

IBET

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS
POR SOCIEDADES COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR
E A INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 74
DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001**

JÚLIA MARQUES CARNEIRO

CAPITAL FEDERAL,

2012

JÚLIA MARQUES CARNEIRO

**A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS
POR SOCIEDADES COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR
E A INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 74
DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001**

Trabalho apresentado como exigência para
obtenção de título de especialista em Direito
Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários - IBET.

BRASÍLIA,
2012

JÚLIA MARQUES CARNEIRO

**A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS
POR SOCIEDADES COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR
E A INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 74
DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001**

Trabalho apresentado como exigência para
obtenção de título de especialista em Direito
Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários - IBET.

Avaliada em:

Conceito obtido:

Especialmente à minha família, corajosa, lutadora, amável, amiga, maravilhosa e a responsável por mais uma vitória de minha vida, sempre me dando muita força e amor.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela oportunidade; a toda a minha família, os pilares da minha formação; e aos professores pelo compartilhamento de novos conhecimentos.

RESUMO

Esta pesquisa bibliográfica objetiva analisar aspectos da tributação pelo imposto sobre a renda de lucros auferidos por coligadas e controladas localizadas no exterior. O trabalho em questão obteve como resultado o estudo e avaliação da atual sistemática de tributação internacional da renda no Brasil; consubstanciada no princípio da universalidade. De maneira a demonstrar as falhas desta sistemática, foram apresentados os princípios que norteiam a tributação da renda, bem como a sequência normativa que regeu as mudanças implantadas na legislação tributária brasileira, conceitos societários e contábeis e a ficção jurídica criada pela Medida Provisória n 2.458-35/2001. O primeiro capítulo apresentou os princípios da universalidade e da territorialidade da tributação da renda, destacando-se a evolução normativa desta tributação. O segundo trabalhou sucintamente os conceitos de sociedades coligadas e controladas, bem como a tributação no método de equivalência patrimonial. O terceiro evidenciou os conceitos de renda e regra-matriz do imposto de renda e o último capítulo tratou da ficção jurídica criada pela Medida Provisória 2.458-35/2001 e a sua incompatibilidade com o sistema tributário brasileiro.

Palavras-chave: Direito tributário. Imposto sobre a Renda. Ficção jurídica.

ABSTRACT

This bibliographic research aims to analyze aspects of taxation for income tax of profits earned by subsidiaries and affiliates located abroad. The work in question was obtained as a result of the study and evaluation of the current system of international taxation of income in Brazil; embodied in the principle of universality. In order to demonstrate the shortcomings of this method, we presented the principles that govern the taxation of income, as well as the following rules that governed the changes implemented in the Brazilian tax legislation, corporate and accounting concepts and the legal fiction created by Provisional Measure No. 2458-35 / 2001. The first chapter presented the principles of universality and territoriality of income taxation, especially taxation of this normative evolution. The second worked briefly the concepts of affiliates and subsidiaries as well as taxation on equity method. The third showed the concepts of income and rule-array of income tax and the last chapter dealt with the legal fiction created by Provisional 2.458-35/2001 and its incompatibility with the Brazilian tax system.

Keywords: *Tax law. Income Tax. Legal fiction.*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA NO BRASIL.....	11
1.1 Conceituação dos princípios da territorialidade e da universalidade.....	11
1.2 Breve histórico da evolução normativa da tributação internacional de renda no Brasil	14
1.2.1 Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995	14
1.2.2 Instrução Normativa SRF 038, de 27 de junho de 1996	15
1.2.3 Lei 9.532 de 10 de dezembro de 1997	16
1.2.4 Lei Complementar 104 de 10 de janeiro de 2001	17
1.2.5 Medida Provisória 2.158-35 de 24 de agosto de 2001.....	18
1.2.6 Instrução Normativa SRF 213 de 7 de outubro de 2002.....	19
2 ASPECTOS SOCIETÁRIOS: NOÇÕES DE SOCIEDADES CONTROLADAS, COLIGADAS E DOS ASPECTOS CONTÁBEIS: MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.....	20
2.1 Das sociedades controladas e coligadas.....	20
2.2 Método de equivalência patrimonial.....	21
3 RENDA: CONCEITO CONSTITUCIONAL E A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO DE RENDA	25
3.1 Os critérios temporal e material da regra-matriz sobre o imposto sobre a renda .	25
3.2 Da disponibilidade jurídica e econômica	27
4 FICÇÃO JURÍDICA CRIADA PELO ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001	30
CONCLUSÃO.....	33
REFERÊNCIAS	35

INTRODUÇÃO

A tributação dos lucros auferidos por sociedades coligadas e controladas no exterior é tema importante no hodierno cenário de desenvolvimento econômico brasileiro. O crescimento da economia possui papel relevante no aumento da arrecadação de impostos, o que exige o desenvolvimento de um sistema tributário eficaz tanto para arrecadação de tributos quanto para a viabilização de negócios internacionais. O foco principal da tributação internacional é o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sobre os lucros auferidos no exterior, pois a sua incidência gera relevante carga tributária para as empresas e os planejamentos tributários visam, precipuamente, à sua desoneração. O tema ganhou mais importância no Brasil após a edição de Lei 9.249/95, a qual universalizou a tributação dos lucros auferidos no exterior.

A evolução normativa demonstra a oscilação entre as leis no que diz respeito ao momento da tributação dos lucros auferidos no exterior. Determinadas normas optaram por equalizar o momento da disponibilidade dos lucros auferidos por sucursais e filiais, bem como por controladas e coligadas; outras optaram por tratar diferentemente o momento da disponibilização destes lucros de um lado por controladas e coligadas; de outro, por filiais e sucursais. O problema sobrevém no momento da tributação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica dos lucros auferidos pelas controladas e coligadas, matéria atualmente disciplinada pela Medida Provisória 2.158-35/2001, a qual determina que a disponibilidade dos lucros ocorre no momento do balanço que os apurou. Daí surge o questionamento da possibilidade de a lei reputar como fato gerador algo que efetivamente não ocorreu, criando uma ficção jurídica.

