principal.

(...)

Bastando, por ora, a fixação do critério segundo o qual, sendo elas consideradas parte integrante da matriz, aplicar-se lhes à o regime jurídico relativos aos resultados da matriz aqui domiciliadas. Ou seja, à filial e à sucursal aplica-se o regime jurídico tributário da matriz.

No mesmo sentido, expõe RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁴⁵

Ora, é perfeitamente razoável e legal declarar que os lucros obtidos pelas filiais e sucursais no próprio período em que são gerados, independentemente de entrega física, eis que filiais e sucursais formam com a matriz uma única pessoa jurídica, de tal arte que o lucro obtido por elas pertence à pessoa jurídica única e una, pessoa jurídica esta que é contribuinte do imposto de renda até mesmo tendo-se em vista que o art. 45 do CTN declara contribuinte aquele que for titular da disponibilidade a que se refere o art. 43.

Já não pode ser assim com os lucros das coligadas e controladas, que, por serem pessoas jurídicas distintas das pessoas que participam de seus capitais (código civil art. 20), conservam consigo a titularidade sobre seus respectivos lucros enquanto não distribuídos efetivamente.

Sem dúvida, os lucros *retidos nas coligadas ou controladas integram os seus patrimônios, e não os patrimônios de quem participa de seus capitais, assim remanescendo enquanto distribuição por um ato jurídico que transfira o direito sobre esses lucros.* – destacamos.

O fisco, no entanto, parece não compreender adequadamente a questão ora versada, pois insiste em defender que a sistemática de tributação da renda (em verdade de ficção de renda) teria amparo material e formal na Constituição Federal uma vez que: (i) o §1 do art. 43 do CTN conferiria a possibilidade de lei vir a fixar o instante em que a se considere ocorrido o fato gerador, nos casos destes serem decorrentes do exterior; (ii) que o mesmo art. 43 indica a possibilidade de se tributar tanto a disponibilidade jurídica ou econômica da renda e que a

⁴⁵ Oliveira de Ricardo Mariz. O conceito de Renda – inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar 104 (a questão da disponibilidade sobre Lucros de coligadas e controladas no Exterior”, in Revista Dialética de Direito Tributário n73, São Paulo, Dialética 2001. P. 112-113.

primeira (jurídica) seria a hipótese semelhante à tratada pelo parágrafo único do artigo 74 da MP 2.158-35\2001, que ocorreria (sic) no momento em que apontado no balanço patrimonial da controlada ou coligada no exterior; (iii) tratar-se-ia, ainda, de hipótese de desqualificação do negócio jurídico entabulado pelo contribuinte.⁴⁶

Os eminentes professores SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO E MISABEL DERZI⁴⁷ acrescentam nesse sentido, que segundo o fisco, a sobredita norma possuiria caráter de norma antielisiva e que, evidentemente, tal entendimento se mostra equivocado, pois acaba por penalizar a todos os contribuintes em troca de alcançar a poucos casos.

Deve se observar, entretanto, que tais argumentos, ora partem da premissa equivocada de que a lei poderá determinar livremente o momento em que se considere ocorrido acréscimo patrimonial passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL – mesmo que em patente desacordo com o conceito constitucional de renda, ora faz evidente confusão entre o balanço patrimonial do contribuinte (controladora ou coligada domiciliada no Brasil) e balanço patrimonial e, via de consequência, com o patrimônio da pessoa jurídica (controlada ou coligada) domiciliada no exterior.

E, por fim, não se pode pretender a pretexto de se evitar a evasão fiscal – que em momento algum se busca defender neste ou em qualquer outro trabalho sério a respeito desta matéria – seja permitido ao fisco tributar montante ainda indisponível a título de renda.

Ora, para impedir a prática de ilícitos, o fisco deve adotar medidas rígidas de controle que impeçam o desvirtuamento da utilização da pessoa jurídica ou mesmo que busque por meio destas mesmas práticas reduzir o suprimir o montante devido a título de tributo⁴⁸.

De conseguinte, deve se assentar, desde logo, que não se busca, também, defender a não tributação dos lucros efetivamente obtidos pelas pessoas jurídicas nacionais provenientes de

⁴⁶ Para maiores detalhes a respeito dos argumentos da Fazenda Nacional em defesa da tributação antecipada dos lucros das coligadas e controladas no exterior, verificar, Boiteux. Fernando Netto. As Sociedades Coligadas e Controladoras, Controladas e a Tributação dos Lucros obtidos no Exterior. Revista Dialética de Direito Tributário. N. 105. Julho 2004. Dialética. P. 20 e seguintes.

