

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

THIAGO BOUCHABKI PUPPIN

**A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOAS
JURÍDICAS BRASILEIRAS POR MEIO DE CONTROLADAS
E COLIGADAS NO EXTERIOR**

VITÓRIA
2013

THIAGO BOUCHABKI PUPPIN

**A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOAS
JURÍDICAS BRASILEIRAS POR MEIO DE CONTROLADAS
E COLIGADAS NO EXTERIOR**

Artigo científico apresentado ao Curso de Pós-graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como requisito para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário.

VITÓRIA
2013

THIAGO BOUCHABKI PUPPIN

**A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOAS
JURÍDICAS BRASILEIRAS POR MEIO DE CONTROLADAS
E COLIGADAS NO EXTERIOR**

Artigo científico apresentado ao curso de Pós-graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário.

Aprovada em _____ de _____ de 2013.

COMISSÃO EXAMINADORA:

Dedico este trabalho a Deus, que sempre me abençoou, aos meus pais, André e Ana Cristina, por acreditarem em mim e serem fontes de minha inspiração, e à minha irmã, Ana Carolina, pelo amor incondicional. Nesta oportunidade, agradeço a meus amigos e familiares, por todo o apoio e o estímulo concedidos em favor de minha busca por novas conquistas.

“Você é o tanto quanto sabe, e se for sábio é capaz de tudo. Homem sem saber, mundo às escuras”

Baltasar Gracián

RESUMO

A fim de analisar a atual sistemática de tributação dos lucros auferidos por empresas brasileiras por intermédio de controladas e coligadas no exterior, o presente estudo se propõe a verificar a compatibilidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 com o sistema tributário brasileiro. A alteração promovida pelo dispositivo no âmbito da matéria foi responsável por determinar que, para fins de incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IPRJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), considera-se disponibilizado em favor das pessoas jurídicas nacionais o resultado positivo das sociedades estabelecidas em território estrangeiro na data do balanço em que se concretizou a sua apuração, independentemente de sua efetiva distribuição. Analisando-se a legislação acerca do tema, nota-se que esta regra não se coaduna com o conceito constitucional de renda e distorce a materialidade do imposto sobre ela incidente, pois ignora a sua efetiva disponibilidade ao contribuinte, requisito essencial à concretização do fato gerador da exação. O comando normativo examinado neste trabalho constitui verdadeira ficção jurídica, instituto cuja utilização no ramo do Direito em que se insere esta discussão é restrita, haja vista possibilitar o alargamento indevido da hipótese de incidência da norma tributária. Ao considerar disponibilizados lucros ainda não distribuídos, observa-se que a regra ficcional colide com princípios e normas contidos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, motivo pelo qual se conclui que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 é incompatível com o sistema tributário brasileiro.

Palavras-chave: Medida Provisória nº 2.158-35/01. Tributação de lucros no exterior. Controladas e coligadas. Renda. Disponibilidade. Ficção jurídica. Sistema tributário nacional.

ABSTRACT

The aim of this study is to analyze the current regime of the Brazilian controlled foreign companies' (CFCs) profits taxation by verifying the compatibility of the article 74 of the Legal Act n° 2.158-35/01, issued by Republic's President, with the national tax system. The reported rule determines the CFCs' profits are available to Brazilian companies on balance sheet refinement's date abroad, even if the amount still had not been transferred. This act modifies earnings taxes' incidence, because they can only be charged when the profits are in fact distributed. As balance presentation abroad does not mean available capital gain to Brazilian corporations, the rule object of this research refuses income's constitutional concept and distorts the event that allows income tax's incidence, according to the Brazilian Constitution and the National Tax Code. By ignoring the empirical reality and considering profits distributed to Brazilian companies as soon as CFCs' balance is done, the norm studied in this article presents a juridical fiction, institute which use is widely restricted in Tax Law, because it extends taxes incidence's field. In case, article 74 of the legal act n° 2.158-35/01 amplifies income tax's incidence hypothesis and it violates principles and rules of the Brazilian's Law. Therefore, the reported norm is incompatible with the national tax system.

Keywords: Legal act n° 2.158-35/01. Foreign profits taxation. Controlled foreign companies (CFCs). Income. Availability. Juridical fiction. National tax system.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOAS JURÍDICAS BRASILEIRAS NO EXTERIOR.....	10
2 A HIPÓTESE NORMATIVA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA.....	16
3 AS FICÇÕES JURÍDICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	20
4 AS INCOMPATIBILIDADES DO ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01 COM O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	25
4.1 DAS VIOLAÇÕES A NORMAS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	25
4.2 DAS VIOLAÇÕES AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	32
5 A SITUAÇÃO ATUAL DA DISCUSSÃO RELATIVA À CONSTITUCIONALIDADE DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01 NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	34
CONCLUSÃO.....	37
REFERÊNCIAS.....	38

INTRODUÇÃO

A tributação dos lucros das pessoas jurídicas brasileiras que compõem os quadros societários de empresas sediadas no exterior se constitui em matéria controversa, objeto de intensos debates entre o Fisco e as grandes corporações, personagens antagônicos responsáveis por protagonizar embates emblemáticos no Poder Judiciário sobre o assunto, haja vista a bilionária repercussão econômica da discussão.

Atualmente, a disputa se encontra no Supremo Tribunal Federal e se apresenta sob a forma de ação direta de inconstitucionalidade e de recursos extraordinários cuja repercussão geral já foi reconhecida.

A controvérsia consiste em aferir a compatibilidade do enunciado normativo descrito no artigo 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/01 com o sistema jurídico-tributário pátrio.

O aludido dispositivo inseriu no ordenamento determinação no sentido de que os lucros das controladas e coligadas no exterior se consideram disponibilizados para as empresas brasileiras que integram a sua participação societária na data do balanço no qual foram apurados¹.

No entendimento fazendário, a previsão é legítima, no do contribuinte, no entanto, a regra vai de encontro às noções que permeiam a fenomenologia da incidência da norma tributária e à legislação fiscal, ante a imposição de uma ficção legal nociva à coerência do sistema tributário.

Com vistas a verificar se o comando instituído pela supracitada medida provisória se coaduna com a ordem jurídica nacional, o presente estudo procederá à análise das normas que disciplinam a tributação das pessoas jurídicas incidente sobre os lucros obtidos por controladas e coligadas no exterior.

¹ BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 08 mar. 2013.

Destaca-se que a instituição de ficções jurídicas em matéria tributária também será objeto de reflexão, assim como a existência de eventuais consequências perversas a princípios e normas cujos conteúdos são passíveis de serem desvirtuados pela prescrição do artigo 74, *caput* e parágrafo único, da MP nº 2.158-35/01.

A relevância desse estudo reside na necessidade de se aferir, genericamente, se é juridicamente possível a instituição de ficções legais no Direito Tributário nacional e, especificamente, se o disposto na aludida medida provisória concebe norma válida.

Ressalta-se que a pertinência de se analisar a questão à luz do caso da tributação, no Brasil, dos lucros auferidos em território estrangeiro por coligadas e controladas de empresas brasileiras se justifica em razão da possibilidade de se verificar, na prática, as implicações oriundas do emprego de ficções jurídicas na seara tributária.

