

Centro Universitário de Brasília – UniCEUB
Monografia de Graduação do Curso em Bacharel de Direito

ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR

TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS INTERNACIONAIS:
COBRANÇA DE IRPJ E CSLL SOBRE OS LUCROS AUFERIDOS POR
SOCIEDADES COLIGADAS E CONTROLADAS ESTRANGEIRAS

BRASÍLIA
2013

ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR

TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS INTERNACIONAIS:
COBRANÇA DE IRPJ E CSLL SOBRE OS LUCROS AUFERIDOS POR
COLIGADAS E CONTROLADAS ESTRANGEIRAS

Monografia apresentada para obtenção
de diploma de graduação para
Bacharel em Direito pelo curso de
Faculdade de Ciências Jurídicas do
Centro Universitário de Brasília –
UniCEUB.

Professores Orientadores: Gustavo
Ferreira Ribeiro e Roberto
Krauspenhaar.

Brasília
2013

*“Nunca se afaste de seus sonhos, pois se eles se
forem, você continuará vivendo, mas terá deixado
de existir.” – Charles Chaplin*

Agradecimentos

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer ao professor Gustavo Ferreira Ribeiro, por toda a ajuda e orientação prestada ao longo do trabalho. Todos os encontros realizados foram extremamente esclarecedores e contribuíram diretamente para a evolução e o desenvolvimento da presente pesquisa.

Ao escritório de advocacia Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. & Quiroga Advogados, em especial, ao Dr. Marcos e à Dra. Ariane, por abrirem meus horizontes e proporcionarem uma infraestrutura capaz de permitir o desenvolvimento profissional e acadêmico de todos os seus colaboradores e profissionais. Destaco que grande parte da pesquisa apresentada neste estudo foi obtida no vasto acervo da Biblioteca do escritório de São Paulo.

A todos os meus amigos e colegas de estágio, vocês são a minha “grande família”. As maiores lições de vida que tive nestes dois últimos anos aprendi com vocês. Agradeço em especial aos meus colegas de escritório Vivian, Renata, Milena, Kaio, Lukas, Janaína, Davi, Marcos, Ana Paula, Anna Carolina, Luciana, Bruno, Felipe, Leandro Bettini, Leandro Modesto, Thomas e, Thales.

A toda a minha família que nunca deixou de me apoiar e ainda me ensinou princípios e valores fundamentais que carregarei comigo ao longo de minha vida.

Ao meu pai, por ser o meu maior exemplo de disciplina e determinação.

À minha mãe por estar presente em todos os momentos cruciais de minha formação acadêmica e, principalmente, por me apoiar em todos os momentos difíceis.

Por fim, e não menos importante, à Gabi, *la principessa del mio cuore*, por me acalmar nos momentos de ansiedade, por estar ao meu lado nos momentos de alegria e tristeza, por ter paciência comigo nas horas difíceis e, ainda, por sempre me apoiar nos momentos de tomadas de decisões. Com você aprendi que o mais importante na vida é amar.

Resumo

O objetivo do presente trabalho é abordar a aplicação do regime de tributação dos lucros auferidos por sociedades coligadas e controladas estrangeiras no Brasil, regime este que reflete uma tentativa de alinhamento com os regimes de transparência fiscal internacional conhecidos como “Controlled Foreign Corporations” (CFCs) e que, diferentemente dos demais modelos existentes no mundo, criou uma ficção jurídica que aumenta a complexidade da legislação tributária nacional e prejudica diretamente a competitividade das principais empresas brasileiras internacionalizadas, afetando, conseqüentemente, o desenvolvimento econômico do país.

Palavras-Chave: Direito Tributário, Direito Empresarial, Direito Constitucional, Direito Internacional, Tributação dos Lucros no auferidos exterior, sociedades controladas, sociedades coligadas, MP n. 2.158-35/2001, TLCE, paraísos fiscais, regimes fiscais privilegiados, transparência fiscal internacional, CFCs, Método de Equivalência Patrimonial (MEP).

SUMÁRIO

I. INTRODUÇÃO	8
II. OS PARAÍÇOS FISCAIS E OS REGIMES FISCAIS PRIVILEGIADOS SOB A ÓTICA DOUTRINÁRIA E LEGISLATIVA BRASILEIRA	
II.I. “Paraísos fiscais” – Países com tributação favorecida.....	10
II.II. Regimes fiscais privilegiados	14
III. AS SOCIEDADES EMPRESARIAIS QUE AUFEREM LUCROS NO EXTERIOR.	
III.I. Sociedades Coligadas (<i>lato sensu</i>).....	18
III.I.I. Sociedades Controladas	20
III.I.II. Sociedades Filiadas ou Coligadas (<i>stricto sensu</i>).....	21
IV. A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA ACERCA DO REGIME DE TLCE NO BRASIL.....	
IV.I. Princípio da territorialidade	27
IV.II. Princípio da renda universal e a Lei n. 9.249/1995.....	28
IV.III. Instrução Normativa SRF n. 38 de 1996.....	32
IV.IV. Lei n. 9.532/1997.....	33
IV.V. Medida Provisória n. 1.858/1999	36
IV.VI. Lei Complementar n. 104/2001	36
IV.VII. Medida Provisória n. 2.158-35/2001.....	38
IV.VIII. A IN/SRF n. 213/2002 e o Método de Equivalência Patrimonial – MEP..	46
V. O STF E O REGIME TLCE APLICADO NO BRASIL.....	
V.I. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2588	54
V.I.I. Voto da Ministra Ellen Gracie.....	55
V.I.II. Voto do Ministro Nelson Jobim	58
V.I.III. Voto do Ministro Marco Aurélio.....	59
V.I.IV. Voto do Ministro Sepúlveda Pertence.....	61
V.I.V. Voto do Ministro Ricardo Lewandowski	61

V.I.VI. Voto do Ministro Eros Grau	62
V.I.VII. Voto do Ministro Carlos Ayres Britto	62
V.I.VIII. Voto do Ministro Celso de Mello	63
V.I.IX. Voto do Ministro Cezar Peluso	64
V.I.X. Voto do Ministro Joaquim Barbosa.....	65
V.I.XI. Resultado Final do Julgamento e Situação Atual do Caso.....	67
V.II. Recurso Extraordinário n. 611586/PR.....	69
V.III. Recurso Extraordinário n. 541090/SC.....	70
V.IV. Ação Cautelar n. 3141/RJ	73
VI. CONCLUSÃO.....	75
VII. BIBLIOGRAFIA.....	77

I. INTRODUÇÃO

A cobrança fiscal no Brasil dos lucros auferidos por sociedades controladas e coligadas situadas no exterior se dá por meio de dois tributos, sendo eles o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Tendo em vista a complexidade e o número elevado de normas envolvidas para que haja a incidência tributária do IRPJ e da CSLL sobre os lucros auferidos no exterior, é possível afirmar que se instituiu no Brasil um regime de “tributação dos lucros auferidos por sociedades controladas e coligadas estrangeiras” (TLCE). Esta nomenclatura inicialmente foi criada por Taísa Oliveira Maciel, em sua obra intitulada “Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras”¹.

O regime de TLCE foi regulamento no Brasil por diversas leis específicas que sofreram, ao longo de um período de sete anos (entre 1995 a 2002), modificações profundas que acabaram por impactar diretamente na competitividade internacional das principais empresas brasileiras que possuem capital aberto na Bolsa de Valores de São Paulo – BOVESPA. Como exemplo, pode-se citar alguns exemplos de empresas afetadas: VALE S/A, PETROBRAS S/A, BRASKEM S/A, EMBRAER S/A, BRF FOODS S/A, entre outras².

Ademais, será possível observar na presente pesquisa que o regime de TLCE aplicado no Brasil sofreu diversas alterações legislativas em razão de buscar constantemente um alinhamento com os demais regimes de transparência fiscal internacional adotados pelos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), denominados de “Controlled Foreign Corporations” (CFCs), que tinham como finalidade o combate à evasão fiscal realizada por sociedades coligadas e controladas situadas em paraísos fiscais.

¹ MACIEL, Taísa Oliveira. Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras. Rio de Janeiro: Renovar -2007.

² Todas as empresas apontadas contam hoje com dívidas fiscais bilionárias referentes ao tema em debate no presente estudo.

Assim, os dois primeiros capítulos deste estudo acadêmico foram elaborados justamente com o intuito de facilitar a compreensão do leitor quanto ao tema específico que será apresentado no terceiro e quarto capítulos.

Os dois capítulos iniciais abordam por meio de uma análise doutrinária e legislativa, os conceitos essenciais para que haja a aplicação do regime de TLCE no Brasil. O primeiro capítulo discute os países de tributação favorecida (conhecidos como paraísos fiscais) e os regimes fiscais privilegiados. O segundo capítulo discorre sobre as espécies de sociedades coligadas em sentido amplo, inclusive sobre a espécie “sociedade controlada”.

No terceiro capítulo se faz a cronologia legislativa do regime de TLCE implantado no Brasil. Será demonstrado ainda, que a tentativa de alinhamento do regime de TLCE brasileiro não foi bem sucedida, pois ela acabou por se afastar dos demais modelos de transparência fiscal internacional de CFC existentes no mundo.

Por fim, o último capítulo, terá o intuito de analisar o recente posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da constitucionalidade da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, instrumento normativo que reestabeleceu o regime de transparência fiscal internacional vigente no Brasil.

II. OS PARAÍÇOS FISCAIS E OS REGIMES FISCAIS PRIVILEGIADOS SOB A ÓTICA DOUTRINÁRIA E LEGISLATIVA BRASILEIRA

Inicialmente, cumpre mencionar que o presente capítulo foi acrescentado com a urgência merecida a este estudo em razão do recente resultado de julgamento dos principais *Leading Cases*³ no Supremo Tribunal Federal (STF) que versam sobre o regime de tributação dos lucros das sociedades coligadas e controladas estrangeiras (TLCE).

No referido julgamento, ocorrido em abril de 2013, o Ministro Joaquim Barbosa proferiu um voto paradigmático, criando um posicionamento até então inexistente na jurisprudência da Suprema Corte quanto ao tema, possibilitando, assim, novas perspectivas para as discussões relativas ao regime de TLCE no Brasil.

Contudo, atento à importância da controvérsia relativa aos “países de tributação favorecida”⁴ e aos “regimes fiscais privilegiados”, o presente capítulo abordará de forma objetiva as principais características e distinções acerca desses dois tipos jurídicos previstos especificamente na Lei n. 9.430 de 1996⁵ e na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN/SRF) n. 1070/2010.

II.I. “Paraísos fiscais” – Países com tributação favorecida

Segundo, Marcelo Hermes Huck:

“os paraísos fiscais são jurisdições que, por diversas razões, mais ou menos evidentes, adotam certos mecanismos de controle das empresas constituídas em seu território de forma a isentá-las de quaisquer obrigações tributárias ou de quase todas elas, desde que os respectivos proprietários dessas empresas não se constituam em seus próprios cidadãos, ou que não residam no respectivo país; e que os negócios, quaisquer que sejam eles, não tenham lugar dentro de suas fronteiras”⁶

Para José Manuel Braz da Silva:

“O paraíso fiscal é uma região geograficamente limitada, caracterizada por proporcionar aos não residentes a isenção ou redução de impostos (em relação ao país de residência). [...] o regime fiscal aplicável poderá diferir para as pessoas individuais e coletivas, para os residentes e não residentes (Jersey apresenta vantagens fiscais para as pessoas coletivas, enquanto

³ O termo “leading cases” é utilizado no Brasil para se referir aos casos com repercussão geral reconhecida pelo Plenário Virtual do STF, são chamados também de casos paradigmas.

⁴ Também conhecidos como paraísos fiscais.

⁵ Alterada pela Lei 11.727/2008.

⁶ HUCK, Marcelo Hermes. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, p. 255-290, 1997.

Mônaco é um Estado que tem a legislação fiscal orientada para proporcionar benefícios fiscais aos indivíduos)”⁷.

Rui Miguel Marques Gonçalves conceitua paraíso fiscal como:

“[...] um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou coletivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre as sucessões.”⁸

Ao fazer uso do conceito elaborado por Rui Miguel Marques, Maria Eduarda Azevedo entende que os paraísos tem como objetivo principal “acolher fugas de capitais e rendimentos provenientes de outros Estados”⁹, motivo pelo qual os planejadores tributários internacionais tem sua atenção voltada para esses países e territórios¹⁰.

Em seu artigo doutrinário, Azevedo apresenta claramente algumas das principais características dos paraísos fiscais, as quais seguem transcritas abaixo:

“Entre as características comuns aos paraísos fiscais figura, em primeiro lugar, a presença de um sistema tributário mais favorável, estruturado de forma a oferecer aos cidadãos e às empresas facilidades para elidirem impostos devidos nos países de origem onde têm origem os negócios. Trata-se de um critério que, assente na ausência ou baixa tributação em impostos sobre o rendimento, representa o ponto de partida para a qualificação como paraíso fiscal. [...] a ausência de troca efectiva de informações de informações entre as Administrações Fiscais configura um traço característico suplementar, aí radicando, aliás, mais um argumento decisivo em favor da específica atractividade dos paraísos fiscais. [...] Um terceiro critério é a falta de transparência do sistema fiscal reflectida na ausência de regras claras sobre o funcionamento do sistema legal, seja ao nível do quadro normativo, seja das práticas administrativas, facto que gera a dificuldade, no limite a impossibilidade, de outros países tomarem conhecimento do regime fiscal efetivamente aplicado no paraíso fiscal.”¹¹

Torres¹², em contraponto à posição tomada por Azevedo entende que a principal característica de um paraíso fiscal é o sigilo absoluto garantido nas operações comerciais e bancárias de uma sociedade estrangeira.