⁴⁷ Op. Cit. P. 143-144.

⁴⁸ Ver nesse sentido, Schoueri, Luís Eduardo. Transparência Fiscal Internacional. P.47 e seguintes, a respeito dos métodos de controle destas práticas, a partir da experiência internacional.

fontes estrangeiras, mas apontar a patente ilegalidade e inconstitucionalidade havida no referido parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35\2001.

Não é por acaso, aliás, que o referido artigo, bem como §2º do artigo 43 do CTN são objetos de questionamento pela via de Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADI), ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria junto ao Supremo Tribunal Federal – STF – o passará a ser analisado em maiores detalhes no tópico seguinte.

4.4 A ADI N.º.2.588-1/DF E POSICIONAMENTO DO STF A RESPEITO DA QUESTÃO

A questão envolvendo a constitucionalidade artigo 74, parágrafo único da Medida Provisória n.º. 2.158/2001 é objeto de análise do STF, desde 21 de dezembro de 2001, data em que a Confederação Nacional da Indústria – CNI ajuizou Ação de Direita de Inconstitucionalidade sob n.º. 2588-1/DF, aduzindo, em síntese: (i) há violação ao artigo 62 da constituição federal e, via de consequência, ao princípio da separação dos poderes, porquanto o assunto tratado pela referida MP, não se revela urgente e relevante; (ii) há violação ao princípio constitucional tributário da irretroatividade das leis; (iii) ocorrem, ao mesmo tempo, a desconsideração de personalidade jurídica das empresas controladas e coligadas situadas no exterior e, a tributação de “renda” em desconformidade com o conceito constitucional de renda⁴⁹, pretendendo tributar resultados ainda não disponibilizados à sociedade brasileira.

Até o presente momento, foram proferidos seis votos pelos ministros daquela corte⁵⁰. A seguir, passamos à análise dos principais argumentos utilizados pelos ministros durante o julgamento do caso.

⁴⁹ Conforme já expusemos, a sistemática ora em análise pressupõe disponibilidade automática aos lucros auferidos pelas pessoas jurídicas coligadas ou controladas situadas no exterior, aos seus sócios (pessoas físicas ou jurídicas), desde o instante em que forem apontados no balanço contábil da empresa estrangeira.

⁵⁰ Proferiram voto no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade do dispositivo legal ora analisado, ainda que em parte: a Ministra Ellen Gracie (relatora), Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio Mello e Ricardo Lewandowski. Já os Ministros Nelson Jobim e Eros Grau votaram pela improcedência da ação e, por fim, o Ministro Gilmar Mendes está impedido de proferir voto neste caso.

A Ministra Ellen Gracie, sua relatora primeira a votar, portanto, reconheceu a inconstitucionalidade em parte do parágrafo único do artigo 74 da MP 2.158/35/2001, para excluir a incidência do IRPJ e da CSLL, mediante a aplicação da sistemática em exame das sociedades coligadas.

Isto porque entendera a ministra acertadamente, que o patrimônio das pessoas jurídicas coligadas não se confunde com o de sua coligada no Brasil e assim, os lucros obtidos por uma não podem ser considerados automaticamente distribuídos à outra.

Ainda que não haja julgado totalmente procedente o pedido formulado pela CNI, assentou claramente, que a legislação em alvitre, desconsidera a devida separação jurídica patrimonial, lembrando, ainda, que o STF somente reconheceu possibilidade de aplicação de tal sistema de tributação - presunção de distribuição automática dos lucros – às firmas individuais, ou seja, sociedades unipessoais, nas quais o destino a ser dado aos lucros depende unicamente da vontade de seu único sócio (controle totalitário), sem, contudo, afastar os precedentes daquela corte que mencionaram a impossibilidade de se tributar como renda montante que não se encontra disponível no patrimônio do contribuinte.

Entretanto, afastou a inconstitucionalidade quanto à aplicação do dispositivo às sociedades controladas, vez que de acordo com seu entendimento, o acionista controlador possui poder de ingerência para determinar o destino a ser dado aos lucros obtidos.

Embora respeitáveis os argumentos esposados pela eminente Ministra, como eles não podemos concordar. E assim agimos, exatamente a partir da premissa de que os patrimônios das pessoas jurídicas quer coligadas, quer controladas são totalmente autônomos e independentes em relação ao de suas coligadas e controladora.