Na hipótese em estudo, especialmente, a repercussão econômico-financeira do debate para a Fazenda e os grandes contribuintes, por si só, evidencia como se faz essencial a perfeita compreensão do instituto ao bom exercício da atividade arrecadatória, configurada mediante a cobrança de tributos vinculada à observância dos direitos e garantias fundamentais.

Procedida a contextualização do assunto abordado no presente estudo, definida a problemática que se visa a solucionar e apresentadas a relevância e a pertinência do tema, ingressa-se no mérito da discussão com o propósito de se analisar, à luz do sistema tributário brasileiro, a atual sistemática de tributação dos lucros auferidos por empresas nacionais por meio de pessoas jurídicas controladas e coligadas sediadas no exterior.

1 A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOAS JURÍDICAS BRASILEIRAS NO EXTERIOR

A fim de multiplicar os rendimentos oriundos de seus investimentos e, em alguns casos, com vistas a evitar ou reduzir a carga tributária incidente sobre operações em que estejam envolvidas, em claro intuito elisivo, as grandes corporações, há anos, têm buscado expandir os seus negócios para outros países, seja por meio da abertura de filiais e sucursais, seja mediante a participação no quadro societário de empresas controladas e coligadas.

Inicialmente, os lucros remetidos às sociedades brasileiras em decorrência das atividades de pessoas jurídicas no exterior não eram objeto de tributação, haja vista a vigência do primado da territorialidade, pelo qual somente constituem fatos geradores do IRPJ os ganhos de capital produzidos no Brasil².

Posteriormente, entretanto, a pretexto de satisfazer o princípio da universalidade, diretriz constitucional do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, prevista no artigo 153, § 2º, inciso I, do Texto Maior, bem como de conferir transparência fiscal às ações perpetradas por empresas nacionais no mercado externo, foi editada a Lei nº 9.249/95, que, em seu artigo 25³, previa que os lucros apurados pelas sociedades estabelecidas em território estrangeiro deveriam ser considerados pelas empresas brasileiras na proporção de sua participação societária, para fins de determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, confira-se:

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.

[...]

§ 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;

² GALHARDO, Luciana Rosanova; LOPES JUNIOR, Jorge Ney de Figueirêdo. Tributação da renda em bases universais: tendências atuais. In: ANAN JR, Pedro (Coord.). **Imposto de renda pessoa jurídica: teoria e prática**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 212.

³ BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em: 11 mar. 2013.

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;

[...]

§ 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;

[...]

Ante a visível incongruência do texto legal, consistente na inclusão na base impositiva do IRPJ de montantes efetivamente não disponibilizados, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa nº 38/96⁴, extrapolou os limites de sua competência normativa para inovar no mundo jurídico, ao publicar enunciado contrário ao texto da Lei nº 9.249/95, veja-se:

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.

Pelo trecho colacionado, nota-se que o veículo normativo secundário editado pela Administração Fazendária altera o conteúdo de dispositivo legal, de modo a considerar disponibilizados os lucros obtidos no exterior no momento da efetiva troca de titularidade dos recursos financeiros, o que se configura mediante o pagamento ou o crédito dos montantes em favor da empresa investidora.

⁴ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução normativa nº 38, de 27 de junho de 1996**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/Ant1997/1996/insrf03896.htm>>. Acesso em: 11 mar. 2013.

Com vistas a corrigir a flagrante incompatibilidade normativa provocada pela superveniência de norma infralegal materialmente divergente de lei, o Poder Legislativo instituiu a Lei nº 9.532/97⁵, cujo artigo 1º preceitua que os lucros auferidos por filiais e sucursais situadas no exterior se consideram distribuídos na data da publicação do balanço das citadas sociedades, ao passo que o resultado positivo das controladas e coligadas se torna disponível somente na ocasião do pagamento ou do crédito em conta dos montantes efetivamente transferidos à investidora, *verbum ad verbum*:

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.

[...]

Acreditava-se, então, que a problemática relativa aos lucros de empresas brasileiras oriundos de investimentos em pessoas jurídicas no exterior havia finalmente terminado, porquanto adequada a previsão da lei em análise ao sistema jurídico nacional.

Contudo, o Congresso Nacional procedeu à criação da Lei Complementar nº 104/01⁶, responsável por promover modificações no Código Tributário Nacional. Dentre as mudanças realizadas no texto do aludido diploma legal, destaca-se, para os fins deste estudo, a inclusão de dois parágrafos em seu artigo 43, *in verbis*:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

[...]

"Art. 43.. ..
....."

"§ 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." (AC)*

"§ 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." (AC)

⁵ BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm>. Acesso em: 11 mar. 2013.

⁶ *Idem*. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acesso em: 11 mar. 2013.

[...]

Percebe-se do primeiro parágrafo introduzido a intenção do legislador em positivar a desnecessidade de ser a renda oriunda de fonte nacional, para fins de tributação pelo IRPJ. Em relação ao segundo, observa-se o intuito parlamentar em conferir à lei ordinária a competência legislativa para disciplinar a disponibilidade da renda proveniente de território estrangeiro, aspecto este essencial à consumação do fato gerador do imposto.

Meses após a inovação no Código Tributário Nacional, o Presidente da República adotou a Medida Provisória nº 2.158-35/01⁷, destinada a fixar como momento em que se tornam disponíveis os lucros obtidos pelas empresas investidas em território estrangeiro o da apuração da renda em seus balanços, *ipsis litteris*:

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.

Além da imposição de ficção jurídica, a norma expedida pelo Chefe do Executivo sujeitou a regência da matéria a enunciado normativo secundário (*regulamento*).

Concedendo eficácia ao dispositivo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 213/02, instrumento infralegal responsável por regradar a disponibilidade em favor de investidoras brasileiras dos lucros auferidos no exterior pelas investidas.

Em síntese, portanto, filiais, sucursais, coligadas e controladas no exterior, atualmente, estão submetidas ao mesmo tratamento no âmbito da disponibilidade de lucros às pessoas jurídicas nacionais. Por conta disso, as investidoras devem acrescentar ao seu lucro líquido o resultado positivo obtido pelas sociedades radicadas no estrangeiro, independentemente do enquadramento societário dessas.

⁷ BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 11 mar. 2013.

Embora seja plausível a vinculação da disponibilidade dos lucros para as empresas brasileiras à divulgação do balanço de filiais e sucursais, uma vez que estas compõem a pessoa jurídica da matriz, estando sob a sua total ingerência, o mesmo não se pode afirmar em relação às coligadas e controladas, detentoras de personalidade jurídica própria.

Os parágrafos do artigo 243 da Lei nº 6.404/76⁸ definem as modalidades societárias abordadas no presente trabalho, *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.

§ 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.

§ 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.

Desse dispositivo se extrai que controladas são sociedades cuja efetiva gerência se concentra, direta ou indiretamente, na pessoa jurídica investidora, titular de direitos societários que lhe garantem a prevalência na tomada de decisões e a eleição da maior parte dos administradores.

Por sua vez, as coligadas consistem em pessoas jurídicas cuja influência da empresa brasileira é relevante, porém inferior à ingerência concebida na esfera das controladas. A lei, inclusive, fixa parâmetros para a caracterização da influência significativa, conforme se percebe, respectivamente, dos §§ 4º e 5º, do enunciado supratranscrito.