⁷ SILVA, José Manuel Braz da. Os paraísos fiscais: casos práticos com empresas portuguesas. Coimbra: Almedina, p. 22-23, 2000.

⁸ GONÇALVES, Rui Miguel Marques. *Fraude Fiscal e branqueamento de capitais*. Porto: Almeida & Leitão, p. 19, 2008.

⁹ AZEVEDO, Maria Eduarda. A Elisão fiscal internacional e os paraísos fiscais. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. n. 51. Belo Horizonte: maio/jun 2011. p. 93-125

¹⁰ AZEVEDO, Maria Eduarda. A Elisão fiscal internacional e os paraísos fiscais. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. n. 51. Belo Horizonte: maio/jun 2011. p. 93-125

¹¹ AZEVEDO, Maria Eduarda. A Elisão fiscal internacional e os paraísos fiscais. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. n. 51. Belo Horizonte: maio/jun 2011. p. 93-125

¹² TORRES, Edgar Marcelo Rocha. *A harmonização tributária dos blocos regionais e a competição tributária desleal provocada pelos paraísos fiscais*. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. n. 44. Belo Horizonte: mar/abr 2010. p. 21-52.

Em sua linha de pensamento, Torres¹³ sustenta que em muitos paraísos fiscais “a identidade dos instituidores das sociedades *offshore* é protegida por lei, e em alguns países a quebra deste sigilo é punida com severas sanções criminais.”¹⁴

Não obstante as posições doutrinárias apontadas acima, cumpre destacar que a caracterização dos paraísos fiscais no Brasil foi definida expressamente pela Lei n. 9.430 de 1996, que considera como paraíso fiscal o país que tenha um regime de tributação favorecida.

Teixeira¹⁵, em seu estudo sobre paraísos fiscais, pontua as principais características de um país com regime de tributação favorecida de acordo com a legislação brasileira, conforme se vê abaixo:

“No caso da legislação brasileira, a Lei n. 9.430/1996 considera como sendo país com regime de tributação favorecida aquele que apresente as seguintes condições: 1) não tribute a renda; 2) tribute a renda à alíquota máxima inferior a 20%; 3) ofereça sigilo quanto à composição societária de pessoas jurídicas ou sua titularidade; 4) não permita a identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.”¹⁶

Destaca-se que, apesar da lei brasileira descrever objetivamente quais seriam as principais características de um paraíso fiscal, a Secretaria da Receita Federal houve por bem criar uma lista, por meio da IN/SRF n. 1.037/2010, em que nomina objetivamente quais são os paraísos fiscais considerados pelo nosso país.

No art. 1º da IN/SRF n. 1.037/2010, aponta-se a existência de 65 países considerados como “paraísos fiscais”. Segue abaixo, o referido dispositivo normativo:

“Art. 1º Para efeitos do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, as seguintes jurisdições: I - Andorra; II - Anguilla; III - Antígua e Barbuda; IV - Antilhas Holandesas; V - Aruba; VI - Ilhas Ascensão; VII - Comunidade das Bahamas; VIII - Bahrein; IX - Barbados; X - Belize; XI - Ilhas Bermudas; XII - Brunei; XIII - Campione D’Italia; XIV - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey,

¹³ TORRES, Edgar Marcelo Rocha. *A harmonização tributária dos blocos regionais e a competição tributária desleal provocada pelos paraísos fiscais*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. n. 44. Belo Horizonte: mar/abr 2010. p. 21-52.

¹⁴ TORRES, Edgar Marcelo Rocha. *A harmonização tributária dos blocos regionais e a competição tributária desleal provocada pelos paraísos fiscais*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. n. 44. Belo Horizonte: mar/abr 2010. p. 21-52.

¹⁵ TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. *Os paraísos fiscais no Direito Brasileiro: Entre a simulação e a norma antielisiva*. Direito Tributário Internacional Aplicado. Volume IV. São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil. 2012. p. 31-49.

¹⁶ TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. *Os paraísos fiscais no Direito Brasileiro: Entre a simulação e a norma antielisiva*. Direito Tributário Internacional Aplicado. Volume IV. São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil. 2012. p. 31-49.

Jersey e Sark); XV - Ilhas Cayman; XVI - Chipre; XVII - Cingapura; XVIII - Ilhas Cook; XIX - República da Costa Rica; XX - Djibouti; XXI - Dominica; XXII - Emirados Árabes Unidos; XXIII - Gibraltar; XXIV - Granada; XXV - Hong Kong; XXVI - Kiribati; XXVII - Lebuão; XXVIII - Líbano; XXIX - Libéria; XXX - Liechtenstein; XXXI - Macau; XXXII - Ilha da Madeira; XXXIII - Maldivas; XXXIV - Ilha de Man; XXXV - Ilhas Marshall; XXXVI - Ilhas Maurício; XXXVII - Mônaco; XXXVIII - Ilhas Montserrat; XXXIX - Nauru; XL - Ilha Niue; XLI - Ilha Norfolk; XLII - Panamá; XLIII - Ilha Pitcairn; XLIV - Polinésia Francesa; XLV - Ilha Queshm; XLVI - Samoa Americana; XLVII - Samoa Ocidental; XLVIII - San Marino; XLIX - Ilhas de Santa Helena; L - Santa Lúcia; LI - Federação de São Cristóvão e Nevis; LII - Ilha de São Pedro e Miguelão; LIII - São Vicente e Granadinas; LIV - Seychelles; LV - Ilhas Solomon; LVI - St. Kitts e Nevis; LVII - Suazilândia; LVIII - Suíça; (Vide Ato Declaratório Executivo RFB nº 11, de 24 de junho de 2010); LIX - Sultanato de Omã; LX - Tonga; LXI - Tristão da Cunha; LXII - Ilhas Turks e Caicos; LXIII - Vanuatu; LXIV - Ilhas Virgens Americanas; LXV - Ilhas Virgens Britânicas.¹⁷

Diante das constatações apresentadas, cumpre observar o posicionamento de Teixeira¹⁸ acerca da taxatividade da lista formulada pela Receita Federal, a qual estabelece que os países de tributação favorecida são, para o direito brasileiro, somente aqueles previstos na IN/SRF n. 1037/2010. Seguem os comentários do doutrinador acerca da questão posta acima:

“Importante notar que a Receita Federal do Brasil considera esta lista taxativa¹⁹. Assim, a mera constatação de tributação da renda a uma alíquota máxima inferior a 20% não é suficiente para considerar o país como sendo um paraíso fiscal, se o seu nome não estiver incluído na lista editada pelo órgão federal. Desta feita, em termos práticos, são paraísos fiscais, para o direito brasileiro, aqueles países cujo nome conste da lista editada pela Receita Federal do Brasil.”²⁰ [g.n.]

Cabe ressaltar que após a entrada em vigor da Lei n. 11.727 de 2008, acrescentou-se ao nosso ordenamento jurídico um segundo tipo jurídico distinto daquele relativo aos países de tributação favorecida. Nesse momento se faz referência aos “regimes fiscais privilegiados”.

Na próxima seção, serão apontadas as principais características do referido tipo jurídico, bem como as distinções entre os regimes fiscais privilegiados e os países de tributação favorecida, conhecidos como paraísos fiscais.

¹⁷ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa n. 1.037, de 04 de julho de 2010. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 30 set 2013.

¹⁸ TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. *Os paraísos fiscais no Direito Brasileiro: Entre a simulação e a norma antielisiva*. Direito Tributário Internacional Aplicado. Volume IV. São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil. 2012. p. 31-49.

¹⁹ Conforme a solução de consulta n. 37, de 03 de fevereiro de 2003.

²⁰ TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. *Os paraísos fiscais no Direito Brasileiro: Entre a simulação e a norma antielisiva*. Direito Tributário Internacional Aplicado. Volume IV. São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil. 2012. p. 31-49.

II.II. Regimes fiscais privilegiados

O art. 24-A da Lei n. 9.430/1996, acrescentado pela Lei n. 11.727 de 2008, criou em nosso ordenamento jurídico um tipo jurídico denominado “regime fiscal privilegiado”.

Em seu estudo acadêmico, Teixeira²¹ argumenta que, diferentemente dos paraísos fiscais, os regimes fiscais privilegiados se localizam em territórios que aparentemente possuem uma tributação normal. Porém em circunstâncias peculiares, tais países conferem benefícios fiscais a tipos específicos de sociedades empresariais.

Teixeira pontua ainda, e objetivamente, as principais características dos regimes fiscais privilegiados, conforme é possível verificar abaixo:

“Todavia, a partir de 2008, a legislação passou a reconhecer uma segunda situação passível de controle: a daqueles países que, apesar de possuírem uma tributação aparentemente normal, concedem um regime de tributação privilegiado para determinada situação específica, que funcione nos mesmos moldes em que são utilizados, para os paraísos fiscais.

[...]

Para que seja identificado o regime fiscal privilegiado, a legislação brasileira apresenta os seguintes requisitos: 1) o rendimento não seja tributado; ou 2) o rendimento seja tributado a uma alíquota máxima inferior a 20%; ou 3) que ofereça benefício fiscal sem a exigência do exercício de atividade econômica relevante no país; ou 4) que ofereça benefício fiscal condicionado à ausência do exercício de atividade econômica relevante no país; ou 5) que não tribute ou tribute à alíquota máxima inferior a 20% os rendimentos auferidos no exterior; ou 6) não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.”²²

Em sentido similar, Rocha²³ aduz que os tipos jurídicos “país de tributação favorecida” (paraíso fiscal) e “regime fiscal privilegiado” são distintos e que ainda não foram equiparados pela Receita Federal.

Rocha²⁴ afirma que os regimes fiscais privilegiados, diferentemente dos paraísos fiscais, não são jurisdições e possuem como uma de suas principais

²¹ TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. *Os paraísos fiscais no Direito Brasileiro: Entre a simulação e a norma antielisiva*. Direito Tributário Internacional Aplicado. Volume IV. São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil. 2012. p. 31-49.

²² TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. *Os paraísos fiscais no Direito Brasileiro: Entre a simulação e a norma antielisiva*. Direito Tributário Internacional Aplicado. Volume IV. São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil. 2012. p. 31-49.

²³ ROCHA, Sérgio André. Paraísos Fiscais Privilegiados: Análise de Algumas Questões Controvertidas. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 14º vol. São Paulo: Dialética, p. 348-367.

²⁴ ROCHA, Sérgio André. Paraísos Fiscais Privilegiados: Análise de Algumas Questões Controvertidas. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 14º vol. São Paulo: Dialética, p. 348-367.

características a concessão de benefícios/incentivos fiscais somente a empresas estrangeiras, ou, a empresas que atuem exclusivamente no exterior.

Apenas para registro, segue importante observação formulada pelo doutrinador, baseada nas diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), no que diz respeito às principais diferenças entre os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados:

“Para a OCDE, são fatores-chave para a identificação de um paraíso fiscal: (a) a não tributação ou uma baixa tributação da renda, (b) a falta de troca de informações fiscais, (c) a carência de transparência, e (d) a inexistência de exigências quanto à realização de atividades empresariais substantivas. A seu turno, as características fundamentais de um regime fiscal privilegiado seriam: (a) a não tributação ou uma baixa tributação da renda, (b) a falta de troca de informações fiscais, (c) a carência de transparência, e (d) o *ring fencing*, ou seja, a existência de regimes que excluam empresas residentes dos benefícios concedidos ou tenham como requisito a realização exclusiva de atividades no exterior”²⁵.

Assim como no caso dos paraísos fiscais, apesar da Lei 9.430/96 apontar objetivamente as principais características de um regime fiscal privilegiado, a Secretaria da Receita Federal do Brasil criou uma lista, por meio da IN/SRF n. 1.037/2010, em que denomina quais são os regimes fiscais privilegiados considerados pelo Governo brasileiro.

Tais regimes foram descritos no art. 2º da IN/SRF n. 1.037/2010 que aponta ainda, oito situações específicas em que se caracteriza o regime fiscal privilegiado, *in verbis*:

“Art. 2º - São regimes fiscais privilegiados:

~~I - com referência à legislação de Luxemburgo, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company; (Revogado pelo Ato Declaratório Executivo RFB nº 3, de 25 de março de 2011)~~

II - com referência à legislação do Uruguai, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de “Sociedades Financeiras de Inversão (Safis)” até 31 de dezembro de 2010;

~~III - com referência à legislação da Dinamarca, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company;~~

~~IV - com referência à legislação do Reino dos Países Baixos, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company;~~

III - com referência à legislação da Dinamarca, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.045, de 23 de junho de 2010)

IV - com referência à legislação do Reino dos Países Baixos, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva; (Redação dada pela

²⁵ ROCHA, Sérgio André. Paraísos Fiscais Privilegiados: Análise de Algumas Questões Controvertidas. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 14º vol. São Paulo: Dialética, p. 349.