Ao seguir-se pela senda de raciocínio inaugurada pela ilustre ministra, restariam ignoradas até mesmo a possibilidade da legislação interna do país em que se situe a sociedade controlada ou coligada estrangeira vir a estabelecer qualquer regra no sentido de vedar a distribuição de lucros

ou mesmo determinar que uma dada parcela deste lucro deverá ser retida pela sociedade sob a forma de reserva legal.

Já os Ministros Nelson Jobim e Eros Grau entenderam que tal imposição seria aplicável apenas às empresas que reconhecessem o resultado do investimento pelo método da equivalência patrimonial e, por isso, não haveria a aventada inconstitucionalidade. Contudo, partem da premissa equivocada de que a equivalência patrimonial, método contábil de reconhecimento de resultado equivaleria à disponibilidade jurídica de renda porém, serve apenas para registrar a variação do investimento realizado em razão da variação do patrimônio líquido da sociedade estrangeira investida.

Importante observar que após a edição da MP 449/2008, que conferiu nova redação aos artigos 243 e 248 da Lei 6.404/76 já mencionados anteriormente, tanto os investimentos realizados e coligadas quanto em controladas passaram a ser reconhecidos pelo citado método da equivalência patrimonial que, impõe a atualização do investimento proporcionalmente aos lucros obtidos pela pessoa jurídica no exterior. Isto não quer dizer que tal reconhecimento implique na distribuição de tais lucros na forma de dividendos, por exemplo, a indicar acréscimo patrimonial passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Assim, o resultado deve ser contabilizado pelo método da equivalência patrimonial como receita operacional na investidora e ajustada à participação contabilizada na sociedade controladora ou coligada, contra um ajuste positivo ou negativo (débito ou crédito), respectivamente na conta de investimento para adequar o valor deste investimento ao resultado obtido pela sociedade estrangeira⁵¹.

⁵¹ O ajuste é feito no caso de ser auferido lucro mediante um débito na conta investimento no grupo de ativo e um crédito na conta receita operacional, resultante de aplicação do método de equivalência patrimonial, no grupo de contas de resultado.

Ora, tem-se, assim, mera “reavaliação de ativos”⁵², não lucro disponível quer jurídica, quer economicamente para ensejar a tributação pelo IRPJ e pela CSLL. A fim de que se possa bem visualizar a circunstância descrita, valemo-nos do seguinte quadro⁵³:

FATO	QUALIFICAÇÃO NA INVESTIDORA	LANÇAMENTO
Lucro líquido na investida	Receita operacional	D – Investimento C – Recita de equivalência patrimonial.
Prejuízo líquido na investida	Despesa operacional	D- Despesa de equivalência patrimonial. C – Investimento

C – Crédito.

D – Débito.

Contudo, consoante bem observam, SILVÉRIO DAS NEVES e PAULO E. VICECONTI⁵⁴, o fato de reconhecer tal receita decorrente do aumento do patrimônio líquido da investida, não implica necessariamente, no direito de receber tais lucros, mediante a distribuição dos respectivos dividendos. Por isso, a investidora somente deve oferecer tais montantes à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, quando e se, receber participação nestes lucros.

⁵² É importante lembrar que adoção deste tipo de método de avaliação de investimento tem o caráter de refletir de maneira mais adequada a importância do investimento no patrimônio da investidora, aproximando-o da realidade. O eventual acréscimo somente deve ser tributado em duas circunstâncias: (i) na distribuição de lucros; (ii) no momento da alienação da participação societária na investida, caso seja apurado ganho de capital, resultando ingresso de riqueza nova no patrimônio do contribuinte.

⁵³ A esse respeito, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke expõem que: “ constatamos que no método da equivalência patrimonial a conta de Investimentos será igual ao valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada, proporcionalmente à participação em seu capital. Assim, se uma investidora tiver, digamos, 30% do capital de uma coligada, a conta de investimentos na investidora deverá, ser a cada encerramento do balanço igual a 30% do patrimônio líquido da coligada nas respectivas datas. Se o valor do patrimônio da coligada aumentar ou diminuir, haverá um aumento ou diminuição proporcional correspondente na conta de investimento da investidora. (...)”

Dento desse método, os lucros já são reconhecidos no momento de sua geração pela coligada ou controlada; dessa forma, quando se efetivar a distribuição de tais lucros como dividendos, devem ser registrados em caixa ou bancos e deduzidos da conta de investimento. (...)”