Dessa forma, a despeito da influência exercida pela investidora na gestão das coligadas e controladas, estas não se confundem com aquela, motivo pelo qual não seria lícito admitir que os lucros das investidas, uma vez apurados, estão disponíveis às pessoas jurídicas brasileiras

⁸ BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 11 mar. 2013.

integrantes do seu quadro societário, sob pena de se consentir com verdadeira desconsideração da personalidade jurídica das empresas estrangeiras.

Como bem elucida Elidie Palma Bifano⁹, “[...] os conceitos de coligação e controle relacionam-se, diretamente, com o poder político nas sociedades. O poder político não é elemento suficiente para fazer nascer a disponibilização ou não da renda, se ela não existir consoante os critérios constitucionais”.

Portanto, para fins de tributação dos lucros auferidos por controladoras e coligadas brasileiras oriundas de controladas e coligadas no exterior essencial se faz a ocorrência do fato gerador do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), concretizado mediante a aquisição de renda disponível, conforme demonstra o estudo da hipótese da regra-matriz de incidência da exação, objeto do capítulo seguinte deste trabalho.

⁹ BIFANO, Elidie Palma. Distribuição de lucros de coligadas no exterior. *In* Congresso Nacional de Estudos Tributários, VIII, SOUZA, Priscila de (Coord.). **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

2 A HIPÓTESE NORMATIVA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA

Consoante se infere da Constituição Federal, especificamente, do inciso III, do artigo 153, o constituinte originário conferiu à União a competência tributária para instituir imposto sobre a renda¹⁰, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]
III - renda e proventos de qualquer natureza;

No intuito de exercer a competência que lhe foi outorgada, a aludida pessoa jurídica de direito público interno procedeu à criação da Lei ordinária nº 5.172/66, recepcionada pela Carta Magna de 1988 como lei complementar, uma vez que, no cenário da nova ordem constitucional, a aptidão “[...] para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...]”¹¹ foi atribuída a essa modalidade de veículo legislativo, nos termos do artigo 146, inciso III, do Texto Maior. Como todas as diretrizes responsáveis por reger o sistema tributário brasileiro estavam reunidas na Lei nº 5.172/66, entendeu-se, por bem, elevá-la ao *status* de lei complementar.

Tecida essa breve consideração a respeito do Código Tributário Nacional, faz-se necessário trazer à colação o *caput* e os incisos de seu artigo 43¹², incumbido de inaugurar a seção destinada à regência do imposto sobre a renda no citado diploma legal, *verbum ad verbum*:

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.

¹⁰ BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 mar. 2013.

¹¹ *Ibidem*. Acesso em: 10 mar. 2013.

¹² *Idem*. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 10 mar. 2013.

Destaca-se que o enunciado retrotranscrito busca fundamento de validade nos parâmetros constitucionais impostos em relação ao tributo em análise, motivo pelo qual, ao interpretá-lo, não pode o hermenêuta prescindir do cotejo deste dispositivo com as prescrições oriundas da Carta Magna, sob pena de obter conclusões aptas a desvirtuar a congruência do sistema normativo.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho¹³ leciona que

[...] a discussão dos grandes problemas, por mais que se estabeleça no plano pragmático das condutas concretas, há de regredir, necessariamente, à busca da sustentação constitucional apropriada, sem o que resvalará para o lugar-comum das questões infundadas, das pretensões tributárias juridicamente insustentáveis.

Nota-se, assim, que a compreensão das lições constitucionais do tema se faz essencial para sobre ele dissertar com vistas à extração de conclusões válidas, compatíveis com a ordem jurídica vigente. Dessa forma, sendo este o propósito do presente trabalho no âmbito da tributação dos lucros das controladas e coligadas no exterior, indispensável se faz a análise da regra-matriz de incidência do IRPJ, à luz da Constituição Federal, para se iniciar o estudo da problemática ora apresentada.

Denota-se que, ao outorgar a competência tributária atinente à instituição do tributo em comento à União Federal, o Texto Maior faz menção expressa ao termo *renda*. Nesse contexto, a fim de delimitar os critérios componentes da hipótese da regra-matriz relativa ao imposto¹⁴, qualifica-se como indispensável a aferição do conteúdo semântico do aludido signo.

Embora a sua definição não conste explicitamente da Constituição Federal, este diploma normativo preceitua, de modo implícito, o que deve ser entendido por *renda*, segundo assevera Angela Maria Motta Pacheco¹⁵. E a abrangência do termo preconizada pelo Texto

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 665.

¹⁴ *Idem*. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 301-410.

¹⁵ PACHECO, Angela Maria Motta. **Ficções tributárias: identificação e controle**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 326.

Maior é compreendida no sentido de acréscimo patrimonial, conforme aduzem Aliomar Baleeiro¹⁶ e Paulo de Barros Carvalho¹⁷.

Com o propósito de elucidar esta definição, impõe-se a apresentação do entendimento de Luís Cesar Souza de Queiroz¹⁸, que afirma considerar-se *renda*, para efeitos de incidência do IRPJ, o aumento do patrimônio concebido como resultado da conjunção de fatos-acrécimos e fatos-decrécimos, sendo que os primeiros repercutem no incremento do patrimônio, enquanto os segundos concorrem para a sua diminuição.

Ante a constatação do fato de que esse posicionamento quanto ao conceito constitucional de *renda* é pacífico na doutrina, reputa-se desnecessário tecer a minúcias o processo de elaboração da definição do aludido termo neste estudo. Assim, uma vez estabelecido o seu alcance, passa-se à identificação dos critérios da hipótese da regra-matriz do tributo.

No tocante ao seu critério material, verifica-se que a norma que disciplina a incidência do IRPJ irradia seus efeitos quando caracterizado o ganho de capital no intervalo de tempo correspondente ao da apuração do imposto.

No intuito de delinear a materialidade da citada exação nos moldes fornecidos por Paulo de Barros Carvalho¹⁹, especificamente no que diz respeito à estrutura nuclear do fato jurídico tributário (verbo seguido do complemento), tem-se que a expressão *auferir renda* consiste no critério material do gravame em análise.

Salienta-se que a renda cuja aquisição é passível de incidência do tributo em comento se constitui naquela disponível, uma vez que, consoante assevera Angela Maria Motta Pacheco²⁰, “enquanto não está na disposição do adquirente, renda não haverá, pois estará ainda no patrimônio do pagador”.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 291.

¹⁷ CARVALHO, 2009, p. 671.

¹⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 239.

¹⁹ CARVALHO, 2011, p. 326.

²⁰ PACHECO, 2008, p. 333.

O próprio Código Tributário Nacional, no *caput* do artigo 43, estabelece como requisito à caracterização do fato gerador do imposto de renda a sua disponibilidade, que pode ser jurídica, consubstanciada na existência de um título que confira ao beneficiário o direito de receber montante determinado, ou econômica, materializada no efetivo recebimento de valores²¹.

Conclui-se, assim, que o critério material do IRPJ consiste na aquisição de renda, concretizada mediante a sua disponibilização ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Examinada a materialidade da exação em comento, este estudo prossegue com a delimitação dos demais critérios contidos na hipótese da regra-matriz de incidência do imposto de renda.