Instrução Normativa RFB nº 1.045, de 23 de junho de 2010) (Vide Ato Declaratório Executivo RFB nº 10, de 24 de junho de 2010)

V - com referência à legislação da Islândia, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de International Trading Company (ITC);

VI - com referência à legislação da Hungria, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de offshore KFT ;

VII - com referência à legislação dos Estados Unidos da América, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Limited Liability Company (LLC) estaduais, cuja participação seja composta de não residentes, não sujeitas ao imposto de renda federal; ou

VIII - com referência à legislação da Espanha, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (E.T.V.Es.);

IX - com referência à legislação de Malta, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de International Trading Company (ITC) e de International Holding Company (IHC). [Redação original mantida em tachado para fins de comparação]²⁶

Por fim, cumpre observar as lições de Teixeira,²⁷ que estabelecem que a lista elaborada pela Receita Federal é taxativa, sendo que os regimes fiscais privilegiados considerados pelo direito brasileiros são **somente** aqueles previstos na IN/SRF n. 1037/2010. Seguem os comentários do doutrinador acerca da questão posta acima:

“Importante notar que a Receita Federal do Brasil considera esta lista taxativa²⁸. [...] Novamente, no entanto, para que um regime seja classificado como sendo regime fiscal privilegiado, deve-se observar a lista editada pela Receita Federal do Brasil, onde constam os regimes sujeitos a controle por parte das autoridades brasileiras”[g.n.]²⁹.

Apontados os países de tributação favorecida e os regimes fiscais privilegiados considerados pelo Brasil, cabe agora, no próximo capítulo, descrever quais são as espécies de sociedades empresariais que auferem lucros no exterior.

²⁶ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa n. 1.037, de 04 de julho de 2010. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 30 set 2013.

²⁷ TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. *Os paraísos fiscais no Direito Brasileiro: Entre a simulação e a norma antielisiva*. Direito Tributário Internacional Aplicado. Volume IV. São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil. 2012. p. 31-49.

²⁸ Conforme a solução de consulta n. 37, de 03 de fevereiro de 2003.

²⁹ TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. *Os paraísos fiscais no Direito Brasileiro: Entre a simulação e a norma antielisiva*. Direito Tributário Internacional Aplicado. Volume IV. São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil. 2012. p. 31-49.

III. AS SOCIEDADES EMPRESARIAIS QUE AUFEREM LUCROS NO EXTERIOR.

O presente capítulo apresentará: i) a relação de gênero e espécie entre as sociedades que auferem lucros no exterior; ii) as principais características e distinções das espécies dessas sociedades empresariais; iii) bem como as possíveis interpretações acerca dos textos normativos que as descrevem.

Nota-se que as sociedades empresariais a serem tratadas nesse capítulo estão descritas: i) nos arts. 1097 a 1101 do Código Civil Brasileiro (Lei n. 10.406/2002); ii) no art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404/1976, alterada pela Lei n. 11.941 de 2009); iii) e no art. 384 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), instituído pelo Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999.

Para facilitar a compreensão do leitor acerca do tema, seguem transcritos os referidos dispositivos legais:

Código Civil – Lei n. 10.406/2002

Art. 1.097. Consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes.

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Art. 1.100. É de simples participação a sociedade de cujo capital outra sociedade possua menos de dez por cento do capital com direito de voto.

Art. 1.101. Salvo disposição especial de lei, a sociedade não pode participar de outra, que seja sua sócia, por montante superior, segundo o balanço, ao das próprias reservas, excluía a reserva legal.

Parágrafo único. Aprovado o balanço em que se verifique ter sido excedido esse limite, a sociedade não poderá exercer o direito de voto correspondente às ações ou quotas em excesso, as quais deve m ser alienadas nos cento e oitenta dias seguintes àquela aprovação.³⁰

Lei das S/As – Lei n. 6.404/76

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

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

³⁰ BRASIL. *Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 30 set 2013.

§ 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.³¹

Regulamento do Imposto de Renda – Decreto n. 3.000/99

Art. 384. Serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica (Lei nº 6.404, de 1976, art. 248, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI):

I - em sociedades controladas; e

II - em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com vinte por cento ou mais do capital social.

§ 1º São coligadas as sociedades quando uma participa, com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la (Lei nº 6.404, de 1976, art. 243, § 1º).

§ 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 (Lei nº 6.404, de 1976, art. 243, § 2º).

§ 3º Considera-se relevante o investimento (Lei nº 6.404, de 1976, art. 247, parágrafo único):

I - em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a dez por cento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora;

II - no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a quinze por cento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora.³²

Cumprido destacar desde já a importância dessa abordagem inicial, pois através dela será possível observar como a caracterização de uma sociedade como “coligada” ou “controlada” influi diretamente na tributação do IRPJ e da CSLL sobre os lucros auferidos no exterior.

III.I. Sociedades Coligadas (*lato sensu*)

Através de uma breve análise dos arts. 1.097 e 1.101 do Código Civil, é possível verificar que o Código Civil Brasileiro instituiu uma relação de **gênero** e **espécie** entre os diversos tipos societários ali presentes, definindo o termo “sociedade coligada”³³ (*lato sensu*) como gênero, do qual são espécies: i) as sociedades controladas³⁴; ii) as sociedades de simples participação³⁵, e iii) as sociedades filiadas³⁶, também chamadas de sociedades coligadas (*stricto sensu*).

³¹ BRASIL. *Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em: 30 set 2013.

³² BRASIL. *Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 30 set 2013.

³³ Art. 1097 do CCB.

³⁴ Art. 1098 do CCB.

Destaca-se que os arts 1.097 a 1.101 do Código Civil (CC) pontuam de forma clara e objetiva as principais características e distinções de cada espécie de sociedade coligada *lato sensu*.

Nesse sentido, faz-se necessário observar as lições de Fernando Netto Boiteux acerca da relação de gênero e espécie entre as sociedades coligadas:

“O Código Civil Brasileiro em vigor adotou, por sua vez, o nome de sociedades coligadas para se referir a um **gênero, do qual as sociedades controladas, filiadas e de simples participação são espécies (arts. 1.097 a 1.101)**. Torna-se necessário, portanto, ressaltar algumas alterações no regime de vínculos entre sociedades:

a – a expressão “sociedades coligadas” passa a representar, antes de tudo, um gênero, do qual as sociedades coligadas (em sentido estrito), as coligadas e controladas e, por fim, as de simples participação, são espécies (art. 1.097);

b – a participação societária no percentual de apenas 10% do capital da sociedade investida (coligada ou filiada, na expressão do art. 1.099 do Código) não exclui a existência de controle (art. 1098), que pode se revelar através de participações indiretas no capital da suposta coligada (na realidade, controlada);

c – o Código, ao usar a expressão “sociedades”, sem especificar um determinado tipo (art. 1097), não distingue entre os diversos tipos societários para fins de aplicação da disciplina que especifica (por exemplo, anônimas, limitadas, etc);

d – as referências legislativas às “sociedades coligadas” indicam, portanto, o gênero: **existindo qualquer participação de uma sociedade no capital de outra elas passam a ser consideradas coligadas.**”³⁷ [g.n.]

Com base nos ensinamentos de Fernando Netto Boiteux e no art. 1097 do CC, é possível observar que as sociedades coligadas, em sentido amplo, são aquelas que, em suas relações de capital, participam do capital social de uma outra sociedade sem necessariamente controlá-la.

Logo, quando uma sociedade investidora – aquela que realiza investimento – adquire participação societária em uma sociedade investida – (aquela que recebe investimento), independentemente da porcentagem adquirida, será estabelecido um elo de coligação por meio de uma relação jurídica e econômica.

³⁵ Art. 1100 do CCB. Sem maiores problemas, é possível afirmar que não há qualquer controvérsia acerca da classificação atinente às sociedades coligadas de simples participação, visto que a Lei das Sociedades Anônimas e o Regulamento do Imposto de Renda não fazem referência a tal espécie. Esta espécie de sociedade coligada está prevista apenas no art. 1.100 do Código Civil Brasileiro. De acordo com o art. 1.100 do CC, as sociedades coligadas de simples participação são aquelas nas quais a sociedade investidora possui menos de dez por cento do capital da sociedade investida, com direito de voto.

³⁶ Art. 1099 do CCB.

³⁷ BOITEUX, Fernando Netto. *As Sociedades Coligadas, Controladoras, Controladas, e a Tributação dos Lucros Obtidos no Exterior*. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT. São Paulo, n. 105, jun. 2004. P. 20-33.

Nesse sentido, tais sociedades serão consideradas como sociedades coligadas *lato sensu*.

Através dessa linha de raciocínio, é possível afirmar que, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, conforme se verá ao longo do estudo, nem sempre uma sociedade coligada será uma sociedade controlada, mas uma sociedade controlada sempre será, necessariamente, uma sociedade coligada.

Assim, cabe distinguir detalhadamente, cada uma das espécies de sociedades coligadas *lato sensu* conforme se verá adiante.

III.I.I. Sociedades Controladas

Segundo José Artur Lima Gonçalves:

“(…) é controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou por meio de outra sociedade, 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 (artigo 243, parágrafo 2º da Lei n. 6.404/76 e artigo 384, parágrafo 2º do RIR).”³⁸

Observa-se que o conceito exposto por Lima Gonçalves foi formulado com base na Lei das Sociedades Anônimas e no Regulamento do Imposto de Renda. Tal conceito é similar àquele previsto no art. 1.098 do CC, *in verbis*:

Art. 1.098. É controlada:

- I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;
- II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.³⁹

Conclui-se que a principal característica das sociedades controladas é o controle exercido pela sociedade investidora através de uma relação jurídica e econômica sobre a sociedade investida.

O controle da sociedade investidora sobre a sociedade investida se traduz de duas formas objetivas: i) a capacidade da investidora eleger a maioria dos administradores da sociedade investida; e ii) o poder da investidora de deter a maioria dos votos dos quotistas ou da assembléia geral quando houver deliberações sociais referentes as políticas financeiras ou operacionais da investida.

³⁸ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda – Resultados auferidos no Exterior por Filiais, Sucursais, Controladas e Coligadas*. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT. São Paulo, n. 74, nov. 2001. P. 71-81.

³⁹ BRASIL. *Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 30 set 2013.

Não obstante, Guzman, Nascimento e Paro⁴⁰, ressaltam que a semelhança entre os conceitos de sociedades controladas previstos em lei é tamanha que em todos os referidos textos normativos⁴¹ “há a previsão do controle exercido por meio de outra sociedade, ou seja, há previsão acerca do que se denomina controle indireto”⁴².

Contudo, o presente estudo não tem por objetivo adentrar na controvérsia relativa à tributação das sociedades controladas indiretas, razão pela qual se passará a analisar o conceito relativo às sociedades filiadas.

III.II. Sociedades Filiadas ou Coligadas (*stricto sensu*)

As sociedades filiadas, também conhecidas como sociedades coligadas em sentido estrito, segundo o art. 1.099 do Código Civil, são aquelas nas quais a sociedade investidora participa com dez por cento ou mais do capital social da sociedade investida, sem no entanto controlá-la.

No mesmo sentido se posiciona Lima Gonçalves ao afirmar que “são coligadas duas sociedades quando uma participa, com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la (art. 243, parágrafo 1º da Lei 6.404/76, artigo 384, parágrafo 1º do RIR)”⁴³.

Contudo, segundo Guzman, Nascimento e Paro, “após a alteração promovida pela Lei n. 11.941, passou a se considerar coligadas “as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa”⁴⁴.

Conforme preceituam os §§ 4º e 5º da Lei n. 6.404/76, considera-se que há influência significativa quando: i) a sociedade investidora exerce poder de participação nas decisões de políticas financeiras e/ou operacionais da investida sem no entanto controlá-la; ou ii) quando a sociedade investidora for titular de 20% ou

⁴⁰ GUZMAN, Antônio Carlos Marchetti; NASCIMENTO, Rodrigo Figueiredo; PARO, Giácomo. *Lucros auferidos no exterior*. Sinopse Tributária 2011-2012. São Paulo, Imprensa Régia, 2011. Pgs. 181-196.

⁴¹ Refiro-me ao Código Civil, à Lei 6.404/76 e ao Regulamento do Imposto de Renda.

⁴² GUZMAN, Antônio Carlos Marchetti; NASCIMENTO, Rodrigo Figueiredo; PARO, Giácomo. *Lucros auferidos no exterior*. Sinopse Tributária 2011-2012. São Paulo, Imprensa Régia, 2011. Pgs. 181-196.

⁴³ GONÇALVES, José Artur Lima. “Imposto sobre a Renda – Resultados auferidos no Exterior por Filiais, Sucursais, Controladas e Coligadas. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT. São Paulo, n. 74, nov. 2001. P. 71-81.

