

IBET
INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

A Tributação da Renda em Bases Universais no Direito Brasileiro:
Lucros Auferidos no Exterior
Regime de Disponibilização da MP 2.158-35/01

MARCELO DE ANDRADE PICCIAFUOCO

SÃO PAULO
2009

MARCELO DE ANDRADE PICCIAFUOCO

**A Tributação da Renda em Bases Universais no Direito Brasileiro:
Lucros Auferidos no Exterior
Regime de Disponibilização da MP 2.158-35/01**

Monografia apresentada como exigência parcial para obtenção de título de especialização em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

**SÃO PAULO
2009**

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha esposa e ao meu filho pela compreensão pelas muitas horas de ausência do convívio familiar, dedicadas aos estudos para o curso e à elaboração deste trabalho.

SUMÁRIO

RESUMO	3
INTRODUÇÃO	4
1. ELEMENTOS DE CONEXÃO.....	5
2. OS PRINCÍPIOS DA TERRITORIALIDADE E DA UNIVERSALIDADE	5
2.1 Princípio da territorialidade	6
2.1.1 Territorialidade em sentido material	7
2.1.2 Territorialidade em sentido formal.....	7
2.2 Princípio da universalidade.....	8
3. BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DE RENDA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.....	9
4. A LEGISLAÇÃO E ATOS REGULAMENTADORES APÓS A LEI 9.249/95	10
4.1 – Histórico	10
4.2 – A transição para o princípio da universalidade: a Lei 9.249/95.	12
4.3 – Um pseudo-retorno ao princípio da territorialidade: A IN SRF Nº 38/96.....	13
4.4 – A Lei 9.532/97	14
4.5 – A Lei 9.959/00	15
4.6 – O início da polêmica: a MP 2.158-35/2001 - o retorno da tributação em bases universais e o momento da disponibilização dos lucros.....	16
5. CONCLUSÕES	20
REFERÊNCIAS	24

Resumo

O desenvolvimento das relações comerciais internacionais levou os países à transição entre o princípio da territorialidade puro e o princípio da universalidade, para poderem alcançar os rendimentos de seus residentes no exterior e para permitir maior isonomia entre as pessoas que somente operam dentro dos respectivos territórios e aquelas que também tem rendimentos, por vezes muito expressivos, em outros países.

No Brasil, o princípio da universalidade começou a ser aplicado de fato com a Lei 9.249/95, mas não de forma a excluir o princípio da territorialidade e sim de forma complementar, como veremos.

A legislação e normas regulamentadoras surgidas desde então serão neste trabalho estudadas, mais especificamente, a MP 2.158-35/2001 que definiu o momento em que se consideram distribuídos para a controladora ou coligada brasileira os lucros em controlada ou coligada no exterior.

PALAVRAS – CHAVES:

- TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL
- IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
- EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR
- EMPRESAS COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR
- DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA
- DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E FINANCEIRA DA RENDA

Introdução

Até meados da década de 1980, a tributação da renda nos ordenamentos jurídicos da maioria dos países estava baseada no princípio da territorialidade pura. Segundo este princípio, as administrações tributárias dos Estados somente gravavam os rendimentos obtidos dentro de seus limites territoriais, assim definidos pelos respectivos ordenamentos jurídicos, pois o espaço geográfico chamado de território só existe como reflexo do ordenamento jurídico estabelecido.

Deste modo, seriam taxados apenas os rendimentos obtidos de fonte interna ao território, ou seja, os fatos ocorridos fora dos limites do território do Estado estariam fora do campo de incidência do imposto de renda. É a chamada “*source income taxation*”, (onde a fonte do rendimento está dentro do território do país tributante), estreitamente ligada à noção de soberania.

Com o forte crescimento do comércio internacional e dos fluxos de capitais, os países mais desenvolvidos, com vocação para exportação de capitais, perceberam que seria necessária uma alteração nos critérios utilizados para a tributação da renda das empresas residentes em seus territórios, começando algum tempo depois a ser adotado também pelos países em desenvolvimento, como o Brasil.

Surge então o princípio da universalidade pura, ou princípio da tributação em bases universais, onde a incidência tributária se dá sobre o total da renda produzida, sendo irrelevante o local de produção, com a incidência tributária sobre o total da renda produzida. Esta forma de taxação permite também maior isonomia tributária entre as empresas que investem dentro do país e aquelas que optam por fazer inversões no exterior.

Mesmo com o advento do princípio da universalidade, o princípio da territorialidade continua sendo essencial para podermos estudar qualquer elemento do direito tributário internacional.

No Brasil, até o final de 1995, vigia o princípio da territorialidade pura no que tange às pessoas jurídicas, sendo alcançados pela tributação do imposto de renda da pessoa jurídica apenas os rendimentos obtidos de fontes localizadas dentro do território brasileiro. Aqueles rendimentos oriundos de fontes situadas no exterior estavam fora do campo de incidência do imposto de renda da pessoa jurídica no Brasil.

O princípio da universalidade (“*world-wide income taxation*”) foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro, com relação ao imposto de renda da pessoa jurídica, pela lei 9.249, de 26/12/1995. Com relação à CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido), a norma que introduziu o princípio foi a MP 1838-7, de 29/07/1999.