Este trabalho se diferencia dos demais, uma vez que aborda não só conceituações do direito tributário, como também analisa questões de direito societário e aspectos contábeis de extrema importância para o deslinde da controvérsia gerada na hodierna sistemática de tributação de lucros auferidos por pessoas jurídicas brasileiras investidoras de sociedade sediadas no exterior.

Quem tiver acesso a esta pesquisa aprofundará seu conhecimento, haja vista que o proposto tema aborda interessantes conceitos de direito tributário e societário, bem como desdobra interessante análise de conceitos jurídicos que desembocam na conclusão da

inconstitucionalidade e ilegalidade da atual sistemática de tributação de lucros auferidos no exterior por pessoas jurídicas sediadas no Brasil.

Há valor deste assunto para a sociedade, uma vez que a incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sobre os lucros auferidos no exterior gera relevante carga tributária para as empresas, bem como ser este imposto fonte essencial de arrecadação do Governo brasileiro que impacta diretamente a economia do país.

Com o objetivo geral - analisar aspectos da tributação pelo imposto sobre a renda de lucros auferidos por coligadas e controladas localizadas no exterior - pretende-se responder à indagação problemática: a atual sistemática de tributação pelo Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas está em consonância com o sistema constitucional brasileiro?

Para esclarecer esta controvérsia, a monografia em mãos está organizada assim: no primeiro capítulo, distinguem-se os princípios da territorialidade e da universalidade, bem como explana-se sobre a evolução normativa a respeito da tributação internacional da renda no Brasil. No segundo, passa-se para a explicação de sociedades controladas e coligadas e os aspectos contábeis das relações societárias. No terceiro, segue para a análise doutrinária do conceito de renda e dos elementos necessários à existência do fato gerador do Imposto sobre a Renda. O último capítulo dedica-se à exposição da ficção jurídica intentada pela Medida Provisória 2.158-35/2001, cujo dispositivo é alvo de questionamento de constitucionalidade ainda pendente de julgamento perante a Corte Maior.

1 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA NO BRASIL

A fim de elevar a compreensão do tema em foco, torna-se necessário aclarar os vitais princípios regentes da tributação da renda, especialmente no que se refere à tributação dos lucros auferidos no exterior por pessoas jurídicas sediadas no Brasil, quais sejam princípio da territorialidade e princípio da universalidade, bem como esclarecer a sequência normativa que diversas vezes alterou a sistemática de tributação internacional da renda no Brasil até padrões atualmente vigentes.

1.1 Conceituação dos princípios da territorialidade e da universalidade

A conceituação dos princípios da territorialidade e da universalidade torna-se necessária uma vez que são estes princípios que revelam nitidamente a sistemática adotada pela legislação tributária brasileira quanto à tributação internacional da renda, bem como compõem os elementos de conexão¹ que permitem a resolução dos conflitos de bitributação internacional.

Ao tratar do princípio da territorialidade, refere-se a um elemento de conexão material, ou seja, o vínculo entre o sujeito e o território da fonte produtora da renda, ou ainda a um elemento de conexão subjetiva, vínculos relacionados aos atributos do contribuinte. Neste sentido, leciona Heleno Taveira Torres:²

É o princípio da territorialidade que fundamenta o alcance espacial das normas tributárias sobre os fatos juridicizados pelo ordenamento, estabelecendo uma reserva de exclusividade para a aplicação das leis do Estado aos fatos ocorridos neste espaço, mediante uma conexão material (presença da fonte de rendimento), promovidos por residentes ou não-residentes; e bem assim àqueles fatos identificados fora do respectivo território, mas acolhidos para a tributação no âmbito interno, por conexão subjetiva (qualificação interna de 'residente' atribuída a um dado sujeito). Desse modo, reconhece-se a legitimidade dos atos internos de lançamentos tributários, de modo a constituir o respectivo crédito tributário em favor da fazenda pública, mediante um critério de conexão pessoal, aplicados apenas àqueles sujeitos qualificados como 'residentes' do respectivo território,

¹ “O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a ‘localização’ de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação.” XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 253.

² TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípio da Territorialidade e Tributação de não-residentes no Brasil**. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento, in ID (org.). **Direito Internacional Aplicado**, São Paulo, 2003, p. 71.

exclusivamente (universalidade ou princípio da renda mundial), ou um critério de conexão material, pela presença da fonte de produção do rendimento.

Logo, o princípio da territorialidade determina que o Estado soberano pode criar suas leis, prever fatos geradores ocorridos fora de seu território, contudo não pode promover sua execução forçada no território alheio. Neste sentido, leciona Alberto Pinheiro Xavier: “o princípio da territorialidade em sentido formal significa precisamente que as leis tributárias só são suscetíveis de execução coerciva no território da ordem jurídica em que se integram.”³

Contudo, transformações na ordem econômica e a abertura dos mercados viabilizaram a atuação crescente das sociedades brasileiras em nível internacional, sendo que essa globalização da economia fez surgir no Brasil a necessidade de tributarem os rendimentos obtidos por seus naturais ou residentes fora do seu território. Em razão dessa necessidade, foi introduzido pela Lei 9.249/1995⁴ o princípio da universalidade, o qual define que a renda interna ou externamente auferida por pessoa jurídica deverá ser tributada no território de seu domicílio.

Para Taciana Alves, o princípio da universalidade acrescentou um critério de conexão de natureza subjetiva no cenário tributário brasileiro, haja vista que buscou alcançar pelo Imposto de Renda de Pessoa Jurídica os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas, localizadas fora do território brasileiro, por meio de filiais ou sucursais ou com coligadas e controladas:

Assim, foi com a edição da Lei 9.249/95 que o Brasil acrescentou ao princípio da territorialidade, que regia a tributação das pessoas jurídicas, um critério de conexão pessoal, baseado no domicílio das pessoas jurídicas, para alcançar os rendimentos por elas produzidos além do território nacional, adotando, dessa forma, também para as pessoas jurídicas, a chamada tributação da renda mundial.⁵

Helena Tôrres afirma que o critério da universalidade não excluiu o critério da territorialidade, pois entende que são critérios complementares para uma tributação

³ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 25.