⁴⁴ GUZMAN, Antônio Carlos Marchetti; NASCIMENTO, Rodrigo Figueiredo; PARO, Giácomo. *Lucros auferidos no exterior*. Sinopse Tributária 2011-2012. São Paulo, Imprensa Régia, 2011. Pgs. 181-196.

mais do capital votante da investida, sem haver no entanto controle da investidora sobre a investida.

Os §§ 4º e 5º da Lei n. 6.404/76 foram acrescentados pela Lei 11.941/2009 e criaram dúvidas à respeito da caracterização de uma sociedade coligada *stricto sensu*. Os referidos dispositivos legais encontram-se transcritos abaixo:

“Art. 243 [...]

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”⁴⁵

Observa-se que as alterações instituídas pela Lei n. 11.941/2009 ampliaram o conceito sobre o termo “sociedade coligada” de forma a alcançar um importante atributo que, até então, era exclusivo das sociedades controladas, qual seja o poder da sociedade investidora de participar nas tomadas de decisões financeiras e operacionais da investida.

Porém, apesar dos §§ 4º e 5º ampliarem o conceito do termo “sociedade coligada”, eles mantiveram a característica basilar das sociedades coligadas: a ausência de controle efetivo da sociedade investidora sobre a sociedade investida.

Sendo assim, é possível afirmar que as sociedades coligadas, em sentido estrito, são aquelas nas quais a sociedade investidora não controla de forma efetiva a sociedade investida, pois, apesar de participar (ou não) das deliberações sociais, a investidora não tem a capacidade de decidir unilateralmente nas políticas financeiras e operacionais da entidade que recebe o investimento.

Em outros termos, nas sociedades coligadas *stricto sensu*, a sociedade investidora jamais terá a capacidade de eleger a maioria dos administradores, bem

⁴⁵ BRASIL. Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

como deter a maioria dos votos dos quotistas ou da assembléia geral em deliberações da sociedade investida.

Uma vez que a investidora detém a capacidade para eleger a maioria dos administradores ou a maioria dos votos dos quotistas ou da assembléia geral em deliberações da sociedade investida, ela deixa de ser uma sociedade coligada e passa a ser uma sociedade controladora, pois passa a existir uma relação de controle exercida pela investidora sobre a investida que, necessariamente, será caracterizada como uma sociedade controlada.

Tendo em vista a existência de conflito entre o conceito apresentado pelo Código Civil e pela Lei das Sociedades Anônimas, cabe agora verificar, qual seria o conceito correto para fins de tributação do IR e da CSLL quanto aos lucros auferidos pelas sociedades coligadas e controladas no exterior.

Levando em consideração que as alterações da Lei n. 6.404/76 foram realizadas no ano de 2009, inicialmente, poderia se partir de uma premissa equivocada de que o conceito correto para fins de tributação do IR e da CSLL sobre lucros no exterior seria aquele previsto na Lei de Sociedades Anônimas em contraponto àquele estabelecido no Código Civil em 2002.

No entanto, como bem informam Guzman, Nascimento e Paro⁴⁶, as alterações promovidas pela Lei n. 11.941/2009 na Lei de Sociedades Anônimas apenas trazem reflexos no campo societário e não no campo da tributação sobre lucros auferidos no exterior, com base no art. 46 da Lei n. 11.941/2009 transcrito abaixo:

“Art. 46. O conceito de sociedade coligada previsto no art. 243 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com a redação dada por esta lei, **somente será utilizado para os propósitos previstos naquela Lei.**
Parágrafo único. Para os propósitos previstos em leis especiais, considera-se coligada a sociedade referida no art. 1099 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil”⁴⁷ [g.n.]

Através do dispositivo citado acima, verifica-se que o legislador ordinário, mesmo introduzindo alterações significativas na Lei das Sociedades Anônimas, determinou expressamente a aplicação do conceito de sociedade

⁴⁶ GUZMAN, Antônio Carlos Marchetti; NASCIMENTO, Rodrigo Figueiredo; PARO, Giacomo. *Lucros auferidos no exterior*. Sinopse Tributária 2011-2012. São Paulo, Imprensa Régia, 2011. Pgs. 181-196.

⁴⁷ BRASIL. *Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; [...]. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acesso em: 30 set 2013.

filiada/coligada *stricto sensu* existente no Código Civil para os casos previstos em leis especiais.

Assim, como a questão fiscal discutida no presente estudo é regida por uma lei especial, qual seja a Medida Provisória n. 2.158-35/2001, o conceito correto referente ao termo “sociedade coligada” a ser utilizado para fins de tributação do IR e da CSLL é aquele previsto no Código Civil, de acordo com as diretrizes do art. 46 da Lei 11.941/09.

De certo, Guzman, Nascimento e Paro⁴⁸, em sua obra “Lucros auferidos no exterior”, alcançam o conceito inicialmente formulado por Lima Gonçalves⁴⁹.

Guzman, Nascimento e Paro⁵⁰, sustentam que, para fins de tributação do IRPJ e da CSLL, o conceito correto a ser utilizado, no que se refere às sociedades coligadas *stricto sensu*, seria aquele com as características das sociedades filiadas previsto no Código Civil, em que a sociedade investidora detém 10% ou mais do capital social da investida, sem no entanto controlá-la. Observe-se o trecho transcrito abaixo:

“(…) observando o conceito de sociedade coligada trazido pelo Código Civil, vê-se que é idêntico àquele contemplado pelo art. 243 da Lei n. 6.404, antes da alteração promovida pela Lei n. 11.941, o que confirma, ainda que de forma indireta, a aplicação do conceito de coligada antes previsto no art. 243 da Lei n. 6.404.

Seguindo o raciocínio acima, poder-se-ia concluir que **somente aqueles lucros auferidos por uma sociedade no exterior na qual a pessoa jurídica no Brasil detivesse 10% ou mais do seu respectivo capital social, sem controlá-la, estariam sujeitos ao IRPJ e CSLL.**⁵¹

Consequentemente, em vista do acima exposto, quer nos parecer que **as alterações promovidas pela Lei 11.941 na Lei n. 6.404, no que tange ao conceito de coligada, não devem ser consideradas para fins de reconhecimento e tributação de lucros apurados por coligada no exterior** (art. 25 da Lei n. 9.249 e 74 da MP n. 2.158-35).” [g.n.]⁵²

⁴⁸ GUZMAN, Antônio Carlos Marchetti; NASCIMENTO, Rodrigo Figueiredo; PARO, Giácomo. *Lucros auferidos no exterior*. Sinopse Tributária 2011-2012. São Paulo, Imprensa Régia, 2011. Pgs. 181-196.

⁴⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. “Imposto sobre a Renda – Resultados auferidos no Exterior por Filiais, Sucursais, Controladas e Coligadas. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT. São Paulo, n. 74, nov. 2001. P. 71-81.

⁵⁰ GUZMAN, Antônio Carlos Marchetti; NASCIMENTO, Rodrigo Figueiredo; PARO, Giácomo. *Lucros auferidos no exterior*. Sinopse Tributária 2011-2012. São Paulo, Imprensa Régia, 2011. Pgs. 181-196.

⁵¹ Nesse momento nota-se que os autores se referem ao conceito estabelecido pelo Código Civil.

⁵² GUZMAN, Antônio Carlos Marchetti; NASCIMENTO, Rodrigo Figueiredo; PARO, Giácomo. *Lucros auferidos no exterior*. Sinopse Tributária 2011-2012. São Paulo, Imprensa Régia, 2011. Pgs. 181-196.

Portanto, para fins de tributação do IR e da CSLL, deve-se adotar o conceito de sociedade coligada filiada previsto no art. 1.099 do Código Civil Brasileiro.

IV. A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA ACERCA DO REGIME DE TLCE NO BRASIL

Este capítulo tem o objetivo de demonstrar como ocorreu a evolução legislativa referente à TLCE no Brasil.

Primeiramente, serão apresentadas duas seções que expõe os princípios que influenciaram o regime no Brasil. A primeira seção discorre sobre o princípio da territorialidade e a segunda seção tece comentários acerca do marco histórico instituído pela Lei n. 9.249/95, qual seja a aplicação do princípio da universalidade da renda no regime de TLCE brasileiro.

Nas terceira e quarta seções, serão demonstradas as alterações legislativas ocorridas no ordenamento jurídico-tributário decorrentes da IN/SRF n. 38/96 e da Lei 9.532/97, as quais modificaram a metodologia de tributação dos lucros auferidos por sociedades controladas, e por coligadas estrangeiras, pelo IRPJ.

A quinta seção discorrerá brevemente sobre a MP n. 1.899/99, a qual instituiu a cobrança fiscal da CSLL sobre os lucros auferidos por sociedades controladas, e, coligadas, no exterior.

A sexta seção tratará da alteração promovida pela LC n. 104/2001 no art. 43 do CTN, a qual modificou o fato gerador do imposto de renda ao delegar para o legislador ordinário a competência⁵³ de definir as condições e o momento em que este se daria⁵⁴.

A sétima seção discutirá sobre a edição da MP n. 2.158-35/2001, a qual reintroduziu o regime de transparência fiscal internacional adotado no Brasil, bem como analisará se o regime de TLCE brasileiro se equipara ao modelo das “Controlled Foreign Corporations” (CFC) utilizado pelos demais países membros da OCDE.

Ao final, a oitava e última seção deste capítulo, tratará sobre a IN/SRF n. 213/2002 que viabilizou a aplicação do regime de TLCE no Brasil mediante a utilização do Método de Equivalência Patrimonial (MEP).

⁵³ A referida competência, até promulgação da LC n. 104/2001, era atribuída exclusivamente pela Constituição Federal de 1988 à Lei Complementar.

⁵⁴ Refiro-me ao aspecto temporal do fato gerador do imposto de renda, conforme será visto adiante.

IV.I. Princípio da territorialidade

Historicamente, as sociedades empresariais brasileiras não auferiam lucros ou rendimentos significativos no exterior até o início da década de 1990⁵⁵, quando se iniciou o fenômeno da internacionalização da economia brasileira⁵⁶.

De acordo com Alberto Xavier⁵⁷, até 1996, quando entrou em vigor a Lei n. 9.249/95, não havia tributação sobre os lucros auferidos por sociedades empresariais brasileiras localizadas no exterior, pois o ordenamento jurídico-tributário no Brasil era regido pelo Princípio da Territorialidade em que, segundo Aroldo Gomes de Mattos⁵⁸, “só eram tributados os resultados auferidos no nosso espaço territorial, desprezando-se os demais”.

Sobre o princípio da territorialidade, Alberto Xavier leciona:

“De harmonia com o princípio da territorialidade, anteriormente vigente no Brasil, **nenhuma renda cuja fonte de produção se localize no exterior recai no âmbito de incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas**: nem a renda obtida diretamente através de uma atividade funcional (o exercício de direitos a rendimentos, tais como juros, royalties e dividendos), nem a renda obtida indiretamente através de uma organização de pessoas e bens localizada no exterior, quer se trate de filiais ou sucursais, sem personalidade jurídica, quer se trate de sociedades controladas ou coligadas com individualidade jurídica própria.”⁵⁹[g.n.]

Nota-se que o Princípio da Territorialidade vedava toda e qualquer tributação de rendimentos oriundos do exterior, fossem eles lucros provenientes de empresas filiais, sucursais, coligadas e/ou controladas no estrangeiro.

Com o intuito de demonstrar como se dava a aplicação do Princípio da Territorialidade em nosso regime fiscal, segue abaixo trecho da revogada Lei n. 4.506/64:

“Art. 63 No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no País e parte no Exterior, **somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no País.**”

⁵⁵ Tanto Luís Eduardo Schoueri, como Aroldo Gomes de Mattos e Alberto Xavier demonstram esse pensamento em seus artigos acadêmicos acerca do regime de TLCE aplicado no Brasil.

⁵⁶ SARTI, Fernando. LAPLANE, Mariano F. “O Investimento Direto Estrangeiro e a internacionalização da economia brasileira nos anos 1990”. Campinas, São Paulo, 2002. p. 5.

⁵⁷ XAVIER, Alberto. A tributação dos lucros de controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior e os Tratados contra a dupla tributação. *Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 53-85.

⁵⁸ MATTOS, Aroldo Gomes de. Lucros, prejuízos e perdas, apurados no exterior. Tratamento Tributário no Brasil. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2002. p. 9-29.

⁵⁹ XAVIER, Alberto. A tributação dos lucros de controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior e os Tratados contra a dupla tributação. *Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 53-85.

¶1º Consideram-se atividades exercidas parte no país e parte no exterior as que provierem:

- a) Das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior, ou vice-versa;
- b) Da exploração da matéria-prima no território nacional para ser beneficiada, vendida ou utilizada no estrangeiro, ou vice-versa;
- c) Dos transportes e meios de comunicação com os países estrangeiros.

¶2º Se a empresa que explora atividade nas condições previstas neste artigo não puder apurar separadamente o lucro operacional produzido no País, será ele estimado ou arbitrado como equivalente a 20% (vinte por cento) da receita bruta operacional”.⁶⁰ [g.n.]

Diante do texto supracitado, é possível observar que apenas os lucros operacionais obtidos em território nacional eram tributados pelo Fisco. Todos os demais valores apurados em território estrangeiro por possíveis sociedades coligadas, e, controladas, não eram alcançados por uma eventual cobrança fiscal por parte da Receita Federal.