Vários atos legais e de regulamentação tratam sobre o assunto no Brasil. Na seqüência: Lei 9.249, de 26/12/1995, IN SRRF nº 38, de 27/07/1996, Lei 9532, de 10/12/1997, Lei 9959, de 27/01/2000, LC 104, de 10/01/2001, MP 2158-34, de 27/07/2001, MP 2158-35 de 24/08/2001 (final), IN SRRF nº 213, de 07/10/2002.

Estes atos legais serão comentados em tópicos específicos no corpo do trabalho. Vale a pena ressaltar neste momento apenas que a MP 2158-35, determinou que os lucros das controladas e coligadas no exterior avaliadas pela equivalência patrimonial fossem tributados na investidora pelo regime de competência, no mesmo período em que compõe o resultado contábil, fato que muita polêmica gerou e ainda gera, estando o STF a analisar duas ações diretas de inconstitucionalidade sobre este tema, qual seja, do momento da disponibilização dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior para a controladora ou coligada no Brasil.

Compõem então o objeto do presente estudo a sistematização dos princípios que regem a tributação internacional da renda das pessoas jurídicas, uma análise da legislação brasileira sobre o assunto e, mais especificamente, a questão da constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35, de 24/08/2001, que aplica o regime de competência à avaliação dos resultados dos investimentos efetuados em controladas e coligadas avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.

1. Elementos de conexão

Os elementos de conexão são os liames entre os atores (as pessoas, físicas e jurídicas) e os cenários (objetos e fatos da vida). XAVIER (2004, 252) os separa em objetivos (relativos às coisas e fatos) e subjetivos (relativos às pessoas). Como exemplo de elementos objetivos ou materiais podemos citar a fonte da produção da renda. A nacionalidade ou a residência seriam exemplos dos elementos subjetivos.¹

Ao falarmos em tributação internacional, torna-se necessário abordar os elementos que permitam resolver conflitos de pretensões entre Estados. Quando dois Estados buscam tributar uma mesma situação fática, isto ocorre por dois motivos diferentes: ou cada um deles utiliza um critério (elemento) de conexão diferente ou utilizam o mesmo critério, mas com outra significação. Estas são as causas da bitributação² internacional.³

Desta forma, será necessário um elemento que permita ligar tal situação com o ordenamento jurídico que será aplicado. Nos dizeres de XAVIER (2004,252): “O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a localização de uma situação da vida num ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação.”

2. Os Princípios da territorialidade e da universalidade

¹ ALVES (2003,616), distingue os critérios de conexão (material e pessoal) dos princípios de conexão (territorialidade e universalidade: “Cumprir inicialmente distinguir os critérios de conexão material e pessoal dos princípios de conexão (territorialidade e universalidade). Os primeiros dizem respeito à conexão relevante que fundamenta o poder tributário de um determinado Estado, enquanto que a territorialidade e a universalidade estão relacionadas à extensão do poder impositivo estatal, ao alcance espacial (âmbito de incidência) das suas normas tributárias de direito interno”

² NORONHA, 2008,59) “No entanto, a adoção do princípio da universalidade relaciona-se diretamente com a maior incidência do problema da bitributação internacional, já que a adoção da residência como critério de conexão desencadeia o concurso de pretensões entre os Estados soberanos.”

³ XAVIER (2004,254) “A dupla tributação internacional resulta essencialmente da diversidade dos elementos de conexão adotados pelas normas tributárias de conflitos”

2.1 Princípio da territorialidade

O conceito de território é decorrente da existência de um ordenamento jurídico⁴ que estabelece sua soberania sobre um determinado espaço geográfico⁵. Como é bem colocado por TORRES (2003, 71) :⁶

“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 produção do rendimento), promovidos por residentes ou não-residentes; e bem assim àqueles fatos identificados fora do respectivo território, mas colhidos para 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, exclusivamente (universalidade ou princípio da renda mundial), ou um critério de conexão material, pela presença da fonte de produção do rendimento.”

Então, quando falamos em princípio da territorialidade, estamos tratando com um elemento de conexão objetiva ou material, ou seja, o elo que une o sujeito e o território da fonte de produção efetiva do rendimento ou ainda com um critério de conexão do tipo subjetivo⁷, ligado à atributo(s) do contribuinte⁸, como a sede da empresa ou a residência⁹.

⁴ Assim escreve ALVES (2003,621) : “O território, como um dimensão espacial, é fixado em função de cada sistema normativo, sendo, nessa medida, um conceito essencialmente jurídico-positivo.”

⁵ CARVALHO (2000,162): “O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa jurídica que a editou. A lei federal, por todo território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lindes internas de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal.

A observância eficaz do princípio da territorialidade da tributação é condição determinante do bom funcionamento e da harmonia que o ordenamento planificou.”