Relativamente ao critério espacial, tem-se que o mesmo se restringe ao território brasileiro, a despeito de a Lei nº 9.249/95 ter introduzido no ordenamento jurídico pátrio a tributação em bases universais, o que possibilita a incidência do IRPJ sobre rendas obtidas pela pessoa jurídica brasileira no exterior, como demonstrado no capítulo anterior.

Quanto ao critério temporal da regra-matriz de incidência do citado gravame, afirma-se que se reputa consumado o fato gerador da exação no derradeiro átimo de tempo do último dia do prazo de apuração do imposto, nos termos do magistério de Paulo de Barros Carvalho²².

Apresentados os critérios da hipótese da regra-matriz de incidência do IRPJ, compreende-se que o tributo tem como fato gerador a aquisição de renda no território nacional no último momento do lapso temporal destinado à sua apuração. Consumada essa situação, a empresa adquirente da renda estará obrigada a recolher em favor da União Federal a aludida exação, calculada mediante o emprego da alíquota fixada pelo legislador ao resultado positivo do exercício compreendido como base de cálculo do imposto.

Expostos os aspectos necessários à compreensão do surgimento do liame obrigacional atinente ao imposto de renda, o presente estudo avança com vistas a examinar o emprego de ficções jurídicas em matéria tributária.

²¹ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004. p. 72-73.

²² CARVALHO, 2009, p. 673.

3 AS FICÇÕES JURÍDICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

De acordo com o tópico anterior, o fato jurídico tributário do IRPJ é a aquisição de renda, no sentido de acréscimo patrimonial, por parte de pessoa jurídica sediada no território nacional, o que se dá mediante a disponibilidade jurídica ou econômica de valores aptos a integrar a base de cálculo da exação.

Como afirmado acima, este posicionamento está em consonância com o arquétipo constitucional do aludido imposto, que somente submete à tributação rendas disponíveis.

No entanto, segundo se denota do primeiro capítulo deste trabalho, o Governo Federal, por intermédio da Medida Provisória nº 2.158-35/01, determinou que os lucros de controladas e coligadas no exterior se consideram disponibilizados à investidora brasileira ao fim do exercício em que foram apurados.

A prescindibilidade da efetiva distribuição dos lucros à controladora ou coligada nacional evidenciada pela expressa fixação legal do momento de sua disponibilização concebe os traços característicos de uma ficção jurídica, porquanto o artigo 74 do diploma normativo em apreço ignora a realidade fática para conferir ao resultado positivo apurado pelas sociedades investidas no exterior os efeitos jurídicos decorrentes da disponibilidade da renda, isto é, da concretização da materialidade do IRPJ, cujos sujeitos passivos, *in casu*, são as investidoras brasileiras.

A fim de permitir a compreensão do instituto *ficção jurídica*, recorre-se às lições doutrinárias de Florence Cronemberger Haret, extraídas de sua obra sobre o tema²³. Na oportunidade, transcreve-se passagem em que a autora trata da distinção entre presunção e ficção jurídica, o que se qualifica como pertinente com vistas a demonstrar o motivo pelo qual o presente trabalho não atribuiu à norma do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 a condição de regra presuntiva, veja-se:

²³ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário**: teoria e prática. 2010. 651 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em: 12 mar. 2013. p. 199.

Verificamos que, na presunção, dá-se consequência jurídica de fato conhecido a fato desconhecido, mas que, embora não observado empiricamente e passível de dúvidas, é provável. A probabilidade é valorizada pela lei, que, em certos casos, admite a prova em contrário e em outro, não. Na ficção, contudo, inexistente dúvida sobre o campo empírico. Sabe-se desde já que a realidade fáctica é de impossível sucesso. A lei, propositalmente, nega o real, podendo inclusive afastar-se das concepções comuns do sensível e com ela construir *realidade jurídica* outra, diversa daquilo que geralmente acontece. Por isso mesmo são inadmitidas no campo dos tributos para gerar obrigações e direitos.
(grifo da autora)

Corroborar-se com os ensinamentos da doutrinadora para ratificar a noção de que presunção e ficção jurídica se constituem em institutos distintos, tendo em vista a relação peculiar de cada um com os acontecimentos do mundo fenomênico.

Se, por um lado, a presunção atribui efeitos jurídicos a fatos desconhecidos qualificados como prováveis ante a comprovação, no mundo concreto, da ocorrência de evento que com eles se relacionam, por outro, a ficção jurídica desconsidera o factual, concebendo como realidade o que é considerado como tal no plano normativo.

Nesse contexto, destaca-se o entendimento de Maria Rita Ferragut²⁴, exarado em estudo excepcional acerca das presunções no Direito Tributário, com vistas a definir as ficções jurídicas, *ipsis litteris*:

As ficções jurídicas são regras de direito material que, propositalmente, criam uma verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica. Alteram a representação da realidade ao criar uma verdade jurídica que não lhe corresponde, e produzem efeitos jurídicos prescindindo da existência empírica dos fatos típicos que originalmente ensejariam tais efeitos.

Vê-se, assim, que a ficção jurídica rompe com os padrões de verdade adotados no *mundo do ser*, considerando reais, unicamente, o que é concebido como verdadeiro no *mundo do dever-ser*.

Aplicando a teoria acerca das ficções jurídicas à prática, denota-se que o enunciado do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 expressa em seu conteúdo hipótese fictícia, pois, em detrimento da efetiva distribuição dos lucros a controladoras e coligadas, impõe o

²⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p.85.

reconhecimento da disponibilidade da renda ao fim do período de apuração do resultado das empresas estabelecidas no exterior.

Ressalta-se que a referida norma não carrega em si uma presunção, eis que não supõe a ocorrência de um fato com base em eventos determinados passíveis de indicar a provável concretização de certa conduta.

O conteúdo da regra em análise corresponde à verdadeira ficção jurídica, posto que se desvincula dos eventos concebidos no mundo natural em favor da construção da realidade em âmbito normativo. Ao invés de considerar disponibilizada a renda às empresas investidoras brasileiras no real momento da transferência dos lucros por parte das sociedades investidas, o texto da medida provisória em análise qualifica como consumado o acréscimo patrimonial (fato gerador do IRPJ) ao final do período de apuração do resultado das pessoas jurídicas sediadas no exterior, ilustrando clara situação em que a norma jurídica constitui a realidade.

Assevera-se, todavia, que as ficções jurídicas têm aplicação restrita na seara tributária, uma vez que não podem alargar o campo de incidência da hipótese constitucionalmente prevista para cada tributo, sob pena de serem subvertidos axiomas preconizados pelo sistema jurídico, tais como, os primados da legalidade e da capacidade contributiva, ilustrativamente.

Em face disso, afirma-se que são aceitáveis no Direito Tributário, exclusivamente, as ficções jurídicas passíveis de serem enquadradas no campo de abrangência da regra-matriz de incidência. No entanto, sendo a aludida norma expressão mínima e irredutível de manifestação do deôntico²⁵, deve-se concluir que a criação de ficções jurídicas se faz desnecessária na esfera fiscal, eis que, se sua prescrição não se relacionar à situação passível de ser enquadrada na regra-matriz, estará inovando no ordenamento, atribuindo à determinada circunstância efeitos tributários que não lhe são próprios.