⁴ “Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano” (Medida Provisória 2158-35 de 2001).

⁵ ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley Alves. **O Princípio da Renda Mundial no Direito Brasileiro**. In: TÔRRES, Helena Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 605.

internacional, em razão de que não deixou de existir a tributação pelo critério da territorialidade.⁶

Alberto Xavier não compartilha do mesmo entendimento: “a Lei 9.249/95 aboliu o princípio da territorialidade no que toca ao imposto de renda das pessoas jurídicas.”⁷ Em seu entendimento, a implementação da tributação da renda mundial se sobrepõe à tributação da renda auferida em território nacional, pelo que conclui que o novo dispositivo legal alargou a hipótese de incidência do imposto sobre a renda, pois os proventos de qualquer natureza e os lucros obtidos no exterior passaram a integrar a sua base de cálculo.

A adoção deste critério de tributação da renda mundial justificou-se na correção das distorções geradas pela aplicação do critério territorial no atual cenário econômico, introduzido pela globalização da economia. De fato, pessoas jurídicas, sediadas no Brasil e efetuavam operações dentro e fora do país, estavam em vantagem fiscal, comparadas às pessoas jurídicas com operações dentro do país apenas, haja vista que parte da sua renda não era tributada, conforme previa o artigo 63 da Lei 4.506/1964: “no caso de lucro derivado de atividade exercida parte no país e parte no exterior, somente serão tributados os resultados produzidos no País.” Tal situação afrontava diretamente os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Ademais, além de a universalidade da tributação da renda proporcionar a redução da aplicação do tratamento desigual aos contribuintes, proporciona também o combate a problemas derivados da evasão fiscal internacional, decorrentes das operações realizadas por pessoas jurídicas com operações em paraísos fiscais. Contudo, inobstante as beneficências ocasionadas pela implementação da universalidade da tributação da renda, a legislação tributária brasileira incorreu em algumas inconstitucionalidades ao pretender tributar a renda auferida por sociedade coligadas e controladas no exterior. Desta forma, importante a análise da evolução normativa referente à tributação da renda destas pessoas jurídicas, tema do próximo tópico.

⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípio da Territorialidade e Tributação de não-residentes no Brasil.** Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento, in ID (org.). *Direito Internacional Aplicado*, São Paulo. 2003, p. 78.

⁷ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 436.

1.2 Breve histórico da evolução normativa da tributação internacional de renda no Brasil

1.2.1 Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995

O artigo 25 da Lei 9.249/95 introduziu o princípio da universalidade da renda no sistema tributário brasileiro, que atenderia às exigências de isonomia entre os contribuintes que possuem renda exclusivamente no país e aqueles que a obtêm também no exterior. Mencionado dispositivo determinava que os lucros obtidos por companhias coligadas e controladas no exterior, bem como por sucursais e filiais, deveriam ser tributados ao final do ano-calendário em que foram apurados, no momento do levantamento do balanço dessas companhias, *in verbis*:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Medida Provisória 2158-35, de 2001)§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

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

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

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

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

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

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

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

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

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

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

Conforme o texto acima, as companhias brasileiras passaram a ser tributadas pelo Imposto de Renda incidente sobre os lucros auferidos por suas sociedades no exterior, embora fossem estas de forma direta, como sucursais e filiais, ou de forma indireta, como coligadas ou controladas, independentemente da distribuição efetiva dos lucros, implicação da implementação da tributação em bases universais.

1.2.2 Instrução Normativa SRF 038, de 27 de junho de 1996

Posteriormente, a Secretaria da Receita Federal no Brasil, tendo a vista à regulamentação do artigo 25 da Lei 9.249/1995, editou a Instrução Normativa SRF 38/1996. Dentre outras providências a referida norma assim dispõe em seu artigo 2º:

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

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

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

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

II - pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil;

b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

(...)

§ 9º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.

Após realizar uma comparação entre a mencionada Instrução Normativa e a Lei 9.249/1995, fica evidente que aquela norma não limitou a regulamentar a Lei 9.249/1995, indo além do disposto nesta, uma vez que alterou o momento da incidência do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica para 31 de dezembro do ano-calendário da disponibilização do lucro, bem como tornou a incidência desse imposto dependente de efetiva distribuição para a pessoa jurídica matriz controladora ou coligada, do lucro auferido por sua sociedade no exterior.

1.2.3 Lei 9.532 de 10 de dezembro de 1997

Conseqüentemente, foi editada, em 14 de novembro de 1997, a Medida Provisória 1.602, convertida na Lei 9.532/1997. Esta nova lei trazia a mesma ideia da Instrução Normativa 38/96 e determinava que os lucros obtidos no exterior só seriam adicionados ao lucro líquido da pessoa jurídica investidora após serem distribuídos, porém o parágrafo 1º do artigo 1º criou duas hipóteses referentes ao momento da disponibilização desses lucros no caso de filiais e sucursais, na data do balanço em que foram apurados; no caso de coligadas e controladas, na data do pagamento ou crédito em conta, *in verbis*:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Medida Provisória 2158-35 de 2001).

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

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
- b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.
- c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros (Incluída pela Lei 9.959, de 2000);
- d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço (Incluída pela Lei 9.959, de 2000);

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

- a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor

para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; e
4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Com esta Lei, os lucros auferidos pelas companhias controladas ou coligadas no exterior passaram a ter a hipótese de incidência do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica na disponibilização para a sociedade matriz controladora ou coligada. Já para as filiais esta disponibilização ocorre na data balanço no qual foram auferidos os lucros.