No caso de a controlada ou coligada distribuir dividendos sobre o resultado do exercício a ser encerrado, o procedimento na controladora será o mesmo comentado anteriormente (antes do registro dos dividendos, procede-se ao cálculo do resultado da equivalência patrimonial, para depois haver a diminuição do investimento decorrente dos dividendos pagos ou provisionados). Manual de Contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades) 6ª edição. Atlas. São Paulo: 2003. p.165-166.

⁵⁴ Viceconti, Paulo. E. V. e Neves, Silvério das. Contabilidade avançada. 15 edição. Frase. São Paulo: 2007. P.92.

Por outro lado, se não houver a distribuição de lucros – e, por conseguinte, não ocorrer qualquer acréscimo patrimonial de renda nova, em conformidade com o conceito constitucional de renda – a empresa investidora brasileira deverá proceder à devida exclusão desta receita na parte “A” do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR⁵⁵.

Nesse sentido, confirmam-se as observações feitas por LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁵⁶, a respeito das razões de utilização do método contábil da equivalência patrimonial:

Com efeito, por meio das demonstrações financeiras, procura-se obter um levantamento da situação patrimonial da empresa em um certo momento. O balanço é, por sua própria natureza, estático, visto que datado. A realidade da empresa, por sua vez, é dinâmica. Assim, como a fotografia exige certos cuidados para captar com exatidão a imagem de um corpo em movimento, do mesmo modo a contabilidade se vale de alguns recursos para reproduzir, num aspecto estático, uma realidade em constante mutação.

É neste contexto que surge a equivalência patrimonial: dado que recursos investidos em coligadas e controladas produzem recursos que só serão disponibilizados em momento futuro, a técnica contábil vale-se da equivalência patrimonial para tentar alocar, no tempo de sua gestão, um resultado que apenas será disponível no futuro.

(...)

A tal constatação, poder-se-ia argumentar, que embora não exista a chamada “disponibilidade econômica”, antes da distribuição, a equivalência patrimonial revelaria a “disponibilidade jurídica”, que se confundiria com o regime de competência contábil.

(...)

55 Tal procedimento não pode ser aplicado, contudo, às sociedades que possuem investimentos em sociedades estrangeiras dada à determinação contida no artigo 7º da Instrução Normativa n.º. 213/2002, que determina que os lucros devem ser necessariamente adicionados ao lucro real no mento em que forem auferidos pela pessoa jurídica investida:

Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

⁵⁶ Schoueri, Luís Eduardo. Transparência Fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória n.º. 2.158-35. Revista Dialética de Direito Tributário n.º. 142. Dialética. Julho 2007. p.44-45.

Esta confusão entre regime de competência e disponibilidade jurídica, entretanto, não pode prosperar: o regime de competência não implica qualquer disponibilidade, econômica ou jurídica, em si mesma. Por exemplo, se um título não endossável vence juros semestrais, deve o credor, pelo regime de competência, reconhecer, a cada 180 dias, uma parcela proporcional dos juros, como receita do respectivo período. É isso o que determina o princípio da competência; entretanto, até que vença o título, não tem o credor qualquer disponibilidade, econômica ou jurídica, sobre os referidos juros. Apenas no vencimento é que ele poderá fazer valer sua pretensão; a partir daí é que ele terá adquirido disponibilidade sobre os juros.

Vê-se, pois, que os Ínclitos ministros que entenderam que ao aplicar as disposições contidas no parágrafo único do artigo 74 da MP 2.158-35/2001, por se aplicarem apenas nos casos das sociedades que reconheçam o resultado de seus investimentos no exterior mediante a aplicação do método da equivalência patrimonial, não provocaria a tributação pelo IRPJ e CSLL do patrimônio do contribuinte, mas sim a renda, com o devido respeito, não aplicaram o melhor entendimento à questão.

Por outro lado, os ministros Marco Aurélio Mello, Sepúlveda Pertence, votaram no sentido de julgar integralmente procedente a ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 e para impor a interpretação conforme à constituição ao disposto pelo §2º do artigo 43 do CTN para afastar da tributação pelo imposto de renda qualquer quantia que não possa estar disponível jurídica ou economicamente ao contribuinte, nos termos do “caput” do artigo 43 do mesmo diploma legal.