⁶ TORRES, (2003,77) leciona: “Os limites territoriais entre os Estados são estabelecidos juridicamente. Sem ordem jurídica o território não existiria, e muito menos o efeito de “territorialidade”. Por isso que só é possível falarmos em “território” como espaço físico juridicamente qualificado e delimitado, e, por conseguinte, imprescindível à noção de Estado de Direito, como elemento basilar deste. A territorialidade, como conceito dogmático, encontra-se ligada aos efeitos da norma tributária, quanto à respectiva vigência no espaço, e também ao próprio conceito de soberania.”

⁷ TORRES (2003,71): “Em um sistema que atenda ao tipo territorial puro, a tributação justifica-se exclusivamente pela localização da categoria reditual como tendo sido produzida no interior dos limites territoriais, definida por critérios de conexão de natureza material, objetiva, pela fonte efetiva de rendimentos[14]; ou subjetivas, pela presença do beneficiário, residente ou não-residente, no território, a depender do tipo de rendimento.”

⁸ XAVIER (2004,24): “Como a situação tributária internacional se pode encontrar relevantemente conexa com o território pelos seus elementos objetivos ou pelos seus elementos subjetivos, assim também o princípio da territorialidade se exprime umas vezes como uma territorialidade real, outras como uma territorialidade pessoal.”

2.1.1 Territorialidade em sentido material

Um Estado pode prever no seu sistema tributário, através de critérios de conexão aplicados ao aspecto espacial da regra-matriz de incidência tributária, o alcance de fontes de rendimento localizadas fora de seu território¹⁰. É o que ensina TORRES (2003, 71)

“É que o tema da eficácia da lei no espaço não tem que ver com o problema da localização no espaço dos elementos redituais, que faz parte da própria estrutura compositiva da regra-matriz de incidência, pela integração ao critério espacial desta para permitir a qualificação de fatos como imponíveis, ainda que aperfeiçoados, em tudo ou em parte, fora do território nacional, ou a cargo de cidadãos de outros Estados, territorialmente.”

2.1.2 Territorialidade em sentido formal

O princípio da territorialidade em sentido formal traduz uma relação estreita com a questão da soberania, ou seja, um Estado pode prever no aspecto espacial da norma abstrata a tributação de rendimentos obtidos em Estado estrangeiro, mas não pode, sob pena de ferir a soberania¹¹ do outro Estado, adotar procedimentos para exigir o cumprimento de tal obrigação tributária.

Resumindo, o princípio da territorialidade formal nos informa que o Estado pode criar as normas e, em seu critério espacial, prever que o fato gerador possa ocorrer fora do território, mas não podem ser sua execução forçada no território do outro Estado.¹²

⁹ XAVIER (2004,28) “Por outro lado, uma acentuada tendência no sentido da personalização do imposto, em ordem a adequá-lo mais intimamente à capacidade contributiva individual, revelou a insuficiência da conexões reais que passam a cumular-se ou a ver-se substituídas por conexões pessoais, como a residência, a sede ou o domicílio, para não falar da nacionalidade dos sujeitos passivos”

¹⁰ Neste sentido, XAVIER (2004,25): “ ...respeita ao âmbito espacial de incidência da lei, ou seja, à esfera de aplicação espacial dos comandos gerais e abstratos contidos nas normas tributárias. O aludido princípio recorta, pois, de entre as situações tributárias internacionais aquelas que serão abrangidas pelas leis fiscais internas, mediante o processo técnico da escolha do elemento ou elementos de conexão com o território a que respeita.”

¹¹ Leciona TORRES(2003, 71): “a territorialidade formal, significando precisamente que as leis tributárias somente podem ter exigido o seu cumprimento nos limites do território da ordem jurídica correspondente, mediante os atos típicos de cobrança ou de fiscalização”

¹² XAVIER (2004,25), in verbis : “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.”

2.2 Princípio da universalidade

Como já dito anteriormente, devido à globalização econômica, surgiu nos países exportadores de capital¹³ a necessidade de permitir o alcance pelo imposto de renda, dos rendimentos obtidos pelos seus naturais ou residentes fora do território do Estado¹⁴. É o chamado “*world-wide income taxation*”¹⁵

Pelo critério da universalidade, portanto, toda a renda obtida pela pessoa jurídica será tributada no país de domicílio, seja esta renda obtida internamente ou externamente ao território do Estado de domicílio.

Não há incompatibilidade entre os dois princípios (territorialidade e universalidade). Eles são claramente complementares, conforme magistério de TORRES,¹⁶ que entende o segundo

¹³ TORRES (2003, 71) “Todavia, a tendência contemporânea dos Estados, principalmente daqueles que são considerados exportadores de capital, é a de implantar o princípio da universalidade como princípio de conexão para os rendimentos de residentes dotados de elementos de estraneidade, ante: i) a constante e crescente movimentação de capitais no mercado mundial, ii) a necessária progressividade dos impostos incidentes sobre as categorias reituais, e, principalmente, para iii) controlar os casos de elusão e evasão fiscal internacional, proporcionados pelos benefícios fiscais promovidos pelos “países com tributação favorecida” (cada vez mais freqüentes).”