No intuito de conferir respaldo doutrinário a este entendimento, cita-se novamente Maria Rita Ferragut²⁶:

²⁵ CARVALHO, 2009, p. 603.

²⁶ FERRAGUT, 2001, p.88.

Diante do exposto, seria possível sustentar que a regra de ficção implica um alargamento da regra-matriz de incidência tributária, de modo que, a partir da interpretação de ambas, construiríamos a correta norma de incidência? Entendemos que sim, não fosse o fato de esse alargamento não encontrar fundamento de validade na Constituição Federal, o que o eiva de flagrante inconstitucionalidade.

No Brasil, a tipificação dos fatos passíveis de serem tributados é rígida, não permitindo qualquer extensão inconstitucional, estando a competência residual da União Federal (artigo 154, inciso I, da Constituição) excepcionada dessa regra desde que exercida obedecendo-se os limites impostos pela Carta Magna.

[...]

A única possibilidade de “utilização de ficção” que vislumbramos seria se os fatos descritores de eventos diretamente conhecidos (antecedente) estivessem dentro da competência tributária, como, por exemplo, a regra que previsse que o ganho de capital pressuporia a existência de salários, sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda. Ocorre que, nesse caso, a subsunção *ocorreria com o conceito do próprio fato descritor de evento diretamente conhecido* (ganho de capital), sendo completamente irrelevante, para os fins da obrigação tributária (obrigação de pagar o Imposto sobre a Renda), o fato previsto na consequência da regra de ficção (salário). (grifo da autora)

Da elucidação levada a efeito pela autora, especialmente, do exemplo de situação em que se faria possível, porém desnecessária, a instituição de ficção jurídica tributária, extrai-se que o instituto em exame, se utilizado regularmente, é irrelevante no âmbito do Direito Tributário, salvo se estatuído com vistas à satisfação de valores que justifiquem o sacrifício de axiomas existentes em prol do contribuinte, segundo leciona Florence Cronemberger Haret²⁷, *verbum ad verbum*:

De fato, a ficção, assim como toda forma associativa que ultrapassa a realidade, encerra o perigo de ver ignorada a diferença efetiva que, por certo, existe entre duas coisas no mundo, e, assim o fazendo, ignora também as garantias jurídicas, ultrapassando os limites do substancialmente defensável pelo direito. É de extrema relevância que os valores garantidos pelo uso das ficções estejam de acordo com a ordem jurídica constitucional vigente para se tê-las como válidas. Os valores defendidos pela finalidade almejada pela norma ficcional devem ser suficientemente poderosos para a ordem posta a fim de que suplantem garantias constitucionais ofertadas ao contribuinte, como tipicidade, capacidade contributiva, não confisco, etc.

Compartilha-se da opinião da doutrinadora, haja vista que, embora compreendidos como direitos fundamentais, os princípios informadores da tributação no Brasil não possuem caráter absoluto, sendo coerente pontuar que a imposição de ficções é juridicamente possível com vistas a salvaguardar primados cuja relevância se revele maior do que a daqueles responsáveis por limitar o poder de tributar. Ressalta-se, contudo, que tal hipótese de instituição válida de ficção jurídica é excepcionalíssima.

²⁷ HARET, 2010, p. 197.

Nesse cenário, aduz-se que a norma fictícia que disciplina, atualmente, a tributação dos lucros auferidos por investidoras brasileiras oriundas de controladas e coligadas no exterior não tem por base valor suscetível de ensejar a renúncia aos princípios lesados por conta do advento de ficção jurídica em matéria tributária.

A universalidade e a transparência fiscal se harmonizam perfeitamente com a hipótese de incidência constitucional do imposto de renda, não sendo necessário estabelecer o final do período de apuração dos lucros das controladas e coligadas em território estrangeiro como momento de disponibilização do resultado à pessoa jurídica brasileira.

A tributação da renda efetivamente paga ou creditada às empresas nacionais pelas sociedades alienígenas, por si só, torna eficaz o princípio pelo qual deve ser imposto o gravame fiscal à renda em sentido universal, bem como assegura o respeito à transparência, compreendida como uma via de mão-dupla, eis que o contribuinte deve oferecer à tributação o ganho de capital por ele obtido na exata proporção do acréscimo patrimonial experimentado, ao passo que o Fisco deve exigir a exação pertinente nos exatos limites da intensidade da prática do fato gerador, o que não ocorre sob a sistemática atual.

Não pode a Fazenda se orientar pela noção de que os investimentos das empresas brasileiras no exterior são motivados, exclusivamente, por ideais elisivos e, por isso, *sancioná-las* mediante a ampliação indevida do campo de incidência da norma tributária. Ainda que tenha por fim a elisão fiscal, investir no exterior é interessante mecanismo de expansão empresarial para novos mercados e consubstancia prática empreendedora albergada pela livre-iniciativa.

Assim sendo, qualifica-se como ilegítima a regra fictícia imposta pela Medida Provisória nº 2.158-35/01, visto que, ao ignorar a disponibilização preconizada, implicitamente, pela Constituição e, explicitamente, pelo Código Tributário Nacional para fins da incidência do IRPJ, amplia o alcance da regra-matriz do mencionado tributo indevidamente, perpetrando violações às normas que compõem o sistema tributário pátrio, assunto a ser analisado no próximo capítulo.

4 AS INCOMPATIBILIDADES DO ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01 COM O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

No capítulo anterior, a instituição de ficções em matéria tributária foi objeto de análise, tendo o presente estudo chegado à conclusão de que a utilização do instituto nesta seara do Direito se faz nociva à integridade do sistema jurídico pátrio. Com vistas a analisar as distorções provocadas pelo artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35-01 no ordenamento, será procedida, neste tópico, a análise das violações perpetradas pelo mencionado dispositivo à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional.

A propósito, destaca-se que o estudo se desenvolverá mediante a identificação de incompatibilidades classificadas em duas categorias distintas, a saber: das violações a normas e princípios constitucionais tributários; e das violações ao Código Tributário Nacional. A adoção dessa sistemática pelo presente trabalho visa a facilitar a compreensão das lesões ao ordenamento jurídico a partir da sua vinculação ao diploma em que estão previstas (Carta Magna ou CTN), salientando-se que as inobservâncias serão apresentadas de acordo com a ordem em que os respectivos comandos aparecem nos textos normativos. Este adendo se justifica para evitar o entendimento de que as incongruências expostas primeiro possuem maior grau de relevância.

Feitas estas considerações, passa-se à apreciação das conseqüências nefastas para o ordenamento jurídico-tributário decorrentes da vigência do enunciado normativo em análise.

4.1 DAS VIOLAÇÕES A NORMAS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

O capítulo constitucional responsável por disciplinar o sistema tributário nacional, qual seja, o primeiro constante do Título VI, da CRFB, abrange os dispositivos compreendidos entre os artigos 145 e 162 da Carta Maior. Nesse intervalo, serão perquiridas as inconsistências

provocadas pela Medida Provisória nº 2.158-35/01, especificamente, pelo seu artigo 74, à ordem tributária.

Iniciando-se a análise, denota-se que o comando insculpido no artigo 145, § 1º, da Carta Magna²⁸ foi flagrantemente contrariado no caso em tela. Veja-se o seu conteúdo:

Art. 145. [...]