Todavia, com o advento da internacionalização da economia brasileira durante a década de 1990⁶¹, o Fisco tinha a necessidade de criar mecanismos para combater a elisão e evasão fiscais, pois, segundo Luís Eduardo Schoueri, o Princípio da Territorialidade propiciava às empresas brasileiras, com atuação no exterior, a possibilidade de alocar seus lucros em empresas subsidiárias localizadas em ‘paraísos fiscais’⁶².

A próxima sessão terá o intuito de discorrer sobre a Lei n. 9.249 de 1995 que instituiu um novo marco no regime de TLCE utilizado no Brasil, qual seja a aplicação do princípio da renda universal.

IV.II. Princípio da renda universal e a Lei n. 9.249/1995

Em 26 de dezembro de 1995, foi promulgada a Lei 9.249, que, por meio do caput do artigo 25, passou a tributar pelo Imposto de Renda os rendimentos e ganhos de capital, bem como os lucros das filiais, controladas ou, coligadas, auferidos no exterior, conforme se observa no texto normativo, em sua redação original, a seguir:

⁶⁰ BRASIL. *Lei N° 4.506/64, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Brasília, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm. Acesso em: 30 set 2013.

⁶¹ SARTI, Fernando. LAPLANE, Mariano F. “O Investimento Direto Estrangeiro e a internacionalização da economia brasileira nos anos 1990”. Campinas, São Paulo, 2002. p. 6.

⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior*. Disponibilidade. Efeitos do Art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35 – Parecer. Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética – 2001. p. 161-209.

“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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.⁶³

Primeiramente, a partir do caput do referido artigo, observa-se que o Princípio da Territorialidade deixou de reger a tributação sobre lucros no exterior

⁶³ BRASIL. Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 30 set 2013.

sendo substituído pelo Princípio da Universalidade, também chamado por alguns doutrinadores como “Princípio da Tributação Universal da Renda”.

Nesse sentido, cumpre observar os ensinamentos de Misabel Derzi e Sacha Calmon acerca da Lei n. 9.249/95:

“A referida Lei, que introduziu a tributação segundo a renda mundial, teve como meta impor a transparência fiscal, harmonizar a tributação e evitar a evasão de recursos, por meio da qual sociedades residentes desviavam seus lucros para suas sucursais ou filiais, sediadas em paraísos fiscais.”⁶⁴

Cabe destacar que a aplicação do Princípio da Universalidade no ordenamento jurídico-tributário brasileiro resultou na tributação de todos os lucros obtidos por empresas brasileiras através de atividades jurídicas e funcionais exercidas por suas empresas controladas e coligadas no exterior, conforme se observa no ensinamento de Alberto Xavier:

“No polo oposto ao Princípio da Territorialidade situa-se o princípio da universalidade (ou world-wide-income), segundo o qual toda a renda da pessoa jurídica deve ser tributada no país de domicílio, incluindo a renda externa, seja esta decorrente de atividade funcional ou jurídica, seja esta obtida através de filiais ou de subsidiárias. No que respeita às subsidiárias, com personalidade jurídica própria a lógica do princípio da universalidade conduz à tributação dos dividendos por esta distribuídos, que são renda efetiva da sociedade controladora, mas não dos lucros acumulados ou retidos na subsidiária, que são renda própria desta, não tornada disponível para a controladora.

Este é o sistema adotado, via de regra, pela generalidade dos países mais desenvolvidos.

Como se disse, inovando radicalmente na matéria e rompendo uma antiga tradição, a Lei 9.249/95 aboliu o princípio da territorialidade no que toca ao imposto de renda das pessoas jurídicas, consagrando em sua substituição o princípio da universalidade, ao dispor no caput do art. 25 que “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.

[...]

Ao contrário do que sucedia ao abrigo do princípio da territorialidade, passaram a ser tributáveis os rendimentos e ganhos de capital imputáveis a atividades exercidas diretamente no exterior no âmbito de uma atividade funcional (exploração do próprio objeto social) ou de uma atividade jurídica (com a conseqüente tributação de juros, royalties, lucros, dividendos pagos por sociedades não controladas ou coligadas, imputáveis a fontes localizadas no exterior). É o que resulta do caput do art. 25, atrás citado.”⁶⁵

⁶⁴ COÊLHO, Sasha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de Lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior – Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT*. São Paulo, n. 130, jul. 2006. P. 135-149.

⁶⁵ XAVIER, Alberto. A tributação dos lucros de controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior e os Tratados contra a dupla tributação. *Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 53-85.

Entretanto, observa-se que, apesar dos motivos e razões da edição da Lei n. 9.249/95 terem sido “nobres”, segundo Ricardo Mariz de Oliveira, a “lei omitiu qualquer disposição quanto à possibilidade da incidência do imposto ocorrer apenas após a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica das rendas e dos proventos advindos do exterior”⁶⁶.

Em outras palavras, a Lei n. 9.249/95, ao afirmar que os lucros auferidos pela empresa controlada, ou coligada, no exterior seriam “computados” na apuração do lucro real à matriz brasileira, na data do balanço anual, criou um conflito sem precedentes com o texto normativo do art. 43 do Código Tributário Nacional que, à época⁶⁷, afirmava ser o fato gerador do Imposto de Renda “a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica” conforme se lê abaixo:

“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.” [g.n.]⁶⁸

Diante da problemática originada com a instituição da Lei 9.249/95, Eivany Antônio da Silva, faz a seguinte observação:

“6. Talvez o maior defeito da Lei em apreço tenha sido a determinação, no § 2º, incisos I e II, do artigo 25, que os lucros de controladas ou coligadas deveriam ser adicionados ao lucro líquido da matriz, por ocasião da sua *apuração*. O problema estava em que a mera apuração do lucro pela controlada ou coligada, não autoriza sua submissão à incidência do imposto de renda na matriz, dado que, por força da legislação hierarquicamente superior (Código Tributário Nacional) **o fato gerador do imposto de renda somente ocorre quando da aquisição da sua disponibilidade econômica ou jurídica, ou seja, por ocasião da sua distribuição, caracterizada esta pelo pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa da renda apurada.**

7. Foi muito criticada a aprovação do dispositivo, principalmente porque, em casos semelhantes, o Supremo Tribunal Federal já houvera manifestado de forma cabal contra essa prática. Invocou-se na oportunidade, o caso do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido das Empresas – o indigitado ILL – fulminado pelo STF, quando aquela Corte, ao apreciar o Recurso Extraordinário n. 172.058-1, decidindo questão prejudicial da validade de expressões do art. 35 da Lei 7.723/88, disse que “o artigo 35 da Lei n. 7.723/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade ‘desconto na fonte’, relativamente aos

⁶⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior e Aspectos de Elisão e Evasão Fiscal no Direito Brasileiro e Internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, mar 2004. p. 95-122.

⁶⁷ Posteriormente, a LC n. 104/2001 incluiu o parágrafo 2º no art. 43 do CTN, o qual determinaria que “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 de renda. Contudo, esse ponto será discutido de forma mais detalhada no próximo tópico deste capítulo.

⁶⁸ BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 30 set 2013.

acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no art. 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei n. 6.404/76.” [g.n.]⁶⁹

Não obstante, a Secretaria da Receita Federal ciente do conflito estabelecido entre a Lei n. 9.249/95 e o texto normativo previsto no art. 43 do CTN, criou a Instrução Normativa n. 38 em 27 de junho de 1996, a qual através do seu artigo 2º, alteraria novamente o regime de TLCE aplicado no Brasil, conforme se verá na próxima seção.

IV.III. Instrução Normativa SRF n. 38 de 1996

Consonante ao já informado anteriormente, a Secretaria da Receita Federal, ao perceber a existência de conflito entre a Lei n. 9.249/95 e o art. 43 do CTN, buscou reparar o erro ocasionado pelo legislador ordinário através da elaboração de uma Instrução Normativa, qual seja a IN/SRF n. 38 de 1996.

Em seu artigo 2º, a IN/SRF n. 38/96 determinou a ocorrência da tributação dos lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior apenas quando os mesmos fossem disponibilizados a sua matriz coligada ou controladora através de **pagamento** ou **creditamento**.

Para melhor visualização, segue abaixo trecho da referida instrução:

“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.”⁷⁰[g.n.]**

Contudo, nota-se que a Secretaria da Receita Federal, ao tentar reparar o erro ocorrido durante a instituição do regime de TLCE no Brasil, incorreu em confusão maior devido a inadequação da via eleita para a definição do aspecto temporal do fato gerador do imposto de renda.

⁶⁹ SILVA, Eivany Antônio da. O Imposto de Renda e os Lucros e Rendimentos Auferidos no Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2002. p. 59-71.

⁷⁰ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa Nº 38, de 27 de junho de 1996. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 30 set 2013.

Nesse sentido, cumpre observar a lição de Luís Eduardo Schoueri no sentido de que a instrução normativa não seria o instrumento normativo válido para a fixação do fato gerador do imposto sobre a renda incidente sobre os lucros obtidos por sociedades coligadas e/ou controladas no exterior:

“Em tais circunstâncias configurava-se o seguinte paradoxo: a Lei 9.249/95, ao pretender tributar lucros ainda não disponibilizados, era inconstitucional, por eleger fato gerador que não correspondia à definição do art. 43 do Código Tributário Nacional. Já a Instrução Normativa 38/96, posto que definindo fato gerador conforme o Código Tributário Nacional, deslocava o seu aspecto temporal para o momento posterior ao concebido pelo legislador ordinário. Tendo em vista que somente a Lei (e não a Instrução Normativa) é que pode definir fato gerador da obrigação tributária (inclusive em seu aspecto temporal), não servia aquele instrumento normativo para instituir obrigação tributária válida.”⁷¹

Seguindo uma linha de pensamento crítico similar, Eivany Silva afirma:

“9. De outra parte, quando a IN n. 38/96 dispôs que os lucros a serem incorporados aos resultados das empresas no Brasil seriam os “lucros disponibilizados”, tornou letra morta, também de forma ilegal, o dispositivo da lei que estabelecia devesse o lucro das filiais, sucursais e controladas ser determinado segundo a lei brasileira. Fazia-se justiça por caminhos ilegais, uma vez que, utilizando a sistemática brasileira de apuração do lucro, com todas as suas absurdas restrições à dedutibilidade de despesas, por certo que o lucro apurado segundo as regras externas seria menor que aquele apurado segundo as regras da legislação nacional. Todavia, como o lucro a ser considerado pela matriz ou controladora seria sempre ‘o lucro disponibilizado’, ou seja, o lucro que tivesse sido distribuído pelas filiais, sucursais ou controladas no exterior, não mais haveria que se falar em lucro maior que esse até então disponibilizado. Mais uma vez a regulamentação, embora formalmente não pudesse fazê-lo, “consertou” dispositivo inadequado da Lei.”⁷²

Dessa forma, não restava outra alternativa se não a elaboração de uma nova lei para regulamentar o regime de TLCE no Brasil, função que foi transmitida a Lei n. 9.532 de 1997.

IV.IV. Lei n. 9.532/1997

Em 10 de dezembro de 1997, foi editada a Lei n. 9.532, a qual excluiu, de forma acertada, segundo Faro, as sociedades coligadas e controladas do âmbito de incidência da tributação “ficta”.

⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do Art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35 – Parecer. Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética – 2001. p. 161-209.

⁷² SILVA, Eivany Antônio da. O Imposto de Renda e os Lucros e Rendimentos Auferidos no Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2002. p. 59-71.

Nota-se que a Lei n. 9.532/97, através de seu art. 1º, § 1º, alínea “b”, condicionou o pagamento do tributo a uma ocorrência **efetiva** da disponibilização jurídica e econômica⁷³, ou seja, apenas com o devido e necessário pagamento e/ou creditamento dos lucros auferidos pelas coligadas, e controladas, à sua investidora controladora sediada no Brasil.⁷⁴

Assim, cumpre transcrever abaixo a redação original do referido texto normativo:

“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 em 31 de dezembro do ano-calendário **em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa domiciliada no Brasil.**

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

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

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

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

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

b) Pago o lucro, quando ocorrer:

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

II – a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

III – a remessa em favor de beneficiária para o Brasil, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

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

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

§ 4º Os créditos de Imposto de Renda de que trata o artigo 26 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão computados com o Imposto de Renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

⁷³ MATTOS, Aroldo Gomes de. Lucros, prejuízos e perdas, apurados no exterior. Tratamento Tributário no Brasil. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2002. p. 9-29.

⁷⁴ FARO, Maurício Pereira. Tributação dos Lucros prejudica empresas. CONJUR. Rio de Janeiro, 06 ago 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-ago-06/mauricio-faro-tributacao-lucros-auferidos-exterior-prejudica-empresas>. Acessado em: 30 set 2013.

§ 5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.” [g.n.]⁷⁵

Entretanto, apesar da referida lei estar em consonância com o art. 43 do CTN, a mesma acabou por se afastar do objetivo inicial da Lei n. 9.249/95 que, segundo a doutrina majoritária, visava estabelecer um regime de transparência fiscal internacional no Brasil e, conseqüentemente, combater a fuga de capitais por meio da criação de sociedades coligadas e controladas em paraísos fiscais.