¹⁴ GODOI(2002,275) “A tendência mundial atual é a adoção do critério da universalidade ou da “renda mundial”, pelo qual cada Estado grava tanto as rendas produzidas por seus residentes nos limites de seu território, quanto a renda produzida por seus residentes fora dos limites de seu território. Esta solução (renda mundial) procura garantir a neutralidade na exportação de capitais, já que tanto o capital investido no exterior quanto o investido domesticamente terão seus frutos gravados com a mesma intensidade, e desta maneira a tributação não influirá sobre a decisão privada de investir no próprio país ou no estrangeiro.”

¹⁵ TORRES, (2003,71): “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 produção do rendimento), promovidos por residentes ou não-residentes; e bem assim àqueles fatos identificados fora do respectivo território, mas colhidos para 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, exclusivamente (universalidade ou princípio da renda mundial), ou um critério de conexão material, pela presença da fonte de produção do rendimento.”

¹⁶ TORRES (2003,71)“Como se vê, este princípio (da universalidade), não exclui, obviamente, o princípio da territorialidade, antes, o pressupõe. Ambos, entre si, não são antitéticos; pelo contrário, o princípio da universalidade funciona apenas como um critério possibilitador de atribuição de alcance ultraterritorial às normas tributárias de localização de rendimentos impositivos pelo poder tributário estatal, mantendo-se, de modo subjacente, o princípio da territorialidade, até porque a conexão entre a pessoa e o território é fundamental, para justificar plenamente a localização ultraterritorial da produção de rendimentos.”

como um adicional do primeiro, permitindo dar alcance extraterritorial às normas impositivas internas do país., através do critério espacial da regra matriz de incidência tributária.

3. Breve histórico da tributação internacional de renda na legislação brasileira

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da universalidade já é conhecido desde o advento do Decreto-Lei 1168, de 22/03/1939 (mais atualmente presente no artigo 3º, parágrafo 4º da Lei 7713/88, regulamentado pelo artigo 38 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR 99, mas aplicado apenas aos rendimentos obtidos pelas pessoas físicas. (apud ALVES, 2003, 605)

Já com relação aos rendimentos obtidos pelas pessoas jurídicas, o Brasil adotava o princípio da territorialidade, onde estavam sujeitos ao tributo os rendimentos produzidos exclusivamente dentro do território brasileiro.

A primeira tentativa de adotar o princípio da universalidade veio com o Decreto-Lei nº 2.397, de 22/12/1987: “serão computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações”.

Depois, o Decreto-Lei nº 2.413, de 10/02/1988 buscou atingir também os resultados das subsidiárias no exterior: “serão computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de subsidiárias, filiais, sucursais, agências ou representações”.

Mas a duração do princípio da universalidade foi curta. O princípio da territorialidade foi restaurado com a edição do Decreto-Lei nº 2.429, de 15/04/1988, que revogou o princípio da universalidade para as pessoas jurídicas no Brasil. (apud XAVIER, 2004, 433)

O princípio da territorialidade permaneceu para as pessoas jurídicas até dezembro de 1995, quando surgiu a Lei 9.249/95, instituindo o princípio da universalidade, no seu artigo 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”.

Este princípio da tributação em bases universais trouxe para o cenário tributário brasileiro um critério de conexão pessoal, subjetivo, buscando permitir o alcance pelo IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA dos rendimentos recebidos pelas pessoas jurídicas fora do território brasileiro, de forma direta, através de sucursais ou filiais e de forma indireta, por meio de controladas e coligadas. Vejamos o que diz ALVES, (2003, 605):

“Assim, foi com a edição da Lei nº 92.249/95 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.”

4. A legislação e atos regulamentadores após a Lei 9.249/95

4.1 – Histórico

Preliminarmente, é conveniente destacar que a Constituição Federal brasileira trata de forma taxativa os temas tributários, sendo uma das poucas no mundo neste sentido.

No âmbito do imposto sobre a renda, nossa Constituição estabelece em seu artigo 153, inciso III, “*in verbis*”:

“Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
III – renda e proventos de qualquer natureza”.

O Código Tributário Nacional se refere ao imposto sobre a renda nos seguintes termos:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)”.

O artigo acima citado estabelece que a disponibilidade econômica ou jurídica é fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Não diz disponibilidade econômica e jurídica. Basta então a ocorrência de disponibilidade econômica ou de disponibilidade jurídica para que possa ser a renda tributada pelo imposto de renda. Portanto é tributável o acréscimo patrimonial apenas econômico, através da incorporação física ao patrimônio do contribuinte, mesmo não tendo sido detectada a disponibilidade jurídica. Também é tributável pelo imposto de renda um acréscimo patrimonial apenas jurídico. É preciso também analisar a disponibilidade financeira, que não se confunde com a disponibilidade econômica nem com a disponibilidade jurídica. Neste sentido, em recente julgado, o Superior Tribunal de Justiça assim se manifestou sobre o tema (STJ, EMENTA RECURSO ESPECIAL Nº 983.134 - RS (2007/0207124-7):

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

Importante ressaltar que a legislação brasileira do imposto de renda da pessoa jurídica, até a edição da lei 9.249/95, conforme já vimos, adotava o princípio da territorialidade (“*source income taxation*”), segundo o qual tributava-se somente os rendimentos auferidos no território brasileiro. Contribuintes que tinham lucros em atividades desenvolvidas parte no país e parte no exterior eram taxados apenas com relação à parte da renda produzida no Brasil, enquanto que aqueles contribuintes com lucros somente dentro do país eram tributados pela totalidade dos rendimentos. Desta forma, a legislação não estava atendendo:

À isonomia tributária estabelecida no inciso II, do art. 150 da CF/88, a qual veta ao legislador tributário o “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas”;

À exigência do parágrafo 1º do art. 145 da CF/88, quando determina que os impostos deverão ser graduados “segundo a capacidade econômica do contribuinte”;

À exigência constitucional dos critérios da generalidade e da universalidade para o imposto de renda, prevista no parágrafo 2º, inciso I, do art. 153 da CF/88, que determina seja também progressivo este imposto.