§ 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.

O dispositivo colacionado trata do princípio da capacidade contributiva, pelo qual a tributação deve levar em conta fatos que denotem conteúdo econômico na exata medida da sua realização.

Paulo de Barros Carvalho²⁹, com a clareza que lhe é peculiar, ao demonstrar como efetivar o aludido princípio em sua vertente subjetiva, ora estudada, aduz que “[...] tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”.

Diante disso, transpondo-se essas lições para a situação prática em análise, concebe-se como inadmissível a vinculação da disponibilidade ao final do período de apuração dos lucros das coligadas e controladas no exterior, porquanto não se consumou a percepção da renda pelas empresas brasileiras, que, não necessariamente, será distribuída em sua integralidade às pessoas jurídicas sócias. Vê-se, assim, que as dimensões econômicas do fato jurígeno do IRPJ e da CSLL das controladoras e coligadas no Brasil não são passíveis de serem verificadas à época da divulgação do balanço, motivo pelo qual se constitui em afronta à capacidade contributiva a tributação nos moldes da MP nº 2.158-35/01.

²⁸ BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 13 mar. 2013.

²⁹ CARVALHO, 2009, p. 327.

Demonstrada a violação do artigo 145, § 1º, da CRFB, passa-se à apresentação da lesão ao artigo 146, inciso III, alínea “a”, do Texto Maior³⁰, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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;

[...]

Consoante se depreende do enunciado transcrito, consiste em atribuição constitucional da lei complementar dispor sobre fatos geradores de tributos. Contudo, *in casu*, observa-se que a materialidade do imposto de renda foi desvirtuada por medida provisória, tendo em vista tal instrumento normativo ter considerado disponíveis às investidoras brasileiras os lucros obtidos no exterior por investidas ao final do exercício financeiro, sem a sua efetiva distribuição. Logo, veículo legislativo distinto daquele de índole complementar alterou a hipótese normativa da regra-matriz do IRPJ, autorizando a tributação pela referida exação de acréscimo patrimonial ainda não experimentado pelo sujeito passivo, razão pela qual se tem por inconstitucional a norma em exame.

Tal entendimento é mantido mesmo em face do argumento de que a Lei Complementar nº 104/01, ao introduzir o § 2º no artigo 43 do CTN, delegou à lei ordinária a função de reger a disponibilidade de receitas ou rendimentos oriundos do exterior em sede do imposto de renda. Isso, porque, constitucionalmente, a disciplina de fato gerador de obrigação tributária é atribuição de lei complementar, de modo que a renúncia a essa prerrogativa em favor de veículo legislativo ordinário atenta contra o sistema tributário. Sobre o tema, pertinente o ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi³¹, em sede de resposta à consulta que lhes foi feita:

Isso posto, jamais poderia a lei complementar ter se demitido de reger o fato gerador do imposto de renda (o aspecto temporal do fato gerador lhe é ínsito), para

³⁰ BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 13 mar. 2013.

³¹ 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 nº 2.158-35/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 130, p. 135-149, jul. 2006.

atribuir ao legislador ordinário um poder indelegável, porquanto condicionador do exercício da competência tributária das pessoas políticas. Não haveria razão alguma para o processo legislativo previsto no art. 59 da Constituição Federal, se uma mesma matéria pudesse ser tangida indistintamente por lei complementar ou por lei ordinária.

Com base nisso, evidente a inadequação da via legislativa eleita para modificar a disponibilidade de renda no âmbito da tributação de lucros de investidoras oriundos de empresas controladas e coligadas no exterior. Destarte, por força do desrespeito ao artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CRFB, o artigo 74 da medida provisória estudada é inconstitucional.

No contexto do narrado descompasso da norma editada pelo Presidente da República com o dispositivo constitucional que prescreve situações cuja disciplina se encontra sob a reserva de lei complementar, merece destaque a inobservância do princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Carta Magna³², ora transcrito:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Tal afirmação se justifica, pois o exame em conjunto da Lei Complementar nº 104/01 e da MP nº 2.158-35/01 mostra que a primeira delegou à lei ordinária a aptidão para disciplinar a disponibilidade dos lucros advindos do exterior e a segunda, por sua vez, atribuiu a competência para disciplinar o conteúdo de seu artigo 74 a instrumento normativo secundário, na hipótese, à Instrução Normativa nº 213/02.

Permitir que norma infralegal defina situações elementares à incidência da regra-matriz de determinada imposição fiscal se contrapõe à função regulamentadora deste tipo de veículo normativo e concebe flagrante desrespeito ao princípio da legalidade. Sobre o assunto, Sacha Calmon e Misabel Derzi afirmam que, “levando avante a inconstitucional delegação que lhe fez a Lei Complementar nº 104/01, [a Medida Provisória nº 2.158-35/01] delega a competência invalidamente recebida ao regulamento, ao qual comete o tratamento de matéria sob reserva de lei (e de lei complementar)”³³.

³² BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 13 mar. 2013.

³³ COELHO; DERZI, 2006, p. 135-149.

Por conseguinte, conclui-se pela inconstitucionalidade da medida provisória à luz da legalidade tributária.

Ingressando no âmbito de nova violação ao ordenamento jurídico pátrio, afere-se que a regra combatida é anti-isonômica, pois estabelece tratamento desigual entre aqueles que investem no mercado externo exclusivamente para lucrar com a compra e venda de ativos financeiros de empresas, sem qualquer ingerência nas deliberações societárias, e aqueles que detêm participações de pessoas jurídicas estrangeiras nelas exercendo influência na tomada de decisões. A fim de explicitar essa situação, cita-se João Dácio Rolim e Gilberto Ayres Moreira³⁴:

Verifica-se inaceitável distinção de tratamento entre os investidores de portfólio, que visam apenas a especulação financeira e os ganhos em mercados estrangeiros, e as empresas brasileiras com investimentos em coligadas, pois enquanto os primeiros são tributados apenas quando da realização da renda por meio da venda de suas participações societárias ou do recebimento de dividendos, os outros devem recolher o tributo anualmente como se houvessem recebido parcelas referentes à distribuição de lucro.

Com efeito, o disposto na MP nº 2.158-35/01 vai de encontro ao artigo 150, inciso II, da CRFB³⁵, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Isto posto, impassível de manutenção na ordem jurídico-tributária o enunciado ora atacado, em virtude de conceder tratamento distinto a contribuintes em situação similar.

Também por inobservância ao artigo 150, inciso IV, da Carta Magna³⁶, o enunciado normativo objeto do presente trabalho atenta contra a integridade da ordem tributária nacional. A seguir, a norma constitucional em comento:

³⁴ ROLIM, João Dácio; MOREIRA, Gustavo Ayres. Tributação de Lucros Auferidos no Exterior e Limites Relativos de Normas Antielisivas. In: ANAN JR, Pedro (Coord.). **Imposto de renda pessoa jurídica**: teoria e prática. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 204.

³⁵ BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 13 mar. 2013.

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

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

A regra constitucional ora analisada consagra o princípio da vedação ao confisco, máxima cujo intuito é impedir a cobrança de exações em patamares desproporcionais, aptos a atingirem significativamente a esfera patrimonial do contribuinte em dimensões claramente superiores à intensidade econômica do fato jurígeno por ele concretizado.