Em razão da edição da Lei 9.532/1997, a Instrução Normativa 38/1996 passou a ser interpretativa do novo texto legal, haja vista a compatibilidade entre os dois textos normativos. Ainda, em razão da compatibilidade entre os dois textos, não há que se comentar em revogação daquela Instrução Normativa, haja vista que esta enumera os fatos que caracterizam a disponibilização do lucro auferido por companhias no exterior, enquanto a Lei 9.532/1997 define a disponibilização dos lucros auferidos no exterior como fato gerador do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica. Contudo, outras alterações na legislação tributária modificaram a harmonia estabelecida pela Lei 9.532/1997 entre a tributação de lucros auferidos no exterior e o conceito de disponibilidade de renda, conforme adiante.

1.2.4 Lei Complementar 104 de 10 de janeiro de 2001

Em continuidade às alterações na legislação tributária concernente à incidência do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas sobre lucros auferidos no exterior, a Lei Complementar 104/2001 introduziu dois novos parágrafos ao artigo 43 do Código Tributário Nacional que delegaram ao legislador ordinário a competência para determinar o momento da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, *in verbis*:

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 (Parágrafo incluído pela LCP 104 de 10.1.2001).

§ 2º **Na hipótese de receita ou de rendimento oriundo 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** (Parágrafo incluído pela LCP 104 de 10.1.2001) (grifei).

Inobstante o disposto no parágrafo 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, a lei não pode desconsiderar hipóteses fáticas para criar situações existentes somente no mundo jurídico, ou seja, no presente caso, o ato normativo deverá ser sempre restrito ao significado da palavra “disponibilidade”, a qual não admite variações quanto à determinação de sua ocorrência. Neste sentido, esclarece Ricardo Mariz de Oliveira:

As disponibilidades que alude o *caput* do art. 43, das quais participa a disponibilidade a que se refere o § 2º (esta não é uma disponibilidade autônoma ou diferente daquelas), não se constituem em criações autoritárias da lei, mas, sim, são reflexos da realizada fática (disponibilidade econômica) ou jurídica (disponibilidade jurídica) que a lei tributária encontra na realidade fenomênica sobre a qual ela atua.

A leitura isolada do parágrafo 2º do dispositivo em referência certamente autoriza o legislador ordinário a conceituar “disponibilidade” da maneira que lhe convier. Contudo, a técnica de interpretação da lei determina que a leitura de tal parágrafo deve ser realizada em conjunto com a norma regente, como dispõe a Lei Complementar 95/1998.⁸

1.2.5 Medida Provisória 2.158-35 de 24 de agosto de 2001

Em consonância à alteração implementada pela Lei Complementar 104/2001, a Medida Provisória 2.158-35/2001, em seu artigo 74,⁹ retomou a sistemática de tributação

⁸ Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...)

III - para a obtenção de ordem lógica:

(...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

⁹ “Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

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

introduzida pela Lei 9.249/1995: as companhias brasileiras passaram a ser tributadas pelo Imposto de Renda incidente sobre os lucros auferidos por suas sociedades coligadas ou controladas, independentemente da distribuição efetiva dos lucros.

A disposição normativa deste artigo 74 que determinou o momento da disponibilidade dos lucros foi exclusivamente destinado às coligadas e controladas estrangeiras, excluídas as sucursais e filiais que já se submetiam, por força do parágrafo 1º, alínea “a”, do artigo 1º da Lei 9.532/97, à sistemática semelhante de disponibilização de renda ora proposto pela Medida Provisória em comento.

A legislação pátria, em razão do permissivo contido no parágrafo 2º do artigo 43, do Código Tributário Nacional, inserido pela Lei Complementar 104/2001, já comentada, restou consolidada no sentido de determinar a tributação pelo Imposto de Renda de Pessoa Jurídica dos lucros auferidos nos exterior por controladas e coligadas, independentemente de serem pagos, distribuídos ou creditados à companhia investidora brasileira.

1.2.6 Instrução Normativa SRF 213 de 7 de outubro de 2002

A fim de regulamentar as técnicas decorrentes da tributação da renda adotada pela legislação pátria, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa em comento. Contudo, seu artigo 7º¹⁰ trouxe nova hipótese de tributação ao determinar que a contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior pelo método da equivalência patrimonial deverá ser contabilizada na apuração do lucro da companhia brasileira.

¹⁰ 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.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 2º Os resultados negativos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial deverão ser adicionados para fins de determinação do lucro real trimestral ou anual e da base de cálculo da CSLL, inclusive no levantamento dos balanços de suspensão e/ou redução do imposto de renda e da CSLL.

§ 3º Observado o disposto no § 1º deste artigo, a pessoa jurídica:

- I - que estiver no regime de apuração trimestral, poderá excluir o valor correspondente ao resultado positivo da equivalência patrimonial no 1º, 2º e 3º trimestres para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
- II - que optar pelo regime de tributação anual não deverá considerar o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL apurados sobre a base de cálculo estimada;
- III - optante pelo regime de tributação anual que levantar balanço e/ou balancete de suspensão e/ou redução poderá excluir o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL.

2 ASPECTOS SOCIETÁRIOS: NOÇÕES DE SOCIEDADES CONTROLADAS, COLIGADAS E DOS ASPECTOS CONTÁBEIS: MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Para melhor elucidação das inconstitucionalidades ocasionadas pelas implicações práticas das normas legais a que estão subordinadas as pessoas jurídicas estabelecidas no Brasil, é de vital importância abordar brevemente os conceitos de sociedades controladas e coligadas no exterior, bem como abordar sucintamente o aspecto contábil destas participações nas contas de investimentos.

2.1 Das sociedades controladas e coligadas

Extrai-se do artigo 243, § 1º, da Lei 6.404/1976, com a redação conferida pela Lei 11.941/2009 o conceito de sociedades coligadas, ou seja, determina mencionado dispositivo que são as sociedades em que a companhia brasileira detém relevante investimento, ou “influência significativa”. As sociedades controladas são, por sua vez, sociedades das quais a companhia brasileira detém, ainda que de forma indireta, um número definido de ações que lhe possibilite o exercício do poder de controle das deliberações sociais e de eleição da maioria dos administradores *in verbis*:

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 Lei 11.941, de 2009).