4.2 – A transição para o princípio da universalidade: a Lei 9.249/95.

A partir então da Lei 9.249/95, a legislação brasileira adotou o princípio da universalidade de renda (“*world-wide income taxation*”), que atende às exigências de isonomia entre os contribuintes que têm renda exclusivamente no país e aqueles que auferem renda também no exterior.

O art. 25 da Lei 9.249/95 estabelece :

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...)

§ 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;

(...)

§ 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, a implementação da tributação em bases universais implicava em tributar os lucros auferidos pelos estabelecimentos brasileiros sediados no exterior, fossem estes em forma direta, como filiais e sucursais ou em forma indireta, como controladas ou coligadas:

- Independentemente da sua efetiva disponibilização;
- Independentemente do estabelecimento ter ou não ter personalidade jurídica;
- Independentemente do estabelecimento com personalidade jurídica ser “on-shore” ou “off-shore”.¹⁷

4.3 – Um pseudo retorno ao princípio da territorialidade: A IN SRF N° 38/96.

Posteriormente, a SRF, visando à regulamentação do artigo 25 da Lei 9.249/95, editou a IN 38, de 27/07/1996, assim dispendo:

“**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.”

¹⁷ Uma empresa “*offshore*” pode ser definida como uma entidade empresarial situada fora do território do país, e que está sujeita a um regime legal diferente daquele aplicado às outras empresas do país de domicílio de seus sócios. O uso mais comum da expressão, entretanto, é para denominar aquelas sociedades constituídas em países com tributação privilegiada, os “*tax heavens*” ou paraísos fiscais.

Comparando a IN 38 com a Lei 9.249/95, fica claro que a IN foi além do disposto na Lei, não se limitando a regulamentá-la. Isto porque:

- Alterou o momento da incidência do IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA para o dia 31 de dezembro do ano-calendário da disponibilização dos lucros;
- Tornou a incidência do IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA dependente da efetiva distribuição para a matriz do lucro auferido pelo seu estabelecimento no exterior.

Com a IN 38, embora não tenha sido restaurado o princípio da territorialidade, surgiu a possibilidade para as pessoas jurídicas brasileiras com controladas ou coligadas no exterior, tanto para as “on-shore” como para as “off-shore”, adiarem, até o momento da alienação do estabelecimento, a tributação dos lucros no Brasil, valendo-se da figura da não disponibilização.

Com a edição da Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, esta divergência foi superada.

4.4 – A Lei 9.532/97

“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. (Vide Medida Provisória nº 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 nº 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 nº 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
 - b) qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;
- b) pago o lucro, quando ocorrer:
1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
 2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.”

Com esta Lei, a partir do período de apuração iniciado em 01/01/1998, os lucros auferidos pelos estabelecimentos sediados no exterior passaram a ter hipótese de incidência na sua disponibilização para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Para os estabelecimentos sem personalidade jurídica, filial ou sucursal, esta disponibilização ocorre na data do balanço no qual foram auferidos os lucros, enquanto que para os estabelecimentos com personalidade jurídica, controladas ou coligadas, não importando se “on-shore” ou “off-shore”, esta disponibilização ocorre na data do pagamento, crédito ou aumento de capital.

Com a edição da Lei 9.532/97, a IN 38 tornou-se interpretativa do novo texto legal, deixando de extrapolar o disposto em lei. Como consequência, não se pode alegar a revogação da INSRF 38/96 pelo art. 1º da Lei 9.532/97, por não haver incompatibilidade entre os dois dispositivos normativos, senão vejamos:

A IN 38/96 enumera os principais fatos que caracterizam a disponibilização do lucro do estabelecimento no exterior;

O art. 1º da Lei 9.532/97 define a disponibilização dos lucros auferidos no exterior como fato gerador do IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. Os lucros de controlada ou coligada são considerados na data do pagamento ou crédito.

4.5 – A Lei 9.959/00

Com a Lei 9.959/00, duas novas hipóteses de disponibilização foram somadas ao art. 1º da Lei 9.532/97:

- na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros;

- na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa de bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

4.6 – O início da polêmica: a MP 2.158-35/2001 - o retorno da tributação em bases universais e o momento da disponibilização dos lucros.

Surge então no ordenamento jurídico brasileiro a MP 2.158-34, de 27/07/2001, depois substituída pelo texto final, na MP 2.158-35, de 24/08/2001 :

“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.”