Segundo Hugo de Brito Machado³⁷, “tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade”, e assim se revela a tributação nos moldes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 2.158-35/01, posto que preconiza o acréscimo ao lucro líquido de todo o valor apurado a título de lucro pela coligada ou controlada estabelecida no exterior, que, além de não ter sido disponibilizado, não necessariamente será distribuído a controladora ou coligada no Brasil em sua integralidade.

Acredita-se que o efeito sancionatório da tributação em debate se constitui em medida antielisiva, que, ao invés de consagrar a transparência fiscal, desestimula investimentos no mercado externo, punindo injustamente empreendedores pela expansão de seus negócios.

Avançando na busca por incongruências provocadas pela MP nº 2.158-35/01 no sistema jurídico brasileiro, inquestionável a incompatibilidade do enunciado previsto no artigo 74 do citado veículo normativo com o conceito constitucional de renda. Estando o termo inserto no artigo 153, inciso III, da CRFB³⁸, em que restou delimitada a competência da União Federal para tributar a *renda e proventos de qualquer natureza*, considera-se este dispositivo como inobservado.

À luz do segundo capítulo deste estudo, *renda*, na Constituição, corresponde a acréscimo patrimonial, por óbvio, efetivado, pois renda tributável é somente aquela disponibilizada.

³⁶ BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 13 mar. 2013.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 110.

³⁸ BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil, *op. cit.*, nota 36.

Portanto, ao instituir a tributação de montantes ainda não efetivamente percebidos pelo suposto sujeito passivo do IRPJ, qual seja, a controladora ou a coligada no Brasil, evidencia-se a imposição de gravame sobre situação que não configura a materialidade da aludida exação. Em razão disso, insubsistente a regra ora confrontada também pelo viés inerente ao conceito constitucional de renda.

Como última inconsistência percebida entre a ordem tributária regradada na Constituição Federal e o conteúdo do artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 se tem a inobservância ao princípio da tipicidade cerrada, que, nos dizeres de Tercio Sampaio Ferraz Jr., “[...] é perceptível quando, ao exemplificar os casos de incidência, a norma os limita taxativamente, ou seja, são aqueles e apenas aqueles”³⁹.

Considerando ser a Constituição Federal rígida e fundamento de validade de todas as demais normas, compreende-se que a tributação não pode extrapolar os limites impostos pelo Texto Maior. Em razão disso, este diploma normativo, ao tratar da competência tributária, concretiza a máxima em análise, impossibilitando a criação de tipos tributários abertos mediante a delimitação das hipóteses de incidência dos tributos suscetíveis de serem impostos pelas pessoas políticas.

Assim, sendo o acréscimo patrimonial a situação hipotética que autoriza a cobrança do imposto sobre a renda, conforme a exegese da Carta Magna, impensável a exigência do aludido tributo sem a consumação deste fato. Diante disso, a norma que, para fins de cobrança do IRPJ, considera disponibilizados, às empresas investidoras brasileiras, os lucros obtidos no exterior por coligadas e controladas no instante final do período competente para sua apuração extrapola a taxatividade da regra-matriz de incidência da citada exação e, por isso, deve ter a sua invalidade reconhecida.

Ante o exposto, denota-se que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 perpetra violações ao princípio da capacidade contributiva, à atribuição constitucional de competência à lei complementar, aos axiomas da legalidade, da isonomia e da vedação ao confisco, ao conceito constitucional de *renda* e à tipicidade cerrada.

³⁹ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 301.

Não bastassem essas inobservâncias à Constituição como suficientes à comprovação da incompatibilidade do dispositivo em análise com o sistema jurídico-tributário pátrio, afere-se que existem normas no plano infraconstitucional desrespeitadas pela indigitada medida provisória, conforme se infere do tópico seguinte.

4.2 DAS VIOLAÇÕES AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O exame levado a efeito no presente item do trabalho tem por finalidade demonstrar que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 não irradia conseqüências funestas apenas às disposições constitucionais, posto que também agride frontalmente dispositivos do Código Tributário Nacional.

Ao romper com a lógica descrita no *caput*, do artigo 43, do citado diploma legal, no tocante à caracterização da disponibilidade, qualifica-se como ilegal a disposição insculpida na famigerada medida provisória.

O CTN, expressamente, impõe como condição à concretização do fato gerador do tributo em análise a disponibilidade jurídica ou econômica da renda, consoante apresentado no segundo capítulo deste estudo. Em síntese, essa circunstância garante ao sujeito passivo do imposto de renda a titularidade sobre valores que lhe foram creditados ou efetivamente pagos.

Em descompasso com essa prescrição legal, a Medida Provisória nº 2.158-35/01 procedeu à instituição de novo critério para fins de aferição da disponibilidade de lucros obtidos no exterior por empresas investidoras brasileiras mediante controladas e coligadas. Esta inovação desconsidera a real percepção da renda pela sociedade controladora ou coligada nacional, em incontestável afronta aos termos do artigo 43, *caput*, do CTN.

À luz do disposto no Código Tributário brasileiro, o critério material do imposto de renda não resta concretizado na hipótese adotada pela referida medida provisória com vistas à identificação da disponibilidade dos lucros. Em face disso, estando o enunciado do CTN em

perfeita harmonia com a CRFB, não há que se consentir com a subsistência do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

A impossibilidade de manutenção da prescrição normativa combatida na legislação tributária pátria se respalda também na redação do artigo 110 do CTN⁴⁰, *verbum ad verbum*:

Art. 110. 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 Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Segundo este texto legal, é vedado à norma jurídica em matéria tributária distorcer o significado de conceitos de direito privado empregados, ainda que implicitamente, por outros diplomas normativos.

Logo, faz-se juridicamente impossível o acolhimento do artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 pelo sistema tributário nacional, uma vez que o instrumento normativo mencionado ignora o conceito de renda definido constitucionalmente, ao determinar a tributação de lucros ainda não efetivamente disponibilizados a sócias brasileiras de coligadas e controladas no exterior.

Ante a constatação de que o dispositivo objeto do presente trabalho não considera o real acréscimo patrimonial experimentado pela pessoa jurídica nacional, o que se dá em decorrência do estabelecimento de uma ficção jurídica para verificação da disponibilidade da renda oriunda do exterior, conclui-se que o conceito de renda passível de ser extraído da Constituição restou inobservado e, por isso, configurou-se de forma patente o desrespeito ao artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Apresentadas as violações perpetradas pela MP nº 2.158-35/01 à legislação infraconstitucional, reputa-se sedimentada a incompatibilidade jurídica de seu artigo 74 com o sistema tributário brasileiro.

⁴⁰ BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 13 mar. 2013.

5 A SITUAÇÃO ATUAL DA DISCUSSÃO RELATIVA À CONSTITUCIONALIDADE DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01 NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A problemática abordada neste trabalho em relação à compatibilidade da MP nº 2.158-35/01 com o sistema tributário pátrio se constitui em objeto de inúmeras ações judiciais, tendo a elevada repercussão econômica do debate, tanto para as grandes corporações quanto para o Fisco, despertado a atenção da sociedade no deslinde da controvérsia, que parece estar próximo.