Do voto proferido pelo eminente Ministro Marco Aurélio Mello, colhe-se a seguinte passagem:

Nunca é demais lembrar que a Constituição Federal contém regência inafastável quanto à tipicidade desses tributos. Sob o ângulo da contribuição, o artigo 195, inciso I, alínea “c”, remete ao lucro, ou seja, ao resultado da pessoa jurídica, dadas as receitas e as despesas do período. Sob o prisma formal, surge a necessidade, assim, de se considerar o resultado do próprio balanço, o resultado positivo, em termos de lucro do que verificado no período de apuração. No tocante ao imposto, é da maior importância a própria nomenclatura que o reveste - imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza -, pressupondo haja a

integração de riqueza, na forma de renda e de proventos de qualquer natureza, ao patrimônio do contribuinte. Por isso mesmo, o Código Tributário Nacional, a legislação, nas diversas gradações, a doutrina e a 13 jurisprudência consagraram, para dizer-se da incidência do citado imposto, a disponibilidade econômica ou jurídica. O fenômeno há de estar presente não só em vista da renda em si, no que inconfundível com o patrimônio, como também da pessoa individualizada do contribuinte. Descabe a sinonímia, descabe a despersonalização, confundindo-se pessoas jurídicas individualizadas, porque devidamente, sob os ângulos formal e material, constituídas. Não bastasse a tipicidade do tributo, decorrente da Carta da República, a circunstância de se tratar de imposto sobre a renda, o legislador complementar foi pedagógico, simplesmente pedagógico, ao prever que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, 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 – artigo 110 do Código Tributário Nacional. O preceito alcança o ato extravagante que é o da edição de medida provisória. Descabe o embaralhamento de institutos, expressões e vocábulos, como se cada qual não tivesse o sentido próprio indispensável a caminhar-se com segurança jurídica. A empresa possuidora de personalidade jurídica não se confunde com outra, pouco importando se tenha a coligação ou o controle, espécies societárias que não levam à simbiose a ponto de, em promiscuidade ímpar, confundir as personalidades no que são próprias. São 14 individualmente levadas em conta, quer sob o aspecto da responsabilidade fiscal, da responsabilidade junto a outras pessoas jurídicas e a pessoas naturais, quer sob o prisma dos direitos e deveres em geral. A despersonalização pressupõe caso concreto de extravagância, quanto aos vícios de consentimento, considerada a ordem jurídica, não podendo vir a ser placitada de maneira genérica, linear, invertendo-se valores, para este ou aquele fim, por mais querido ou nobre que o seja, considerada a presunção, simples presunção, de evasão ou sonegação cuja revelação deve ser real. A disponibilidade, tão comum ao conceito de renda, tem sentido vernacular e técnico todo próprio. O fato gerador do imposto sobre a renda, sob pena de não se poder assentar esta última, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, fenômeno sempre concreto e que não pode, à mercê de ficção jurídica extravagante, insuplantável, ser deturpada, a ponto de se dizer que, onde não há disponibilidade econômica ou jurídica, entenda-se já acontecido o fenômeno, como ocorre enquanto o lucro da coligada ou controlada existente no exterior continua, consoante a legislação de regência, no estrangeiro, no próprio patrimônio da empresa que o apurou, não sendo, consideradas as

diversas modalidades admitidas em Direito, transferido à empresa situada no Brasil, que, por isso mesmo, não tem como integrar qualquer aporte, em termos de renda, ao respectivo balanço.

Portanto, o disposto pelo artigo 74, parágrafo único da MP 2.158\2001 ao estabelecer a tributação pelo IRPJ e pela CSLL sobre montante distinto de riqueza nova que tenha efetivamente ingressado no patrimônio do contribuinte, criou uma ficção de renda, não permitiu que por qualquer forma o contribuinte pudesse afastá-la e, assim, violou o disposto no artigo 153, III e 145, I, da Constituição Federal, bem como artigos 43 e 110 e Código Tributário Nacional, o que restou assentado nos votos dos eminentes ministros Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio Mello e Ricardo Lewandowski, que determinaram que fosse afastada qualquer interpretação do conceito de renda que importasse na incidência do Imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido sobre montante pecuniário sobre o qual o contribuinte não detenha disponibilidade, seja econômica, seja jurídica.

O julgamento da questão foi suspenso após pedido de vista do Ministro Carlos Aires Brito próximo a votar e que esperamos possa consolidar o entendimento que afasta tal sistemática ilegal e inconstitucional de tributação, pois não se insurge contra a impossibilidade de tributação dos lucros das sociedades coligadas e controladoras obtidos pela exploração de outras sociedades no exterior, mas contra a ficção criada pelo parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35, que pressupõe sua distribuição automática, quando o correto seria tributar tais lucros no momento em que ocorrer sua efetiva distribuição.