Ou seja, é um retorno claro da tributação em bases universais aos termos do artigo 25 da Lei 9.249/95. É importante ressaltar que a variação no valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial decorre de vários eventos ocorridos na controlada ou coligada, como auferimento de lucros no estabelecimento estrangeiro, variação da percentagem de participação no capital do mesmo, reavaliação de ativos, entre outros, ou seja, a apuração de lucros ou prejuízos é somente um deles.

O caput do artigo 74 da MP 2.158-35 estabeleceu 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.” Desta forma, é tributado o resultado da equivalência patrimonial com a respectiva parcela da variação cambial somente quando resultante do auferimento de lucro pela coligada ou controlada no exterior considerado disponível nos termos do artigo 74 da mesma MP.¹⁸

¹⁸ SOUZA JUNIOR (2003,52): “Neste ponto, precisamos nos valer da legislação comercial, que já há muito tempo havia tornado obrigatório o reconhecimento das receitas pelo regime de competência. A CVM, com base no parágrafo 3º do artigo 177 da Lei 6.404/76, havia emitido a deliberação CVM nº 28, de 05/02/1986, que aprovou e tornou obrigatório o pronunciamento emitido pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, sobre investimentos societários no exterior, o qual recomendava o reconhecimento dos resultados apurados nas

Dessa forma, segundo SOUZA JUNIOR (2003,57), a legislação comercial também obrigou a matriz no Brasil a reconhecer pelo Método da equivalência patrimonial os resultados das filiais, agências, dependências ou sucursais no exterior, toda vez que elas se caracterizarem na essência como uma coligada ou controlada e com registros contábeis próprios.

BARRETO (2002,341) entende diferentemente, que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 estaria considerando “disponibilizados os lucros que não estão e podem vir a jamais estar disponíveis”.

O autor defende a idéia de estar havendo desconsideração da personalidade jurídica¹⁹, mas a alegação não procede, porquanto no momento em que a controlada no exterior reconhece um resultado positivo, a controladora brasileira tem seu patrimônio imediatamente acrescido, de forma proporcional, através do método da equivalência patrimonial determinada, como vimos, pela legislação comercial brasileira (Lei 6.404/76), pois decorre do próprio método da equivalência patrimonial o reconhecimento pela investidora dos lucros da investida ao mesmo tempo em que são produzidos, independentemente de terem sido distribuídos. Ressalte-se, ademais, que o artigo 177 da Lei 6.404/76 obrigou a adoção do regime de competência.

Assim, não é a legislação tributária mas sim a legislação comercial que determinou o regime de competência para o reconhecimento dos lucros das investidas avaliadas pelo Método da equivalência patrimonial. Não há portanto, segundo SOUZA JUNIOR (2002,54), a necessidade de recorrermos a nenhuma norma tributária para sustentar que os lucros ainda não distribuídos das investidas avaliadas pelo Método da equivalência patrimonial significam um acréscimo patrimonial na investidora por representarem uma disponibilidade econômica, passível, inclusive, de distribuição aos sócios da investidora.

Ainda seguindo com o raciocínio elaborado por SOUZA JUNIOR(2002,55), com o advento da Lei 9.249/95, o Brasil adotou a tributação em bases universais e, com a promulgação da

filiais, agências, dependências ou sucursais no exterior por meio da aplicação do método de equivalência patrimonial e sua inclusão nas demonstrações consolidadas”.

¹⁹ Na mesma linha, TROIANELLI (2002,88): “A segunda hipótese, qual seja, a pretensão de se tributar um suposto lucro auferido pela empresa no Brasil, ainda que não tenha sido a esta distribuído pela empresa no exterior, se desdobra nas seguintes outras 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 a empresa brasileira o lucro auferido pela empresa no exterior, mas ainda não distribuído.

Lei 9.532/97, estendeu-se a norma geral do regime de competência, prevista pela legislação comercial, também ao reconhecimento dos lucros auferidos no exterior pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas. As duas leis, então, apenas trataram dos aspectos espacial (territorialidade ou universalidade) e temporal (regime de caixa ou regime de competência) do imposto sobre a renda.

Posteriormente, com o advento da MP 2.158-35/2001, determinou-se que os lucros das controladas e coligadas avaliadas através da equivalência patrimonial fossem tributados na investidora pelo regime de competência, ou seja, no mesmo período em que compõe o resultado contábil, alterando-se portanto, tão somente o aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, não restando ofendido o conceito de renda. Os lucros das coligadas e controladas com avaliação pelo MEP não compõe o lucro real da investidora inclusive depois de já estarem inclusive financeiramente disponíveis.²⁰

Ora, isto ocorre, conforme explica SOUZA JUNIOR, porque estes lucros financeiramente recebidos realmente não alteram o resultado contábil da empresa investidora neste momento do pagamento. Eles já foram considerados, pelo regime de competência, quando da apuração do resultado no balanço da empresa investida. Pelo MEP, exatamente neste momento, há aumento do patrimônio da empresa investidora.