Encontram-se pendentes de apreciação no Supremo Tribunal Federal a ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588/01 e recurso extraordinário cuja repercussão geral da questão constitucional abordada já foi reconhecida. Há que se destacar, no entanto, que os julgamentos não estão no mesmo estágio.

A aludida ADI foi ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria em 2001 e, após, aproximadamente, doze anos, ainda não foi decidida. Seu objeto é a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 74, *caput* e parágrafo único, da MP nº 2.158-35/01, e 43, § 2º, do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104/01.

Neste feito, o ministro Gilmar Mendes se deu por impedido, motivo pelo qual a questão será decidida por dez ministros. A ministra Ellen Gracie foi a única a votar no sentido da procedência parcial da demanda, reconhecendo, exclusivamente, a inconstitucionalidade da expressão “ou coligada”, que aparece duas vezes no *caput*, do artigo 74, da medida provisória em debate. Dos demais ministros, quatro votaram favoravelmente à procedência da ação, outros quatro foram contrários ao seu êxito, e o ministro Joaquim Barbosa, atual presidente do STF, ainda não proferiu seu voto.

Ressalta-se que as informações inerentes ao julgamento da ação direta de inconstitucionalidade nº 2.588/01 foram extraídas do acompanhamento processual do feito⁴¹.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acompanhamento processual da ADI 2.588/01**. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1990416>>. Acesso em: 13 mar. 2013.

No âmbito do controle difuso de constitucionalidade, merece destaque o recurso extraordinário nº 611.586-PR, interposto pela empresa Cooperativa Agropecuária Mourãoense Ltda. – Coamo, em face da União Federal. Nele foi reconhecida, em 2012, a repercussão geral da discussão ora estudada, conforme ementa e decisão abaixo colacionadas⁴²:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DEVIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS ÀS PESSOAS JURÍDICAS SEDIADAS NO BRASIL. CONTROLADAS E COLIGADAS. MOMENTO EM QUE SE APERFEIÇO A FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA. CONCEITOS DE DISPONIBILIDADE JURÍDICA E DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA DA RENDA. MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP). ART. 43 DO CTN. MP 2.158-34/2001 (MP 2.135-35/2001). ART. 248, II DA LEI 6.404/1976. ARTS. 145, §1º, 150, III, A e 153, III DA CONSTITUIÇÃO. Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre a constitucionalidade do art. 74 e par. ún. da MP 2.158-35/2001, que estabelece que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento, bem como 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. (RE 611586 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 05/04/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 30-04-2012 PUBLIC 02-05-2012)

Decisão

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestou a Ministra Cármen Lúcia. Ministro JOAQUIM BARBOSA Relator

O recurso excepcional supramencionado sequer foi julgado por parte da egrégia Corte, mas, em breve, será. A inclusão da ação submetida ao controle concentrado de constitucionalidade e do recurso extraordinário em análise na pauta de julgamento do dia 20 de fevereiro de 2013 evidencia a intenção do Excelso Pretório em decidir a questão ainda neste ano.

Nesse cenário, observa-se que o desfecho do debate parece estar próximo, e, por isso, deve o operador do Direito Tributário ficar atento à solução atribuída à questão pelo Supremo, órgão encarregado de zelar pela higidez da Constituição, haja vista a relevância da discussão dos

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão geral no RE nº 611.586-PR**. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+611586%2E+NUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+611586%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/bkwsgbl>>. Acesso em: 13 mar. 2013.

pontos de vista acadêmico, tendo em conta as normas e os princípios do sistema tributário nacional envolvidos, e sócio-econômico, em razão da possível ocorrência de um rombo bilionário nos cofres públicos ou de gravíssimas crises empresariais em pessoas jurídicas brasileiras que detém coligadas e controladas no exterior.

CONCLUSÃO

Conforme se observa de toda a argumentação exposta ao longo do desenvolvimento deste trabalho, a tributação dos lucros auferidos por empresas brasileiras por meio de controladas e coligadas no exterior levada a efeito nos termos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 não se coaduna com o sistema jurídico-tributário nacional.

A manutenção no ordenamento da ficção jurídica imposta pelo disposto no veículo legislativo editado pelo Governo Federal sobre o tema põe em dúvida a eficácia de princípios e normas contidos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

Aliás, no tocante ao estabelecimento de ficções jurídicas, salienta-se que o presente estudo cuidou de apreciar, em tese, a sua instituição na seara tributária, concluindo pela sua limitada aplicação ao mencionado ramo do Direito. E, especificamente, no que tange à regra fictícia objeto de exame neste trabalho, demonstrou-se que a mesma provoca sérias distorções no ordenamento jurídico à medida que vai de encontro a princípios basilares como, ilustrativamente, pode-se citar a capacidade contributiva, a legalidade, a isonomia e a vedação à utilização de tributo com efeito confiscatório.

Nesse cenário, evidenciadas, também, incongruências no âmbito da hipótese de incidência do imposto sobre a renda concebidas pela sistemática introduzida pela MP nº 2.158-35/01, em relação à tributação dos lucros auferidos por controladoras e coligadas brasileiras em decorrência do resultado positivo de controladas e coligadas no exterior, conclui-se pela necessidade de declaração de sua invalidade por parte do Supremo Tribunal Federal.

Como visto, a problemática parece estar próxima de ser solucionada pelo Pretório Excelso e, ante os fundamentos apresentados neste estudo, espera-se que o desfecho da controvérsia seja favorável ao contribuinte, de modo que seja reconhecida a inconstitucionalidade do artigo 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, garantindo-se eficácia às prescrições do artigo 1º da Lei 9.532/97 e contentando-se a perdulária União Federal com a tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior na exata medida de sua efetiva disponibilização às pessoas jurídicas brasileiras que compõem o seu quadro societário.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BIFANO, Elidie Palma. Distribuição de lucros de coligadas no exterior. *In* Congresso Nacional de Estudos Tributários, VIII, SOUZA, Priscila de (Coord.). **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>.

_____. _____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

_____. _____. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>.

_____. _____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>.

_____. _____. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>.

_____. _____. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm>.

_____. _____. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução normativa nº 38, de 27 de junho de 1996**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/Ant1997/1996/insrf03896.htm>>.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Acompanhamento processual da ADI 2.588/01**. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1990416>>.

_____. _____. **Repercussão geral no RE nº 611.586-PR.** Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+611586%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+611586%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/bkwsghl>>.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método.** 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Curso de direito tributário.** 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

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 nº 2.158-35/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 130, p. 135-149, jul. 2006.

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

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GALHARDO, Luciana Rosanova; LOPES JUNIOR, Jorge Ney de Figueirêdo. Tributação da renda em bases universais: tendências atuais. In: ANAN JR, Pedro (Coord.). **Imposto de renda pessoa jurídica: teoria e prática.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática.** 2010. 651 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.** São Paulo: Manole, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988.** 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

PACHECO, Angela Maria Motta. **Ficções tributárias: identificação e controle.** São Paulo: Noeses, 2008.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

ROLIM, João Dácio; MOREIRA, Gustavo Ayres. Tributação de Lucros Auferidos no Exterior e Limites Relativos de Normas Antielisivas. In: ANAN JR, Pedro (Coord.). **Imposto de renda pessoa jurídica**: teoria e prática. São Paulo: Quartier Latin, 2006.