CAPÍTULO V – CONCLUSÕES

De todo o quanto exposto, tem-se que:

- i. O direito positivo deve ser entendido como conjunto de normas válidas dentro de um determinado ordenamento jurídico, construídas a partir do conjunto de enunciados prescritivos contidos nos textos legais, voltados à regulação das condutas intersubjetivas;
- ii. O sistema jurídico possui uma particularidade em relações aos demais sistemas sociais, na medida em que possui fechamento sintático semântico – dado o fato de prever a maneira de criação de suas regras, estabelecendo, ainda, os mecanismos de controle de legalidade e constitucionalidade formal e material de suas normas, mas cognitivamente aberto, pois os fatos sociais influenciam a criação de tais normas e, por isso, são jurisdicizados dotados de inequívoca carga axiológica dos valores expressados pelos indivíduos integrantes da sociedade, organizadas na forma lógica de sistema, desenvolvendo relações de coordenação e subordinação umas com as outras;
- iii. O Sistema tributário é composto pelas normas jurídicas voltada à regulação da relação jurídica havida entre o fisco e o contribuinte, fixando os devidos parâmetros legais a atividade estatal de instituição, aplicação (surgimento da obrigação tributária por meio da norma individual e concreta), cobrança, arrecadação de tributo, e a fiscalização do cumprimento da obrigação principal (recolher tributo) e dos deveres instrumentais;
- iv. A Constituição Federal é responsável por fixar as normas jurídicas de estruturação do sistema tributário, notadamente, quanto aos critérios de delimitação das competências de nomear, elenca os tributos de possível criação e estabelece o conceito de suas materialidades;

- v. Orientam a tributação da renda, os princípios constitucionais da universalidade, generalidade e progressividade, todos conjugados ao princípio da capacidade contributiva, máxime tendo em conta tratar-se o imposto de renda de um imposto de caráter pessoal por excelência, que propicia a adequada identificação das características únicas e individuais do contribuinte;
- vi. Conforme demonstrado, porém, a progressividade no caso do IRPJ se mostra inócua uma vez que a fixação de apenas duas faixas de alíquotas [15% + adicional de 10%] sobre o que exceder a um dado montante pré-estabelecido, não permite a adequada consideração das características individuais dos contribuintes, violando a um só tempo os princípios da progressividade e da capacidade contributiva, acentuando as distorções e reforçando a desigualdades que não estimulam a produção e circulação de riquezas que se agravam ainda mais se tomadas diante da teoria do benefício social da tributação⁵⁷;
- vii. Seguindo as lições dos eminentes Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho, tem-se que a Regra Matriz de Incidência pode ser tomada em duas acepções, a saber, enquanto norma jurídica em geral é responsável por estabelecer os critérios mínimos e indispensáveis para a adequada compreensão da mensagem legislada, de forma tal a possibilitar a identificação do fato jurídico, sua localização tempo-espacial e prevendo a instauração de uma relação jurídica de cunho obrigacional e, por fim a necessária identificação do sujeito ativo e o sujeito passivo.
- viii. Regra Matriz de incidência tributária, por sua vez, corresponde à norma jurídica responsável pela criação do tributo. Assim, a regra matriz deverá conter os seguintes critérios para que possa criar tributo de maneira eficaz: critério material, critério espacial

⁵⁷ Tal teoria, assentada em premissas de cunho econômico financeiro foi desenvolvida por Ezio Vanoni e prevê que os tributos devem ser criados dentro de determinadas matrizes jurídicas e econômicas, dentre elas o fato dos tributos servirem para a satisfação das despesas estatais e, por conseguinte, a necessidade de serem revertidos sob a forma de benefícios aos cidadãos, que por sua vez, obrigam-se a pagar os tributos.

e critério temporal – no antecedente -. Critério subjetivo (sujeito ativo e sujeito passivo) e critério quantitativo (alíquota e base de cálculo) – no conseqüente.