Se faz necessário expor a diferença entre os conceitos de residente e de estabelecimento permanente: enquanto há vedação à tributação dos lucros obtidos por residentes em países com os quais o Brasil tem acordo contra a bitributação, lucros estes que já tenham sido tributados nestes países, nada obsta que o Brasil tribute os lucros apurados por estabelecimentos permanentes de brasileiros em um destes países signatários de acordos contra a bitributação. Neste caso não há ofensa ao artigo 98 do CTN e aos tratados citados.

SOUZA JUNIOR(2003,56) explica o por quê de se tributar o resultado positivo da equivalência patrimonial somente quando a investida se encontre no exterior. É que o que se

²⁰ Regulamento do Imposto de Renda – RIR 99, artigo 1º, conforme artigo 22 do Decreto-lei 1.598/77:
“artigo 22

...

Parágrafo único – Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.”

visa tributar é a entidade econômica e não as entidades jurídicas, isoladamente tomadas. Assim, se os lucros da controlada ou da coligada avaliada pelo Método da equivalência patrimonial já foram tributados no Brasil, não incidirá o imposto de renda sobre a parcela dos lucros que couber à investidora. Se a investida estiver sediada no exterior, seus lucros não são tributados no Brasil, razão pela qual a parcela a eles relativa do resultado positivo da equivalência patrimonial deverá compor, além do resultado contábil, como determina a lei comercial, também o resultado fiscal da investidora domiciliada no Brasil. Fosse de forma diferente, não estaria sendo tributada no Brasil aquela parcela do resultado da entidade econômica correspondente aos lucros das investidas no exterior.

5. Conclusões

Das considerações apresentadas, percebe-se que a matéria é controversa. Ao se analisar a posição do STJ, no julgamento do Recurso Especial 983.134-RS (2007/0207124-7), onde se coloca mais uma espécie de disponibilidade, qual seja, a disponibilidade financeira do lucro.

“RECURSO ESPECIAL Nº 983.134 - RS (2007/0207124-7) : EMENTA
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

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

...

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

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

6. Sob esse prisma, parece razoável que o patrimônio da empresa brasileira já se considere acrescido desde a divulgação do balanço patrimonial da empresa estrangeira. Nesse caso, há disponibilidade econômica. O que não há é disponibilidade financeira, que se fará presente apenas quando do aumento nominal do valor das ações ou do número de ações representativas do capital social.

...

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

Esta disponibilidade ocorreria então quando do efetivo pagamento, a real transferência de riqueza entre a coligada ou controlada e a coligada ou controladora brasileira. O STJ a

diferencia da disponibilidade econômica, que ocorre no exato momento do reconhecimento no balanço pela coligada ou controlada no exterior do resultado positivo.

O STJ introduz o conceito de utilidade da renda, traduzido na disponibilidade financeira, quando há o efetivo pagamento, mas deixa claro que, para se considerar ocorrido o acréscimo patrimonial, basta a disponibilidade econômica, independentemente de existirem recursos financeiros.

No julgamento (em andamento no presente momento) da ADIn 2588, proposta pela CNI, onde é analisada a tese de inconstitucionalidade do parágrafo 2º do artigo 43 do CTN, além da do artigo 74 da MP 2.158-35/2001, percebe-se como é controversa a questão, com votos pela sua total constitucionalidade, pela sua total inconstitucionalidade e pela inconstitucionalidade apenas quanto às empresas coligadas.²¹

A verdade é que por trás de tanta polêmica está o fato de que a grande relevância da legislação em tela é para as controladoras ou coligadas brasileiras que controlam ou tem coligadas no exterior, sim, mas especificamente em Países que são considerados paraísos fiscais (“*tax heavens*”)

Independentemente do que o STF vier a decidir, pondo fim à polêmica, esta é uma questão a ser enfrentada pelo legislador brasileiro, no sentido de criar condições para uma real isonomia tributária entre as empresas brasileiras que operam corretamente e aquelas que operam se utilizando de instrumentos abusivos, para se beneficiar das vantagens de tais paraísos fiscais, em detrimento da arrecadação para o tesouro nacional brasileiro.

A OCDE (Organização de cooperação e desenvolvimento econômico) recomenda a seus países membros que adotem legislações anti-abuso, voltadas para evitar a concorrência fiscal predatória dos paraísos fiscais.

²¹ RECURSO ESPECIAL Nº 983.134 - RS (2007/0207124-7): “...7. É conveniente salientar que o Supremo está examinando a tese de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, e do art. 74, caput e parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, em razão da ADIn 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria-CNI.

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

Com este pensamento concorda em parte GODOI (2002,284), lembrando a importância do Brasil adotar legislação de transparência fiscal, mas ressaltando que deveria ser melhor tratada a questão, focando-se especificamente os planejamentos tributários internacionais, considerando-se: a real existência de controle da empresa alienígena por parte da controladora brasileira; a aplicação somente a certos tipos de rendimentos, ditos passivos; e a localização da controlada em país de tributação favorecida.