Luís Eduardo Schoueri⁷⁶, ao discorrer sobre a exposição de motivos⁷⁷ da Lei n. 9.249/95 levada ao Congresso Nacional, aponta a preocupação do legislador ordinário em combater a evasão fiscal realizada por possíveis sociedades coligadas, e controladas, no exterior, *in verbis*:

“Fica bem evidente no trecho reproduzido a preocupação do legislador no sentido de buscar mecanismos de combate à evasão fiscal praticada por meio de empresas constituídas no exterior, submetendo à tributação brasileira o rendimento estrangeiro. Assim, o abandono, por parte do Brasil, da aplicação estrita do Princípio da Territorialidade, tão arraigado nos países latino-americanos, se deu como reação à migração e alocação do capital em países de menor tributação.”⁷⁸

Tendo em vista que a Lei n. 9.532/97 não estabelecia um regime de transparência fiscal para as sociedades coligadas e controladas no exterior, bem como que o fato gerador do IRPJ não se coadunava com as pretensões fazendárias de fiscalização das sociedades coligadas e controladas em paraísos fiscais, tornou-se necessário aprovar alterações mais profundas no arcabouço jurídico da tributação sobre os lucros no exterior.

Em consequência, as legislações posteriores reformularam o ordenamento jurídico no Brasil referente ao regime de TLCE. As referidas legislações serão apresentadas nas próximas seções.

⁷⁵ BRASIL. Lei Nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do Art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35 – Parecer. Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética – 2001. p. 161-209.

⁷⁷ Segue trecho da exposição de motivos da Lei n. 9.249/95: “14. Adota-se, com a tributação da renda auferida fora do país, medida tendente a combater a elisão e o planejamento fiscais, uma vez que o sistema atual – baseado na territorialidade da renda propicia que as empresas passem a alocar lucros a filiais ou subsidiárias situadas em ‘paraísos fiscais’. Intenta-se, ainda, harmonizar o tratamento tributário dos rendimentos, equalizando a tributação das pessoas jurídicas à das pessoas físicas, cujos rendimentos externos já estão sujeitos ao imposto de renda na forma da legislação em vigor.”

⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do Art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35 – Parecer. Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética – 2001. p. 161-209.

IV.V. Medida Provisória n. 1.858/1999

Até o ano de 1999, apenas o imposto de renda tinha incidência sobre os lucros, rendimentos, e ganhos de capital auferidos no exterior. Contudo, em 29 de junho do mesmo ano, foi editada a Medida Provisória n. 1.858-6, que determinou também a incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, sobre os valores obtidos no exterior através de seu art. 19:

“art. 19. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei n. 9249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei n. 9.532, de 1997.”

Observa-se que, durante meia década, o regime de TLCE brasileiro sofreu alterações normativas abruptas e profundas que impactaram diretamente na segurança jurídica do ordenamento fiscal nacional, prejudicando a competitividade das empresas brasileiras internacionalizadas no cenário do comércio mundial.

Resta evidente que a experiência brasileira, no que se refere à aplicação de um regime de TLCE, enfrentou diversas adversidades e incorreu tentativas frustradas para a implantação de um regime de transparência fiscal internacional.

Apesar de todas as alterações introduzidas em nosso ordenamento, nenhuma delas se equipararia às modificações trazidas pela Lei Complementar n. 104/2001 e pelo art. 74 da MP 2.158-34/2001, conforme se desenvolve nas próximas seções.

IV.VI. Lei Complementar n. 104/2001

Em 10 de janeiro de 2001, a Lei Complementar n. 104, introduziu dois novos parágrafos ao art. 43 do Código Tributário Nacional, sendo que um deles, mais especificamente o § 2º, traria modificações significativas, no que se refere ao fato gerador do imposto sobre a renda.

Segue transcrito o texto normativo do art. 43 do CTN, alterado pela LC n. 104/2001, que se encontra em vigor atualmente:

“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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, a localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”⁷⁹ [g.n.]

Segundo Schoueri, “o § 2º do art. 43 não dispensa o requisito da existência de disponibilidade, para fins de incidência do imposto de renda; apenas delega ao legislador ordinário a competência para definir as condições e o momento em que esta se dará”⁸⁰, ou seja, apesar das alterações instituídas, o fato gerador do imposto de renda permaneceu inalterado, sendo ele a aquisição efetiva da disponibilidade econômica e jurídica, conforme o caput do artigo.

Contudo, a alteração promovida pela LC n. 104/2001 no art. 43 do CTN, foi muito criticada por grande parte da doutrina nacional, tendo em vista que o § 2º do referido dispositivo acabou por delegar ao legislador ordinário uma competência, qual seja a de reger o aspecto temporal do fato gerador do imposto de renda, que originalmente foi atribuída apenas à lei complementar, com base no art. 146, inciso III, alínea “a” da Carta Magna.

Vejamos abaixo o texto normativo do art. 146 da nossa Constituição Federal de 1988:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – Dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – **estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:**

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição, e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) Definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (alínea incluída pela Emenda Constitucional n. 42 de 19.12.2003).” [g.n.]⁸¹

⁷⁹ BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 30 set 2013.

⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do Art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35 – Parecer. Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética – 2001. p. 161-209.

⁸¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 30 set 2013.

Sobre a discussão relativa à violação do art. 146, III, “a” da CF/88 pelo § 2º do art. 43 do CTN, Misabel Derzi e Sacha Calmon ensinam:

“Isto 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 atribuir ao legislador ordinário um poder indelegável, porquanto condicionador do exercício da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação. 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. Ora, em matéria tributária, com três ordens de Governo na Federação, é imprescindível que a lei complementar seja Lex legum ou “lei sobre como fazer leis”, no dizer de Pontes de Miranda. Quanto a isso, o parágrafo 2º do art. 43 do CTN, ao nosso aviso, é manifestamente inconstitucional (ratione materiae), sem falar no vício de forma da Lei Complementar em seu art. 19 (impossibilidade de delegação).

[...]

As normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito da validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral, articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação.

2.10. Ao Cabo dessas exordiais considerações, já podemos assentar que **não existe autorização válida para o legislador ordinário federal, mormemente mediante medida provisória, reger o aspecto temporal do fato gerador do imposto de renda, matéria sob reserva de lei complementar.”**⁸² [g.n.]

Posteriormente, em 24 de agosto de 2001, seria editada a Medida Provisória n. 2.158-35, legislação que mesmo sendo controversa, re-estabeleceria o regime de transparência fiscal internacional no Brasil instituído pela Lei n. 9.249/95. A próxima seção tratará da referida medida provisória.

IV.VII. Medida Provisória n. 2.158-35/2001 – O regime de transparência fiscal internacional aplicado no Brasil e a tributação “ficta”

Após a introdução do § 2º do art. 43 do CTN no ordenamento jurídico, editou-se a Medida Provisória n. 2.158-35 que reestabeleceu o regime de transparência fiscal internacional instituído pela Lei n. 9.249/95, ao determinar 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”⁸³.

⁸² COELHO, Sasha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de Lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior – Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 130, jul. 2006. P. 135-149.

⁸³ BRASIL. *Medida Provisória Nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de

Segue o texto normativo do referido dispositivo transcrito abaixo:

“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.”⁸⁴

Segundo Gandara⁸⁵, a definição de regime de transparência fiscal internacional, estaria “alinhada com a denominação dada pelos ordenamentos jurídicos de influência anglo-saxônica, qual seja, a de Controlled Foreign Company Legislation, ou CFC”⁸⁶.

Schoueri⁸⁷, ao discorrer sobre as reais intenções da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, ratifica o posicionamento do presente estudo, no sentido de que o referido instrumento normativo tinha, de fato, o objetivo de se alinhar com o modelo de tributação das CFCs instituído pela OCDE. Veja:

“2.8 O objetivo pretendido pelo art. 74 da MP 2.158-35 é o de obstar a alocação dos lucros de residentes brasileiros em países de diminuta carga tributária, destacadamente, os paraísos fiscais, bem como impedir a prática do “deferral” (diferimento da tributação) desses lucros sob o escudo da jurisdição estrangeira.

2.8.1 Considerando o fim visado por referida medida, identifica-se o intuito da legislação brasileira de adequar-se a uma tendência mundial (verificada marcadamente nos países europeus e nos Estados Unidos), que institui o regime de transparência fiscal (comentado adiante) com o fim de inibir a evasão fiscal praticada por meio de sociedades constituídas em

Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 30 set 2013.

⁸⁴ BRASIL. *Medida Provisória Nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 30 set 2013.

⁸⁵ GANDARA, Leonardo André Gandara. *Transparência Fiscal Internacional: Caso Brasileiro e Compatibilidade com Tratados de Dupla Tributação*. Revista de Estudos Tributários. v. 11. n. 66. Porto Alegre: IOB, mar/abr 2009.

⁸⁶ GANDARA, Leonardo André Gandara. *Transparência Fiscal Internacional: Caso Brasileiro e Compatibilidade com Tratados de Dupla Tributação*. Revista de Estudos Tributários. v. 11. n. 66. Porto Alegre: IOB, mar/abr 2009.

⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do Art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35 – Parecer. Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética – 2001. p. 161-209.

países de baixa tributação, cujos sócios residentes de Estados de tributação normal, as denominadas Controlled Foreign Corporations – CFCs.”⁸⁸

Conforme será demonstrado nessa seção, a MP n. 2.158-35/2001 não foi bem sucedida em sua tentativa de alinhamento com os modelos de regime de transparência fiscal internacional adotado pelas CFCs no resto do mundo.

Gandara⁸⁹, com base nos ensinamentos de Bianco⁹⁰, afirma que os principais objetivos de um regime de transparência fiscal são: “a) evitar que a transposição das sociedades afaste a possibilidade de tributação em bases universais; b) proporcionar a neutralidade tributária sobre a exportação de capital; c) combater a concorrência fiscal danosa”⁹¹.

Em sentido análogo, Sérgio Silva⁹² afirma:

“Os instrumentos de transparência fiscal internacional, correspondentes ao modelo das “controlled foreign corporations” do direito norte-americano, tem por finalidade precípua evitar a utilização de países com tributação favorecida como instrumento para se evitar a tributação pelo país de residência da empresa controladora, dos resultados auferidos por suas controladas estabelecidas no exterior”⁹³.

Faro⁹⁴ afirma que o modelo de tributação CFC foi adotado por diversos países membros da OCDE “visando prevenir abusos, **sem coibir, contudo, a competitividade das empresas que investem no exterior**, além de impedir o diferimento e o não pagamento dos tributos sobre a renda no momento da sua apuração”⁹⁵ [g.n.].

⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do Art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35 – Parecer. Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética – 2001. p. 161-209.

⁸⁹ GANDARA, Leonardo André Gandara. *Transparência Fiscal Internacional: Caso Brasileiro e Compatibilidade com Tratados de Dupla Tributação*. Revista de Estudos Tributários. v. 11. n. 66. Porto Alegre: IOB, mar/abr 2009.

⁹⁰ BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

⁹¹ GANDARA, Leonardo André Gandara. *Transparência Fiscal Internacional: Caso Brasileiro e Compatibilidade com Tratados de Dupla Tributação*. Revista de Estudos Tributários. v. 11. n. 66. Porto Alegre: IOB, mar/abr 2009.

⁹² SILVA, Sérgio André R. G. da. *Transparência fiscal internacional no Direito Tributário Brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, dez 2003 p. 112-123.

⁹³ BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 23 ss.

⁹⁴ FARO, Maurício Pereira. *Tributação dos Lucros prejudica empresas*. CONJUR. Rio de Janeiro, 06 ago 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-ago-06/mauricio-faro-tributacao-lucros-auferidos-exterior-prejudica-empresas>. Acessado em: 30 set 2013.

⁹⁵ FARO, Maurício Pereira. *Tributação dos Lucros prejudica empresas*. CONJUR. Rio de Janeiro, 06 ago 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-ago-06/mauricio-faro-tributacao-lucros-auferidos-exterior-prejudica-empresas>. Acessado em: 30 set 2013.

Nesse sentido, Bianco⁹⁶ leciona que os regimes de transparência fiscal internacional das CFCs são aplicados apenas em hipóteses excepcionais em que estejam presentes três condições específicas, quais sejam: i) a existência de controle dos sócios investidores sobre a sociedade investida; ii) localização de sociedade controlada em paraíso fiscal; iii) e a natureza passiva dos rendimentos auferidos. Segue trecho da obra:

“Trata-se, como se vê, de medida que visa dar plena aplicação ao regime da tributação da renda mundial que, de outra forma, poderia ter sua incidência afastada mediante a interposição de pessoas jurídicas não residentes. Isso porque, com a legislação de transparência fiscal internacional, se evita o desvio, para o exterior, de rendimentos que, caso não existisse a sociedade não residente, seriam tributados pelo país de residência dos sócios.

É por isso que normalmente o regime de transparência fiscal internacional tem sido aplicado na legislação estrangeira, somente quando presentes três condições específicas quais sejam, a existência de controle dos sócios residentes sobre a pessoa jurídica não residente; a natureza passiva do rendimento e a localização da pessoa jurídica em país com tributação favorecida.