§ 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.

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la (Incluído pela Lei 11.941, de 2009)

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la (Incluído pela Lei 11.941, de 2009)

O critério de influência significativa referente ao conceito de sociedades coligadas, a que menciona o parágrafo 1º do mencionado artigo, é oferecido pelos parágrafos 4º e 5º, cuja redação foi acrescentada pela Lei 11.941/2009, que estipula o seguinte: (i) há

influência significativa quando a companhia brasileira participa das decisões políticas financeiras ou operacionais, sem, contudo, controlá-la e, (ii) presume-se a influência significativa quando a companhia brasileira for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, porém sem controlá-la.

A classificação de uma sociedade como coligada ou controlada possui influência direta no estudo do proposto tema, uma vez que este se encontra diretamente relacionado ao exercício do poder de controle nas deliberações ocorridas nas companhias controladas ou coligadas.

2.2 Método de equivalência patrimonial

As pessoas jurídicas que possuem participações acionárias em outras sociedades devem manter na sua contabilidade o valor dessas participações, para demonstrar fielmente a situação patrimonial no momento do encerramento do balanço. Existem dois métodos de contabilização das participações societárias nas contas de investimentos: o de custo e de equivalência patrimonial. A legislação comercial determina o método utilizado para a avaliação da conta investimento. Dispõem os artigos 183, inciso III e 248 da Lei 6.404/1976, com a redação alterada pela Lei 11.941/2009:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

(...)

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei 11.941, de 2009)

(...)

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

(...).

Infere-se dos citados dispositivos o método de equivalência patrimonial que é realizado de forma a aplicar o percentual da participação societária detida sobre o patrimônio

líquido da pessoa jurídica investidora. Desta forma, o aumento no patrimônio líquido da pessoa jurídica investida ocasiona o aumento do ativo da pessoa jurídica investidora. Referente aos investimentos mantidos no exterior, é possível inferir que o valor resultante da equivalência patrimonial é composto não só pela participação da sociedade investidora nos resultados referente aos lucros e prejuízos da atividade da controlada ou coligada mas também de variações cambiais do valor do investimento. Assim, leciona Sérgio Iudícibus:

Destaca-se, porém, que o ajuste do investimento ao valor de equivalência patrimonial apresenta uma característica especial, tratada no item 21 do Pronunciamento do Ibracon, como segue:

O ajuste decorrente da comparação do valor final em relação ao valor contábil do investimento representara um ajuste à conta de investimentos, tendo como contrapartida conta de resultado do exercício, à medida que corresponda a ganhos ou perda efetivos, relativamente (1) à participação da investidora no resultado do exercício da coligada ou controlada e nos acréscimos ou diminuições patrimoniais realizados na coligada ou controlada ou (2) à diferença entre o valor da moeda nacional registrado na conta de investimento e a paridade cambial utilizada.

Em razão de os acréscimos patrimoniais derivados da equivalência patrimonial não serem compostos apenas de renda decorrente da exploração do capital, essas parcelas tiveram tratamento singular na legislação tributária brasileira. Sendo assim, o artigo 23 do Decreto-Lei 1.598/77, com a redação alterada pelo artigo 1º, inciso I, do Decreto-Lei 1.648/78, determinou que as sociedades que estão obrigadas a avaliar sua conta investimento pelo método de equivalência patrimonial não estão sujeitas à tributação do “ganho” referente ao aumento patrimonial da sociedade investida:

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Redação dada pelo Decreto-lei 1.648, de 1978).

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Incluído pelo Decreto-lei 1.648, de 1978).

A sistemática adotada não foi alterada pela adoção do princípio da universalidade no que se refere à participação societária exercida por companhias brasileiras em sociedades estrangeiras. De fato, conforme determina o artigo 25, § 6º, da Lei 9.249/95: “os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente (...)”.

A Instrução Normativa SRF 213, de 7 de outubro de 2002, que regulamentou a Medida Provisória 2.158-35/2001, extrapolou a disposição da legislação do imposto sobre a renda ao criar hipótese de tributação do acréscimo patrimonial na conta de investimento derivado do método de equivalência patrimonial. Seu artigo 7º dispõe:

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.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Mencionada hipótese prevista na referida Instrução, mesmo que prevista em lei, ocasiona dupla tributação, pois tem a aptidão de tributar em duplicidade a mesma renda.¹¹ A Medida Provisória estabelece que o lucro apurado pela sociedade estrangeira deve ser adicionado ao lucro líquido da sociedade investidora, na proporção de sua participação detida na sociedade investida. Se a hipótese prevista pela Instrução Normativa tivesse respaldo legal, o imposto sobre a renda incidiria também sobre a variação positiva na conta de investimento, ou seja, o imposto sobre a renda incidiria pela segunda vez sobre o mesmo resultado positivo derivado do investimento no exterior. O resultado positivo da equivalência patrimonial não contém somente lucro, porém reservas de lucros acumulados, variação cambial e outras contas que, ao final, somam quantia superior ao próprio lucro líquido do período.¹²

Sobre esse tema, dispôs o artigo 11 da Instrução Normativa 38, de 27 de junho de 1996:

Art. 11. A contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, os resultados positivos decorrentes do referido ajuste, computados no lucro líquido da empresa no Brasil, poderão ser dele excluídos, enquanto que os resultados negativos deverão ser a ele adicionados, quando da determinação do lucro real.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de Lucros auferidos por empresas controladas e coligadas no exterior – Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 130, jul. 2006, p. 143.

¹² HIGUCHI, Hiromi et al. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática**. 33. ed. São Paulo: RT, 2008, p. 121.