- ix. Nesse contexto, o conceito de renda passível de tributação pelo imposto de renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, CF\88, deve ser entendido como o acréscimo de riqueza nova no patrimônio do contribuinte, resultante do confronto de certas entradas e determinadas saídas ocorridos durante o período de apuração;
- x. Cabe ressaltar, ainda, que o artigo 110 do Código Tributário Nacional que determina que os conceitos de Direito Privado, quando empregados pela Constituição Federal para delimitação de competência tributária, não podem ter seu conteúdo e alcance alargados para fins de aumentar o campo de incidência tributária, consistindo em – consoante bem assentado pelo E. STF⁵⁸ - verdadeira norma de caráter pedagógico e de alerta ao intérprete e aplicador do direito;
- xi. Além disso – atender o conceito pressuposto de renda rena – é necessário observar o disposto no disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional que dispõe que somente será tributado pelo imposto de renda – quando houver disponibilidade jurídica ou econômica, ou seja, quando contribuinte houver sofrido acréscimo patrimonial efetivo ou, ainda, detiver o direito a titularizar efetivamente determinada renda;
- xii. A partir de um processo de tributação da renda em bases mundiais – worldwide – income taxation -, intensificado no Brasil, na década de 90, editou-se uma série de leis tratando a tributação da renda obtida por meio de fonte estrangeira que de alguma forma estivessem ligados ao Estado brasileiro, por força dos elementos de conexão estabelecidos no Direito Internacional;

⁵⁸ Ver, por exemplo, o Recurso Extraordinário n.º. 390.840/ MG Relator Ministro Marco Aurélio, data do julgamento 09/11/2005

- xiii. Contudo, em 2001, com a edição da Lei Complementar n. 104 que introduziu o parágrafo 2 ao artigo 43, passou-se a permitir à lei a determinação do momento em que se considerarão distribuídos os lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas brasileiras
- xiv. Nesse sentido, o parágrafo único da MP 2.158-35\2001, estabelece que a partir de 31 de dezembro de 2001, os lucros e resultados apurados pelas sociedades coligadas e controladas de pessoas jurídicas no Brasil serão tributados, desde o momento em que apontados nos balanços patrimoniais das sociedades situadas no exterior;
- xv. Assim, o referido dispositivo legal institui a ficção jurídica de renda e de distribuição automática de lucros e resultados, sem considerar a separação patrimonial existente entre as pessoas jurídicas distintas como são coligadas, controladas e controladoras, sem ao menos permitir ao contribuinte a produção de prova de que não ocorreu o acréscimo da riqueza pressuposta ao seu patrimônio;
- xvi. E mais grave de tudo isso é que as disposições contidas no artigo 243, 248 da LSA e da Instrução Normativa n 213\2002, determinam que os resultados das sociedades coligadas e controladas no exterior sejam necessariamente reconhecidas pelo método da equivalência patrimonial, e oferecido à tributação mediante adição de tais valores no LALUR;
- xvii. Nesse ponto, deve se esclarecer que em nenhum momento o reconhecimento de lucros e, via de conseqüência, a atualização dos investimentos consoante determinado pela legislação societária, não se confunde com o conceito de disponibilidade jurídica de renda para fins de incidência do imposto sobre a renda de pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido;
- xviii. O argumento de que é necessária a adoção de tal medida como forma de se evitar a prática de evasão fiscal pelas pessoas jurídicas, resulta tão absurda, bastando dizer que, em primeiro lugar, não se pode presumir a má-fé do contribuinte, tampouco adotar medidas que penalizem a todos apenas para se evitar práticas ilícitas, quando é amplamente

conhecido e utilizado internacionalmente os métodos de controle de operações praticadas entre partes relacionadas (CFC⁵⁹, na sigla em inglês);

- xix. Atualmente, encontra-se pendente de julgamento a ADI 2.588-1\DF, que até o momento, teve 03 (três) votos pela constitucionalidade do parágrafo único da supracitada medida provisória e outros três votos pela inconstitucionalidade do mesmo dispositivo legal, reconhecendo os argumentos de que os patrimônios das sociedades coligadas e controladas não se confundem com o da empresa controladora ou coligada brasileira, reconhecendo que os montantes até que sejam efetivamente distribuídos sob a forma de dividendos não ingressam no patrimônio do contribuinte,, para afastar a tributação pelo imposto de renda de qualquer montante pecuniário que divirja do conceito constitucional de renda e que haja sido integrado ao patrimônio jurídico do contribuinte, nos termos do artigo 43, do Código Tributário Nacional.

⁵⁹ Controlled Foreign Corporation.

BIBLIOGRAFIA

Accioly, Hildebrando. *Manual de Direito Internacional Público* 11ª edição. 5ª tiragem. São Paulo: Saraiva 1985.