[...]

A terceira condição é que a CFC esteja sediada em um país de baixa ou nenhuma tributação. Esse tipo de critério é chamado de método jurisdicional, ou seja, é a partir da jurisdição do país de sede da CFC que irá ser determinada a aplicação ou não do regime de transparência.

A exata caracterização do que seja um país de baixa tributação varia. Alguns ordenamentos adotam listas de países considerados. Outros preferem o critério de comparação do nível de tributação do país da sede da CFC com o nível de tributação do país de residência dos sócios.”⁹⁷[g.n.]

Sérgio Silva⁹⁸ sustenta ainda, que apenas seria possível a edição uma norma instituidora de sistema de transparência fiscal internacional no Brasil, com a previsão de disponibilidade imediata de resultados, caso a mesma apontasse os três critérios enumerados por Bianco⁹⁹. Observe-se a lição de Sérgio Silva:

“[...] é possível a edição de norma instituidora de sistema de transparência fiscal internacional, com a previsão de disponibilização imediata de resultados obtidos no exterior, desde que: a) a empresa brasileira figure como controladora da pessoa jurídica residente no exterior; b) o país de residência desta seja considerado como “paraíso fiscal”; e c) as rendas pela mesma auferidas possam ser conceituadas como rendas passivas, decorrentes de dividendos, aluguéis, juros, etc., não estando nominadas, portanto, ao desenvolvimento de atividades de natureza empresarial.”¹⁰⁰

Verifica-se então que o art. 74 MP n. 2.158-35/2001 se afasta dos

⁹⁶ BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 23 ss.

⁹⁷ BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 23 ss.

⁹⁸ SILVA, Sérgio André R. G. da. Transparência fiscal internacional no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, dez 2003 p. 112-123.

⁹⁹ BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 23 ss.

¹⁰⁰ SILVA, Sérgio André R. G. da. Transparência fiscal internacional no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, dez 2003 p. 112-123.

modelos convencionais de transparência fiscal das CFCs, pois não apenas se omitiu de reger os três critérios de tributação da renda universal, como criou uma presunção inadequada no sentido de que todas as sociedades coligadas e controladas estariam localizadas em paraísos fiscais.

Em outros termos, o referido dispositivo legal ao pretender tributar indiscriminadamente sociedades coligadas e controladas, independentemente da localização das mesmas em paraísos fiscais, instituiu um regime de transparência fiscal internacional inédito distinto dos demais modelos existentes no mundo.

Nesse sentido, cabe observar os ensinamentos de Alberto Xavier:

“A lei brasileira, em matéria de sociedades controladas e coligadas no exterior, adotou um sistema que se afasta do tipo CFC, de caráter excepcional e finalidade antielisiva, pois pretende atingir a totalidade do lucro das sociedades controladas ou coligadas no exterior, independentemente da natureza dos rendimentos que o integram e do nível de tributação do país ou território de seu domicílio. Falta-lhe, pois, o elemento antielisivo e o caráter de providência excepcional, em relação ao regime geral de tributação de controladas e coligadas, que supõe a distribuição de resultados. A total inexistência de um elemento “abusivo” relacionado ou com o território de domicílio ou com a natureza do rendimento leva mesmo a afirmar que não se trata de uma lei CFC”¹⁰¹.

Em sentido similar, Schoueri¹⁰² aduz que, diferentemente dos outros modelos de regime de transparência fiscal CFCs existentes, a MP n. 2.158-35/2001, acabou por desconsiderar a possibilidade de sociedades coligadas e controladas estarem situadas em países de tributação normal e com o legítimo interesse de buscar mercados internacionais. Segue abaixo:

“[...] não obstante o intento de perfilhar-se a essa legislação anti-evasão, deixou-se de atentar, ao contrário do que aconteceu na Europa e nos Estados Unidos, para o fato de nem sempre estar a sociedade controladora ou coligada em país de baixa tributação, tampouco ser o seu objetivo precípua a economia de impostos. Desconsiderou, assim, a possibilidade de a controladora ou coligada no exterior estar servindo a propósitos outros como, por exemplo, a atuação no segmento internacional do mercado”¹⁰³.

¹⁰¹ XAVIER, Alberto. A tributação dos lucros de controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior e os Tratados contra a dupla tributação. *Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 53-85.

¹⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do Art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35 – Parecer. Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética – 2001. p. 161-209.

¹⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do Art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35 – Parecer. Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética – 2001. p. 161-209.

Gutierrez¹⁰⁴, ao discorrer sobre o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, reitera a presunção de que todas as sociedades coligadas e controladas estariam localizadas em paraísos fiscais seria inadequada. Segue abaixo:

“O dispositivo legal ora examinado parte da falsa premissa de que em todos os casos em que a pessoa jurídica investidora brasileira detenha o controle ou seja coligada a empresa que estaria havendo uma tentativa de fraude ou evasão fiscal, esquecendo-se que as situações anormais não se presumem. Pelo contrário, um negócio jurídico deve ser presumido como verdadeiro enquanto não se demonstre a sua simulação. Assim, em caso de dúvida, deve-se considerá-lo verdadeiro e não simulado.

É certo que existem situações em que há total ausência de estrutura empresarial das sociedades controladas ou coligadas no exterior, que funcionam como meras “caixas postais”, com o fim de burlar a incidência dos impostos sobre o lucro auferidos no exterior.

Mas não se pode presumir a ocorrência de dolo, fraude, simulação ou uso indevido de paraísos fiscais em todos os investimentos feitos em pessoas jurídicas no exterior e, **o que é pior, sem admitir que o contribuinte prove o contrário.**

As ficções legais não podem ser utilizadas para exigir tributo, sem que tenha sido comprovada a efetiva ocorrência do fato gerador. O fato gerador da obrigação tributária não pode ser presumido, sem admitir-se prova em contrário, sob pena de ser ferido o princípio da capacidade contributiva e da verdade material.” [g.n.]¹⁰⁵

Nesse sentido, Maurício Pereira Faro, expõe seu entendimento acerca dos principais objetivos do modelo de tributação CFC, bem como analisa os impactos negativos da tributação “ficta” instituída no Brasil sobre as sociedades coligadas, e controladas, conforme se transcreve abaixo:

“É necessário registrar também que a legislação brasileira criou um modelo que se afasta daquele adotado nos países com regras de tributação internacional, tendo em vista que nestes, esse tipo de regra **é aplicável em caráter excepcional**, ou seja, **apenas quando o investimento tem certas características, como por exemplo, se a coligada ou controlada é domiciliada em “paraíso fiscal” e/ou lucro por ela auferido decorre de atividades que podem ser transferidas com facilidade, tais como juros ou royalties – “rendimentos passivos”.**

Dessa forma, nos demais países esse tipo de regra de tributação é aplicável excepcionalmente, apenas em situações que apresentam pelo menos algum indício de que houve uma “transferência indevida” de renda tributável do país da investidora para o exterior.

Portanto, o instituto da tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras, no Brasil, mostra-se um tanto quanto prejudicial à competitividade internacional das empresas do país, uma vez que estas são obrigadas a desembolsar caixa, para pagar tributos, antes da deliberação de dividendos pela subsidiária no exterior, e

¹⁰⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Imposto de Renda e os Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 183, dez 2010 p. 82-88.

¹⁰⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Imposto de Renda e os Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 183, dez 2010 p. 82-88.

antes mesmo de haver certeza se, um dia, aquele lucro será distribuído.¹⁰⁶ [g.n.].

No mesmo sentido, cumpre observar os comentários tecidos por Taísa Oliveira Maciel, acerca do regime de TLCE aplicado no Brasil:

“em relação ao Brasil, a introdução de um regime de TLCE se deu de maneira totalmente inadequada, por que **o que se criou foi uma ficção, que não admite prova em contrário** e também não passa pelo teste de proporcionalidade, uma vez que a medida não é nem adequada e nem necessária ao fim almejado – qual seja, o de evitar que contribuintes brasileiros constituam empresas em paraísos fiscais e nelas aloquem rendas passivas”.¹⁰⁷ [g.n.]

Dessa forma, diante de todos os comentários tecidos, resta evidente que a aplicação do regime de transparência fiscal internacional no Brasil foi feita de forma inadequada, pois se afastou dos demais modelos de transparência fiscal das CFCs e ao criar uma presunção no sentido de que todas as sociedades coligadas e controladas estariam localizadas em paraísos fiscais acabou por prejudicar diretamente a competitividade internacional das empresas brasileiras que têm o legítimo interesse de atuar no comércio exterior.

Destaca-se ainda que, na medida em que o art. 74 determina a disponibilidade dos lucros na data do balanço no qual tiverem sido apurados, o dispositivo não leva em consideração se houve de fato a disponibilidade jurídica e/ou econômica dos lucros auferidos no exterior à empresa matriz brasileira em território nacional, ou seja, ele despreza o fato de ter sido ou não realizada a deliberação acerca da distribuição dos lucros no exterior.

Sobre a disponibilidade dos lucros auferidos por coligada e/ou controlada no exterior e a hipótese normativa criada pela MP n. 2.158-35/2001, Paulo Ayres Barreto faz a seguinte observação:

“A hipótese normativa é, claramente, de natureza ficta. Prevê-se sejam os resultados considerados disponibilizados na data de fechamento do balanço em que apurados. **No entanto, é altamente improvável que, nesta data, ocorra efetiva disponibilização.** Tais resultados poderão ser: a) incorporados ao capital, em futura decisão assemblear, hipótese em que não haverá nenhuma disponibilização; b) compensados com prejuízos subsequentes, pela própria coligada ou controlada, circunstância em que, uma vez mais, não se cogita de qualquer disponibilização; c) efetivamente distribuídos, por força de deliberação levada a efeito em assembleia de

¹⁰⁶ FARO, Maurício Pereira. *Tributação dos Lucros prejudica empresas*. CONJUR. Rio de Janeiro, 06 ago 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-ago-06/mauricio-faro-tributacao-lucros-auferidos-exterior-prejudica-empresas>. Acessado em: 30 set 2013.

¹⁰⁷ MACIEL, Taísa Oliveira. *Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras*. Rio de Janeiro: Renovar -2007. p. 161.

sócios ou acionistas, em momento normalmente posterior ao da apuração dos resultados. Vê-se, pois, que, mesmo na hipótese em que a renda é posta à disposição da controladora ou coligada, tal fato não coincide, usualmente, com a data da mera apuração do resultado. **Em síntese, falta correlação natural entre o fato conhecido (lucro apurado pela controlada ou coligada) e o fato desconhecido (sua disponibilização) que poderá jamais se consumir ou, ainda que isso ocorra, dar-se-á, em condições normais, em momento subsequente.**” [g.n.]¹⁰⁸

No mesmo sentido, Eivany Silva faz a seguinte afirmação acerca da Medida Provisória n. 2.158/2001:

“O aspecto mais grave, contudo, das normas atualmente em vigor para tributação dos rendimentos e lucros auferidos no exterior, está relacionado com a questão do *momento de disponibilização dos lucros de controladas e coligadas*, conforme disposto no art. 74 da Medida Provisória n. 2.158/01. **O dispositivo pretende que esses lucros sejam computados na base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, ainda que não tenha ocorrido uma disponibilização efetiva.** Na verdade a MP referida equipara filiais, sucursais, controladas e coligadas para efeito da ficção da disponibilização de lucros auferidos, de forma completamente equivocada uma vez que, enquanto filiais e sucursais, por serem, na verdade, uma mera extensão da matriz, podem ter seus lucros auferidos no exterior disponibilizados quando da sua apuração e submetidos a partir daí à tributação no Brasil, o mesmo não acontece com controladas e coligadas, uma vez que são pessoas jurídicas distintas de suas controladas e coligadas no Brasil, submetidas à soberania brasileira.” [g.n.]¹⁰⁹

Humberto Ávila também questiona a tributação “ficta” instituída pelo art. 74 da MP 2.158/01 ao fazer a seguinte afirmação:

“O essencial, por conseguinte, é que não surge disponibilidade jurídica pela mera obtenção dos lucros pela empresa sediada no exterior, pela singela razão de que a empresa controladora ainda não exerceu o poder de decisão sobre o seu destino e, por isso, ainda não adquiriu o direito nem o exerceu de modo a criar o poder de disposição sobre os lucros. **Disponibilidade jurídica sobre a renda sem poder de disposição sobre a renda é uma contradição em termos, como um fogo que não queima.**” [g.n.]¹¹⁰

Portanto, e tendo em vista as alterações trazidas pela MP n. 2.158-35/2001 em nosso ordenamento jurídico, cabe destacar que a sua constitucionalidade está sendo questionada no Supremo Tribunal Federal, por meio da ADI n. 2588 e dos RREE 611586 e 541090. O julgamento dos referidos casos será abordado no próximo capítulo.

¹⁰⁸ BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a Renda e o Lucros Auferidos no Exterior. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo, v. 6, p. 333-346, jul. 2002.

¹⁰⁹ SILVA, Eivany Antônio da. O Imposto de Renda e os Lucros e Rendimentos Auferidos no Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2002. p. 59-71.