A Secretaria da Receita Federal pretendeu severa mudança na tributação da renda auferida no exterior ao primeiro expedir a Instrução Normativa SRF 38, de 27 de junho de 1996, e seis anos após expedir a Instrução Normativa SRF 213, de 7 de outubro de 2002, com disposições exatamente opostas. Entretanto, a legislação referente à tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial permaneceu inalterada, impedindo que esse resultado positivo seja contabilizado na apuração do lucro real da companhia investidora, independentemente da disposição da Instrução Normativa SRF 213/2002.

3 RENDA: CONCEITO CONSTITUCIONAL E A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO DE RENDA

Para a análise da questão tratada pelo artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/01, é imprescindível um estudo do proposto tema quanto aos critérios temporal e material da regra-matriz do Imposto sobre a Renda, porquanto a referida norma pretendeu alterá-los por meio da norma permissiva contida no artigo 43, § 2º do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar 104/2001, incorrendo em inconstitucionalidades.

3.1 Os critérios temporal e material da regra-matriz sobre o imposto sobre a renda

A regra-matriz de incidência é a norma a qual detém a capacidade de instituir o tributo e de determinar os elementos mínimos para possibilitar o nascimento da obrigação tributária. Os critérios material, espacial e temporal são dispostos no antecedente normativo; já no consequente normativo, estão dispostos os critérios subjetivos (sujeitos ativo e passivo da relação tributária) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota). O material refere-se a uma conduta descrita por um verbo seguido de um complemento. O espacial define a localização do fato no espaço e o temporal determina o momento em que ocorre o fato jurídico tributário. Nesta linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho sintetiza:

A regra-matriz de incidência tributária é por excelência uma norma de conduta vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve ser a consequência e esta prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos um sujeito passivo obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado.¹³

Ao analisar os artigos 153, inciso III, da Constituição Federal¹⁴ e do artigo 43 do Código Tributário Nacional,¹⁵ infere-se que a materialidade da regra-matriz de incidência

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 976.

¹⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

¹⁵ 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 (Parágrafo incluído pela LCP 104, de 10.1.2001);

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (Parágrafo incluído pela LCP 104, de 10.1.2001).

tributária do imposto sobre a renda encontra-se fundada na ação de “auferir renda”. Questão central e muito debatida pela doutrina, que se faz oportuna analisar, é saber se o conceito de “renda” está ou não contido na Carta Política de 1988 ou se o legislador infraconstitucional é livre para estabelecer o conteúdo e alcance de tal materialidade.

A Constituição Federal de 1988 não definiu o conceito de “renda”, porém não concedeu liberdade total ao legislador complementar a fazê-lo. Assim, Hugo de Brito Machado leciona:

Entender que o legislador pode alterar o conceito de renda é o mesmo que entender que o legislador pode alterar a norma da Constituição, na qual o mesmo está alocado. Se o legislador pudesse alterar o conceito de renda, sem violar a Constituição, teríamos que fazer uma outra leitura de ser art. 153, inciso I [*sic*]. Teríamos de ler esse dispositivo da Constituição assim: Compete à União instituir impostos sobre: ‘III – tudo o que o legislador entender cabível.’ E isso evidentemente não se pode admitir porque seria destruir totalmente a supremacia constitucional e com ela a partilha das rendas tributárias e a própria federação.¹⁶

Imprescindível, que a Carta Magna conceitue a “renda” de forma intrínseca, pois, se assim não fosse, seria um texto inócuo.¹⁷ De fato, por constituir o sistema tributário brasileiro de matriz eminentemente constitucional, não poderá o legislador infraconstitucional legislar a respeito das obrigações tributárias além dos limites impostos pela lei maior. Com base nessa argumentação, Luís César Souza de Queiroz conclui com base em certos métodos de investigação que o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” é:

Renda e proventos de qualquer natureza (ou **renda** em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decrécimos).¹⁸ (grifos do original)

A Constituição Federal, ao dispor sobre o Imposto sobre a Renda, fixou

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigo 1º ao 95. São Paulo: RT, 2003, p. 427.

¹⁷ QUEIROZ, Luís César Souza de. **Imposto sobre a Renda**: Requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Saraiva, 2003, p. 218.

¹⁸ Idem, p. 239.

claramente o seu conceito, pelo que se pode afirmar pela existência de pressuposto conceitual constitucional de renda.

Em sequência ao raciocínio traçado, tem-se que o critério temporal da regramatrix do imposto sobre a renda é elemento complementar à definição de seu fato gerador, cuja análise é de extrema importância ao trabalho proposto. O *caput* do artigo 43 do Código Tributário Nacional traduz o fato gerador do imposto como a “disponibilidade econômica ou jurídica”. Desta forma, convém analisar o momento em que essa “disponibilidade” ocorre, pois é neste momento em que acontece o fato descrito como “auferir renda”, ocasionando o nascimento do vínculo jurídico entre sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária.

A aquisição de “disponibilidade” significa o direito incondicional de dispor da renda, ou seja, de exercer o direito de usar, gozar, transferir, aplicar livremente a renda. Assim, define José Luiz Bulhões de Pereira:

Adquirir a disponibilidade de renda é obter, alcançar ou passar a ter o poder de dispor da moeda (ou do valor em moeda do objeto de direitos patrimoniais).

Poder de dispor é poder de usar livremente, dar aplicação ou depender. Dispor da renda é ter o poder de usar a moeda, bens econômicos ou recursos. O direito de dispor é um dos elementos de propriedade e assegura ao proprietário o poder jurídico de dar à coisa, objeto de domínio, o destino que lhe aprouver – usando-a, consumindo-a, ou transferindo-a a terceiros. O dinheiro assegura o poder de dispor da moeda. Outros direitos reais asseguram o poder de dispor de bens econômicos. Os direitos de crédito não asseguram poder de dispor de bens econômicos. Os direitos de crédito não asseguram poder de dispor da renda, mas de exigir do devedor a prática do ato que cria a disponibilidade da renda.