A seguir, teço algumas sugestões para a reforma da legislação brasileira que trata do tema:

Todas as leis e medidas provisórias que regulam a matéria deveriam ser consolidadas em uma única norma, colocando-se nesta lei todos os mecanismos de apuração e os procedimentos necessários, de forma que a lei seja auto-aplicável, exigindo o mínimo de regulamentos administrativos. No corpo desta norma, estaria um conjunto de regras antiparaíso fiscal e para coibir as práticas de fraude na expatriação fiscal da pessoa física (Transparência Fiscal Internacional), visando impedir a acumulação abusiva de rendimentos tributáveis em paraísos fiscais, em prejuízo do Tesouro Brasileiro.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 poderia ser re-elaborado, transformando-se na primeira norma específica brasileira anti-paraíso fiscal, ou norma anti-abuso, também chamada norma CFC (“*Controlled Foreign Company*”), como já fazem Inglaterra, Itália, Portugal, França, dentre muitos países.

Desta forma, as entidades abusivas constituídas no exterior, em paraísos fiscais ou em centros de concorrência fiscal predatória voltados contra o fisco brasileiro , seriam desconsideradas para fins fiscais, ou seja, tratadas como entidades não transparentes para fins fiscais. Conseqüentemente, seus lucros seriam imputados a seus sócios brasileiros, pessoas físicas ou jurídicas, independentemente de qualquer disponibilização da entidade biombo para o seu sócio local. Haveria um modo de o contribuinte evitar a incidência desta norma: atendendo ao “Teste de Propósito Negocial”, ou seja, demonstrando, perante a autoridade fiscal brasileira, tratar-se a entidade no exterior de uma pessoa jurídica efetiva. Já os lucros

auferidos em controladas e coligadas aprovadas no teste de propósito comercial seriam tributados apenas na sua disponibilização para o sócio brasileiro.

Note-se que a maior parte dos ordenamentos tributários modernos já prevê a chamada “*Controlled Foreign Holding Company Provisions – CFC Rule*”, norma específica antiparaíso fiscal. No âmbito internacional, existem dois modelos deste tipo de legislação: o modelo norte americano, adotado pela Alemanha e Espanha; e o modelo inglês, adotado também pelo Japão, França, Itália e Portugal, sendo este último o modelo sugerido para o Brasil, por não se aplicar apenas a determinados tipos de rendimentos.

Importante seria a introdução do conceito de efetivo beneficiário, definido como a pessoa física ou jurídica, não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária, que aufera a renda por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.

Ainda, estabelecimento da presunção de não serem efetivos beneficiários as pessoas físicas ou entidades no exterior residentes ou constituídas em paraíso fiscal ou em centro de concorrência fiscal prejudicial ao nosso país, além de estabelecimento de norma que torne indedutíveis os pagamentos a entidades “*off-shore*” cujos beneficiários efetivos não estejam identificados.

Sabedor que o tema comporta ainda muitas discussões, entendo extremamente necessário para o Brasil o aperfeiçoamento das normas antiabuso, anti paraíso fiscal e de transparência fiscal internacional, sem o que cada vez mais empresas estarão transferindo os rendimentos do Brasil para tais empresas ditas de Caixa Postal (sem existência física), situadas em paraísos fiscais, concentrando nelas as operações lucrativas, reduzindo a arrecadação de tributos necessária ao desenvolvimento do Brasil.

Em conclusão, estando convencido da constitucionalidade do Artigo 74 da MP 2.158-35/2001 e do parágrafo 2º do artigo 43 do CTN, aguardo com grande expectativa o julgamento do Supremo Tribunal Federal que irá pacificar o tema. Com as sugestões e considerações apresentadas, concluo o presente trabalho.

Referências

ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley. O Princípio da renda mundial no Direito brasileiro, in HELENO TORRES(org.), Direito Tributário Internacional Aplicado, São Paulo. 2003, 605.

BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e os lucros auferidos no exterior, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (org), Grandes questões atuais do Direito Tributário, vol. 6, São Paulo. 2002, 333.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito Tributário. Editora Saraiva; 13ª Edição. 2000, 162.

GODOI, Marciano Seabra de. O imposto de renda e os lucros auferidos no exterior, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (org), Grandes questões atuais do Direito Tributário, vol. 6, São Paulo. 2002, 275.

NORONHA, Francisco Daniel Holanda. A bitributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro, Revista CEJ, Ano XII, nº 40, Direito Tributário Internacional Aplicado, Brasília,. janeiro/março 2008, p. 59-67,

NUNES, Renato. Tributação de lucros auferidos por meio de coligadas e controladas no exterior: Regime de disponibilização (MP nº 2.158-35/01) e resultados de equivalência patrimonial, in HELENO TORRES (org), Direito Tributário Internacional Aplicado, São Paulo. 2003, 583.

SOUZA JUNIOR, Alberto Pinto. A disponibilidade de lucros oriundos do exterior, R. Fórum de Direito Tributário – RFDT, ano 1, nº 2, Belo Horizonte, março/abril 2003, p. 49-74.

TORRES, Heleno. 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 Tributário Internacional Aplicado, São Paulo. 2003, 71.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Tributação de Lucros no Exterior em face de Convenção Celebrada segundo o Modelo da OCDE, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (org), Grandes questões atuais do Direito Tributário, vol. 6, São Paulo. 2002, 88.

XAVIER, Alberto Pinheiro. Direito Tributário Internacional do Brasil, São Paulo. 2004.