Amaro, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2004.

Barreto, Paulo Ayres. *Imposto de Renda de Pessoa Jurídica*, in Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador Eurico Marcos Diniz De Santi. Forense. Rio de Janeiro: 2007.

Becker, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª edição. Lejus. São Paulo: 1998

Boiteux. Fernando Netto. *As Sociedades Coligadas e Controladoras, Controladas e a Tributação dos Lucros obtidos no Exterior*. Revista Dialética de Direito Tributário. n 105. Julho 2004. Dialética.

Borges, José Cassiano e Reis, Maria Lúcia Américo dos. *Diferimento da Variação Cambial*. Revista Dialética de Direito Tributário n° 109.

Bulcão Octávio. *Sujeição passiva*. In Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador Eurico Marcos Diniz De Santi. Forense. Rio de Janeiro: 2007

Carvalho. Cristiano Rosa. *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. Editora Noeses. 2008.

Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20ª edição revista. Saraiva. 2008.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência*. 4ª edição. Saraiva. 2006.

_____ *Linguagem e método*. Noeses 2008.

Coelho, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. Volume 2. 6 edição. Saraiva. 2003

Coêlho, Sacha Calmon Navarro e Derzi, Mizabel Machado. *Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no Exterior - inconstitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35\01, - parecer* - Revista Dialética de Direito Tributário. n.º. 130 julho 2006.

Costa. Adriano Soares da. *Incidência e aplicação da norma jurídica tributária. Uma crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho*. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2140>>. Acesso em: 23 mar. 2009.

Ferragut. Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2ª edição. Quartier Latin.

Ferraz Júnior Tércio Sampaio. *Introdução Estudo do Direito. Técnica, Decisão e Dominação*. 5ª edição. Atlas. São Paulo: 2005.

Gama, Tácio Lacerda. *Obrigação e Crédito Tributário. Anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo. Revista de Direito Tributário nº. 50. 2002.

Gonçalves, José Artur de Lima. *Imposto Sobre a Renda - pressupostos constitucionais* – 2ª edição. Malheiros. 1997.

_____ *Imposto sobre a Renda – Resultados Auferidos no Exterior por Filiais, sucursais, controladas e coligadas*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 74. Novembro de 2001

Hart. Herbert. L. *O conceito de Direito*. Lisboa: Calouste Gulbekian 2001.

Iudicibus. Sérgio de, Martins Eliseu. Gelbcke Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)* 6ª edição. Atlas. São Paulo: 2003

Kelsen. Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5 edição Saraiva 2003.

Mendes. Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica Pré e pós giro lingüístico*. Noeses 2007.

Mosquera, Roberto Quiroga. *Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais*. Editora Dialética. 1998.

Oliveira de Ricardo Mariz. *O conceito de Renda – inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar 104 (a questão da disponibilidade sobre Lucros de coligadas e controladas no Exterior)*, in Revista Dialética de Direito Tributário n73, São Paulo, Dialética 2001.

_____. *Princípios Fundamentais do Imposto de Renda*, in Direito Tributário - Homenagem a Brandão Machado. Coordenadores, Luis Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti. Dialética. 2001.

Piscitelli Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. Quartier Latin. 2006.

Schoueri. Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através dos acordos de bitributação: Treaty Shopping*. Editora revista dos tribunais. São Paulo 1995.

_____. *Transparência Fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória n.º. 2.158-35*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º. 142. Dialética. Julho 2007

_____. *Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior: um novo capítulo no direito tributário internacional do Brasil?* Imposto de Renda Alterações Fundamentais. Valdir de Oliveira Rocha (coordenador) São Paulo: Dialética. 1996.

Tomé, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. Ed. Noeses. 2005

Tôrres, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as rendas das empresas*. 2ª edição. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT. 2001.

Troianelli, Gabriel Lacerda. *A Não-Incidência de Cofins e PIS sobre a Mera Variação Cambial Positiva* In Revista Dialética de Direito Tributário nº 78.

Viceconti, Paulo. E. V. e Neves, Silvério das. *Introdução à economia*. Frase. 8ª edição 2007

_____. *Contabilidade avançada*. 15ª edição. Frase. 2007.

Vilanova Lourival. *Estruturas Lógicas e o Direito Positivo*. Noeses. 2005.

Wittgenstein, Ludwig. *Investigações filosóficas*. Vozes. 4ª edição 2005.

Xavier, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 5ª Ed. São Paulo: Forense. 1998.