A aquisição do poder de dispor pressupõe, por conseguinte, a aquisição do direito à renda, e por isso o CTN define como contribuinte o titular da disponibilidade da renda (v. obs. 3 ao 3).¹⁹

Tem-se, portanto, que a incorporação do acréscimo patrimonial do investidor sediado no Brasil se verifica no momento em que este passa a ter a disponibilidade dos lucros auferidos no exterior, o que nas controladas e coligadas se dá após a deliberação por distribuí-los.

3.2 Da disponibilidade jurídica e econômica

Os artigos 153, inciso III, da Constituição Federal e 43 do Código Tributário

¹⁹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas**. Rio de Janeiro: RT, 1979, p. 196.

Nacional definem como fato gerador do imposto sobre a renda “a aquisição de disponibilidade jurídica e econômica”. A diferença entre essas disponibilidades reside no fato de que na disponibilidade jurídica tem-se o direito ao efetivo valor, ou seja, este valor é creditado ao contribuinte. Enquanto que na disponibilidade econômica tem-se o efetivo recebimento do valor, ou seja, este valor integra o patrimônio do contribuinte. Neste sentido, vale os esclarecimentos de Hugo de Brito Machado:

A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar o patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos.²⁰

Pode-se inferir, portanto, que na disponibilidade jurídica não há qualquer resistência ou obstáculo à incorporação do lucro auferido pelo contribuinte sediado no Brasil ao seu patrimônio, podendo, inclusive, dispor daquele da forma que lhe aprouver.

A Lei 9.532/1997 distinguiu essas formas de disponibilidade ao tratar sobre o tema da tributação de lucros auferidos no exterior, *in verbis*:

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

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

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

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

(...)

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

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

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 315.

no exterior. (grifei)

Aufere-se do referido dispositivo que, independentemente da forma que se dá a disponibilidade da renda, para a ocorrência do fato gerador do imposto sobre esta, o contribuinte deve possuí-la na sua esfera de disposição, ausente qualquer obstáculo em sua decisão de utilizá-la como bem entender.

4 FICÇÃO JURÍDICA CRIADA PELO ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001

O artigo 74 da Medida Provisória retomou a sistemática criada pela Lei 9.249/1995, pelo que passou a tributar os lucros auferidos por sucursais, filiais, controladas e coligadas localizadas no exterior, antes diferenciado pela Lei 9.532/1997.

Referido dispositivo os dispôr que os lucros auferidos pelas controladas e coligadas, para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido e serão “considerados” disponibilizados desde o momento em que forem apontados no balanço de encerramento do exercício daquelas automaticamente obrigando a companhia brasileira controladora ou coligada a reconhecer tais valores pelo método da equivalência patrimonial e oferecer resultado à tributação.

A partir da indigitada norma, a companhia brasileira controladora ou coligada passou a oferecer à tributação não apenas a sua renda mas também a mera expectativa desta. O registro de resultados positivos pela sociedade controlada ou coligada no exterior não implica necessariamente a distribuição desses lucros à companhia brasileira.

De fato, enquanto não ocorrer a efetiva distribuição de dividendos à controladora ou coligada brasileira – entendida como disponibilidade econômica – ou o seu creditamento no balanço da companhia situada no exterior – disponibilidade jurídica – não há que se debater acerca da ocorrência do fato jurídico renda, a qual é ensejadora do surgimento da obrigação tributária.

O mencionado dispositivo acabou por criar uma ficção jurídica ao pretender tributar fato dissociado do conceito de disponibilidade econômica ou jurídica. Na mesma linha, entende Gabriel Lacerda Troianelli:²¹

A segunda hipótese, qual seja, a pretensão de tributar um suposto lucro auferido pela empresa no Brasil, ainda que não tenha sido a esta distribuído pela empresa no exterior, se desdobra nas outras seguintes hipóteses: ou se desconsidera a personalidade jurídica da empresa no exterior, se presumindo que o lucro desta tenha sido auferido pela empresa brasileira; ou se pretende, por ficção, considerar disponibilizado para empresa brasileira o lucro

²¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Tributação de Lucros no Exterior em face da Convenção Celebrada segundo o Modelo da OCDE**, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (org), **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Moderna, 2002, p. 88.

auferido pela empresa no exterior, mas ainda não distribuído.

Sobre ficções jurídicas no ordenamento jurídico tributário, José Artur Lima Gonçalves leciona:

Todas – e não menos que todas – as normas jurídicas que pretendam, por meio de ficção, imputar os efeitos do fato imponible a evento fenomênico que não se caracteriza como tal, ou manipular o conteúdo patrimonial da obrigação tributária, ou alcançar particular não incluído na categoria de contribuinte (entendido este como o destinatário constitucional da carga tributária), deverão, simplesmente, ser descritas como normas inválidas, alheias ao sistema constitucional, incompatíveis com o subsistema constitucional tributário.²²

Assim, para que o lucro auferido por companhias controladas ou coligadas no exterior seja tributado pelo Imposto de Renda ou pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, necessário que aquele esteja **disponível** ao contribuinte, a fim de que seja enquadrado como **renda**, conforme delineada pela Carta Magna e pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Entretanto, assim não entende o fisco que insiste por defender a sistemática esculpida pelo artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 por entender, em síntese, que o parágrafo 1º do artigo 43 do Código Tributário Nacional conferiu a possibilidade de lei fixar o momento da ocorrência do fato gerador decorrentes do exterior; que a hipótese tratada pelo parágrafo único do artigo 74 da mencionada medida provisória é hipótese de disponibilidade jurídica, conforme preceitua o artigo 43 do Código Tributário Nacional.²³

Ainda que a previsão normativa contida no artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 contenha caráter antielisivo, não é possível permitir ao fisco tributar valores ainda indisponíveis a título de renda auferida, devendo o fisco buscar outras medidas de controle a fim de impedir a prática de ilícitos.²⁴

Tendo em vista a patente ilegalidade e inconstitucionalidade contida na norma

²² GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda: Pressupostos constitucionais**. São Paulo: Moderna, 1997, p. 158.

²³ 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.

²⁴ SHOUERI, Luís Eduardo. Transparência Fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 142, julho 2007. Dialética, p. 47.

supracitada, esta se tornou objeto de questionamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 ainda pendente de julgamento perante o Supremo Tribunal Federal.

CONCLUSÃO

Obteve-se como resultado nesta pesquisa a comprovação da ilegalidade e da inconstitucionalidade da atual sistemática de tributação da renda auferida no exterior por coligadas e controladoras sediadas no Brasil, haja vista que esta acabou por violar conceitos jurídicos de renda, disponibilidade econômica e jurídica, além de não observar a independência e a personalidade jurídica autônoma das sociedades controladas e coligadas. Portanto, a Medida Provisória 2.158-35/2001 aplicou às controladas e coligadas a mesma sistemática de tributação dada às sucursais e filiais pela Lei 9.532/1997, resgatando a regra primitiva estabelecida pela Lei 9.249/1995, a qual não distinguia sucursais, filiais, controladas, coligadas no que diz respeito à disponibilidade dos lucros auferidos no exterior; bem como, desconsiderou que o fato gerador do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas controladoras sediadas no Brasil ocorre pela “distribuição” dos lucros em assembleia, verificados por meio do levantamento do balanço mercantil.

A disponibilidade econômica da renda pela empresa controladora, no que diz respeito aos lucros auferidos por empresa controlada no exterior, ocorre quando aquela possui acesso atual e direto ao lucro, ou seja, quando ele for efetivamente distribuído a ela. Contudo, a confusão reside na disponibilidade jurídica desses lucros. O Fisco defende a tese de que a disponibilidade jurídica baseia-se no poder decisório da controladora sobre os lucros auferidos por controlada no exterior, ou seja, baseia-se no fato de que a controladora possui o poder de decidir o destino aos lucros obtidos pelas controladas ou coligadas.

A mencionada tese defendida pelo Fisco fragiliza-se quando é decidido que o lucro será reinvestido na sociedade estrangeira. Neste caso, a companhia brasileira não experimentará de acréscimo patrimonial, fato tributável pelo Imposto de Renda de Pessoa Jurídica. Ocorrerá apenas uma valorização do investimento pelo método de equivalência patrimonial, o que não pode ser tributado conforme determinado pelo artigo 23 do Decreto-Lei 1.598/77 com a redação alterada pelo artigo 1º, inciso I, do Decreto-Lei 1.648/78.

O acréscimo pelo método da equivalência patrimonial é isento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, haja vista que nela está incluída a variação cambial, dentre outros motivos. A tributação pelo método de equivalência patrimonial torna-se desastrosa nas situações de valorização da taxa de câmbio, uma vez que a sociedade controladora terá que

recolher o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica sobre valores que não são efetivos ganhos financeiros, mas tão somente variação cambial.

Recomenda-se, independentemente do que vier a decidir o Egrégio Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2588, que a questão seja enfrentada pelo legislador pátrio, no sentido de criar normas que permitam tratamento isonômico às pessoas jurídicas brasileiras que operam somente dentro dos limites do território e as que operam fora dos limites territoriais, contudo a norma deve observar as determinações constitucionais, a fim de formar um sistema tributário harmônico ao sistema constitucional, como ocorrera quando da vigência da Lei 9.532/1997.

Este trabalho pode ter continuidade por meio de pesquisas doutrinárias e jurisprudenciais acerca da inaplicabilidade do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, com vistas a impedir a perpetuação das inconstitucionalidades operadas por esta respectiva legislação. A continuidade da pesquisa acerca deste contencioso é relevante para garantir à sociedade brasileira e suas empresas o emprego de tratamento isonômico, sem incorrer em violações de preceitos constitucionais e institutos de direito privado.

A sistemática de tributação no que diz respeito às controladas ou coligadas deve ser diferenciada das sociedades filiais e sucursais. De fato, essas sociedades não possuem qualquer laço de dependência com a pessoa jurídica brasileira. Ademais, o fato gerador do imposto sobre a renda dessas sociedades ocorre pela distribuição dos lucros em assembleia, verificado por meio do levantamento do balanço mercantil. Essa distribuição ocorre quando há acesso atual e direto ao lucro.

O objetivo geral foi cumprido na medida em que demonstram-se as violações aos conceitos jurídicos de renda, disponibilidade econômica e jurídica bem como a inobservância da atual sistemática de tributação da renda auferida por coligadas e controladas no exterior da independência que há e da personalidade jurídica autônoma destas sociedades, além de desconstituir as alegações do Fisco, as quais defendem a tese de que a disponibilidade jurídica baseia-se no poder decisório da controladora sobre os lucros auferidos por controlada no exterior, ou seja, fundamenta-se no fato de que a controladora possui o poder de decidir o destino aos lucros obtidos pelas controladas ou coligadas.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley Alves. **O Princípio da Renda Mundial no Direito Brasileiro**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- 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.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de Lucros auferidos por empresas controladas e coligadas no exterior – Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 130, jul. 2006, p. 143.
- GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda: Pressupostos constitucionais**. São Paulo: Moderna, 1997.
- HIGUCHI, Hiromi et al. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática**. 33. ed. São Paulo: RT, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: artigo 1º ao 95**. São Paulo: RT, 2003.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas**. Rio de Janeiro: RT, 1979.
- QUEIROZ, Luís César Souza de. **Imposto sobre a Renda: Requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Saraiva, 2003.
- SHOUBRI, Luís Eduardo. Transparência Fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 142, julho 2007. *Dialética*, p. 47.
- TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípio da Territorialidade e Tributação de não-residentes no Brasil**. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento, in ID (org.). **Direito Internacional Aplicado**, São Paulo. 2003, p. 78.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Tributação de Lucros no Exterior em face da Convenção Celebrada segundo o Modelo da OCDE**, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (org.), **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Moderna, 2002.
- XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.