¹¹⁰ ÁVILA, Humberto. Lucro de Filial no exterior não pode ser tributado. *Consultor Jurídico*, 07 fev 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-fev-07/imposto-lucro-empresa-exterior-inconstitucional>. Acesso em: 15 ago 2013.

Antes, porém, cumpre citar que a Secretaria da Receita Federal, elaborou em 7 de outubro de 2002 a IN/SRF n. 213, de modo que reiterou em seu artigo 1º que “os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estariam sujeitos à incidência do IRPJ e da CSLL, na forma da legislação específica, observadas as disposições contidas na referida instrução.”

A próxima seção terá o escopo de analisar brevemente os efeitos jurídicos, quanto ao regime de TLCE, decorrentes da introdução da IN/SRF n. 213, em nosso ordenamento jurídico.

IV.VIII. A IN/SRF n. 213/2002 e o Método de Equivalência Patrimonial – MEP

Em 08 de outubro de 2002, a Secretaria da Receita Federal elaborou a IN/SRF n. 213 com o objetivo de viabilizar a aplicação do regime de TLCE no Brasil mediante a utilização do Método de Equivalência Patrimonial - MEP, conforme prevê o art. 7º transcrito abaixo:

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

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

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

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

I - que estiver no regime de apuração trimestral, poderá excluir o valor correspondente ao resultado positivo da equivalência patrimonial no 1º, 2º e 3º trimestres para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

II - que optar pelo regime de tributação anual não deverá considerar o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL apurados sobre a base de cálculo estimada;

III - optante pelo regime de tributação anual que levantar balanço e/ou balancete de suspensão e/ou redução poderá excluir o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL.”[g.n.]¹¹¹

¹¹¹ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa Nº 213, de 08 de outubro de 2002. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 30 set 2013.

Para melhor compreensão acerca da discussão, ressalta-se alguns conceitos doutrinários acerca do Método de Equivalência Patrimonial - MEP.

Segundo Octávio Bulcão Nascimento, o MEP é um “método contábil de avaliações de investimentos em outras pessoas jurídicas originalmente introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pelo art. 248 da Lei das SAs”¹¹².

Para Guzman, Nascimento e Paro:

“O MEP, em linhas gerais, consiste na avaliação do investimento pela investidora tomando por base o valor do patrimônio líquido da sociedade investida. Ou seja, na data da elaboração do balanço, a sociedade investidora registrará o valor do investimento que mantém observando o valor atual do patrimônio líquido da sociedade investida, podendo esse valor, então aumentar ou diminuir a depender de vários fatores que são passíveis de influenciar o patrimônio líquido da sociedade investida.”¹¹³

Severino J. Da Silva¹¹⁴, sustenta que o MEP foi inspirado no “*equity method*” norte-americano e corresponde a uma “consolidação de balanços de uma linha só”¹¹⁵, de modo que as sociedades investidoras¹¹⁶ precisam quantificar as suas participações societárias caracterizadas como investimentos relevantes, para determinar o patrimônio líquido das sociedades investidas, com base no art. 248 da Lei n. 6.404/76, in verbis:

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

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

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

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

¹¹² NASCIMENTO, Octávio Bulcão. *O Método de Equivalência Patrimonial e a tributação dos lucros auferidos no exterior*. Revista do Advogado. n. 118. São Paulo: AASP. p. 111-120.

¹¹³ GUZMAN, Antônio Carlos Marchetti; NASCIMENTO, Rodrigo Figueiredo; PARO, Giacomio. *Lucros auferidos no exterior. Sinopse Tributária 2011-2012*. São Paulo, Imprensa Régia, 2011. p. 181-196.

¹¹⁴ SILVA, Severino J. da. Um Absurdo Fiscal no Método de Equivalência Patrimonial: Um Erro de Décadas. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo, n. 148, jan. 2008. p. 81-85.

¹¹⁵ SILVA, Severino J. da. Um Absurdo Fiscal no Método de Equivalência Patrimonial: Um Erro de Décadas. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo, n. 148, jan. 2008. p. 81-85.

¹¹⁶ Refiro-me nesse caso às sociedades investidoras que sejam coligadas ou controladoras

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.”¹¹⁷

Verifica-se, assim, que o MEP, regido pelo art. 248 da Lei n. 6.404/76, busca refletir a realidade econômica e financeira de uma sociedade coligada ou controlada no exterior, por meio do balanço patrimonial da empresa.

Nesse sentido, Bianco leciona:

“O objetivo do legislador foi adotar um critério de avaliação mais apurado e mais próximo da realidade para certos tipos de investimentos, para que o público usuário das demonstrações financeiras da empresa pudesse ter acesso a uma informação mais qualificada sobre a situação dos investimentos feitos em participações no capital social de outras empresas.”¹¹⁸

Não obstante, Bianco¹¹⁹ sustenta que “a natureza jurídica do resultado positivo de equivalência patrimonial é de uma renda em potencial, cuja disponibilidade econômica ou jurídica ainda **não está definitivamente adquirida pelo investidor**”¹²⁰[g.n.].

Cabe observar a lição de Bianco no que tange ao MEP e seus efeitos fiscais, *in verbis*:

“O investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, portanto, funciona como um verdadeiro espelho da situação econômica da empresa investida, pois os resultados por esta apurados são automaticamente refletidos e registrados na contabilidade da pessoa jurídica investidora. O valor do investimento registrado na empresa investidora, desse modo, é equivalente à parcela de sua participação no patrimônio líquido da empresa investida. É por isso que esse método de avaliação é denominado de equivalência patrimonial. É porque o valor do investimento equivale exatamente à participação da empresa investidora no patrimônio líquido da empresa investida.

¹¹⁷ BRASIL. *Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em: 31 jul 2013.

¹¹⁸ BIANCO, João Francisco. *Natureza Jurídica do Resultado de Avaliação do Investimento Relevante por Equivalência Patrimonial*. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética n. 20, 2006. P. 90-98.

¹¹⁹ BIANCO, João Francisco. *Natureza Jurídica do Resultado de Avaliação do Investimento Relevante por Equivalência Patrimonial*. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética n. 20, 2006. P. 90-98.

¹²⁰ BIANCO, João Francisco. *Natureza Jurídica do Resultado de Avaliação do Investimento Relevante por Equivalência Patrimonial*. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética n. 20, 2006. P. 90-98.

[...]

Do ponto de vista fiscal, no entanto, o resultado de equivalência patrimonial – positivo ou negativo – **é sempre neutro por não ser computado na determinação do lucro real**. Assim, o resultado de equivalência patrimonial não é tributado e o resultado negativo não é dedutível para fins de apuração do imposto devido.

Isso ocorre porque **a natureza jurídica do resultado positivo de equivalência patrimonial não é de renda cuja disponibilidade esteja definitiva e incondicionalmente adquirida, nos termos do art. 43 do CTN, mas sim de mero ajuste contábil, provisório e aproximado, que tem por objetivo ajustar o valor do investimento para que ele reflita um montante mais próximo da situação real econômica vivida pela empresa investida.**

O resultado positivo de equivalência patrimonial, portanto, não está sujeito a tributação enquanto não houver a efetiva alienação do investimento, **pois é somente nesse momento que se dá a aquisição definitiva da disponibilidade do ganho efetivamente auferido pela empresa investidora.** [...]

Desse modo, quando **o artigo 389 do Regulamento do Imposto de Renda determina a não-tributação do resultado positivo de equivalência patrimonial**, estamos diante de uma verdadeira hipótese de isenção didática, ou de não-incidência, não propriamente de uma isenção.”[g.n.]¹²¹

Apenas para conhecimento, segue o texto normativo constante dos arts.

388 e 389 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

§ 1º 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22, parágrafo único).

§ 2º Quando os rendimentos referidos no parágrafo anterior forem apurados em balanço da coligada ou controlada levantado em data posterior à da última avaliação a que se refere o artigo anterior, deverão ser creditados à conta de resultados da investidora e, ressalvado o disposto no § 2º do art. 379, não serão computados na determinação do lucro real.

§ 3º No caso do parágrafo anterior, se a avaliação subsequente for baseada em balanço ou balancete de data anterior à da distribuição, deverá o patrimônio líquido da coligada ou controlada ser ajustado, com a exclusão do valor total distribuído.

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

¹²¹ BIANCO, João Francisco. Natureza Jurídica do Resultado de Avaliação do Investimento Relevante por Equivalência Patrimonial. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética n. 20, 2006. P. 90-98.

§ 2º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto nesta Subseção, sem prejuízo do disposto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º).”¹²²

Apesar dos comentários doutrinários apontados acima, durante o julgamento da ADI n. 2588 e dos RREE 611586 e 541090 realizado pelo Supremo Tribunal Federal ¹²³, o Plenário da Suprema Corte se posicionou pela constitucionalidade da utilização do MEP para aplicação do regime de TLCE **nas sociedades controladas localizadas em paraísos fiscais**. Destaca-se que até o presente momento da pesquisa os acórdãos dos referidos julgados não foram publicados.

Vale informar que o Min. Dias Toffoli foi o único Ministro a divulgar seu voto previamente à publicação. Segue abaixo trecho transcrito do voto em que se aponta a viabilidade do uso do MEP para aplicação do regime de TLCE. Destaca-se que o referido posicionamento segue a linha de pensamento formulada pelo Min. Nelson Jobim na ADI n. 2588:

“Essa avaliação dos investimentos relevantes se dá pelo chamado Método de Equivalência Patrimonial (MEP), por força do art. 248 da Lei das Sociedades Anônimas. Para fins societários, a partir do MEP, o lucro aferido pela coligada/controlada estrangeira é automaticamente registrado no balanço societário da coligada/controlada brasileira. A eventual distribuição desses lucros é irrelevante para se verificar o real crescimento do lucro líquido da brasileira, considerado o regime de competência. Dessa forma, inegável que o acréscimo patrimonial obtido a partir do ajuste do valor do investimento permanente é renda da empresa brasileira, tanto assim que pode ser verificado a partir do método da equivalência patrimonial positiva, com consequências comerciais no balanço da empresa brasileira, pois: “(a) reflete no valor de suas ações comerciáveis em bolsa; (b) é considerado na apuração do próprio valor da BRASILEIRA no caso de opção pela venda de seus ativos” (ADI nº 2.588/DF, Ministro Nelson Jobim). Beneficia-se, desse modo, a empresa brasileira dessa renda, uma vez que há repercussão no mercado financeiro, na proporção do investimento realizado.”¹²⁴

¹²² BRASIL. *Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

¹²³ O próximo capítulo tratará a respeito dos processos mencionados.

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli. RE 541090/SC. Recorrente: União. Recorrido: Empresa Brasileira de Compressores S/A. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 02 de março de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2500965>>. Acesso em: 15 ago 2013.

Em contraponto à posição vista acima tomada pelo Ministro Dias Toffoli, Santos¹²⁵ leciona que “a utilização do MEP para a tributação dos lucros do exterior carece de base legal, além de criar inúmeras dificuldades práticas e operacionais, contribuindo para a crescente complexidade da legislação tributária brasileira, que tanto entrava o desenvolvimento econômico^{126,127}”.

Para Santos¹²⁸, os enunciados normativos introduzidos pela da IN/SRF n. 213/2002 são absolutamente contraditórios entre si, sendo inviável a mensuração dos lucros auferidos no exterior com base no resultado positivo do MEP.

Isso porque “o valor do resultado positivo apurado com base no MEP, registrado como receita na escrituração contábil da pessoa jurídica investidora, não corresponde necessariamente, ao lucro auferido pela empresa coligada ou controlada no exterior”¹²⁹. Segundo Santos, isso ocorre porque o MEP reflete mutações patrimoniais distintas, além de refletir os lucros e prejuízos das pessoas jurídicas controladas ou coligadas no exterior¹³⁰.

Nesse sentido, Santos sustenta que:

“É bem verdade que existem outros aspectos que podem ocasionar divergências entre o resultado positivo do MEP e o lucro do exterior, como as diferenças entre critérios contábeis, as cláusulas de distribuição desproporcional de lucros, as diferenças de datas entre os balanços patrimoniais, entre outras situações. De qualquer forma as particularidades

¹²⁵ SANTOS, Ramon Tomazela. A compensação entre os Prejuízos e os Lucros apurados por Controladas e Coligadas no Exterior e o Registro do Imposto de Renda Diferido: a Mensuração do Prejuízo do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 213, jun 2013. p. 110-126.

¹²⁶ Luís Eduardo Schoueri relembra que o descompasso entre a legislação brasileira que disciplina a tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e os padrões internacionais implica sérias consequências para a competitividade das empresas nacionais no cenário internacional (SCHOUERI, Luís Eduardo. “Tributação internacional das empresas nacionais e desenvolvimento econômico: novos rumos?” Tributação e desenvolvimentos – homenagem ao professor Aires Barreto. Coord. Eurico Marcos Diniz Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011).

¹²⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. A compensação entre os Prejuízos e os Lucros apurados por Controladas e Coligadas no Exterior e o Registro do Imposto de Renda Diferido: a Mensuração do Prejuízo do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 213, jun 2013. p. 110-126.

¹²⁸ SANTOS, Ramon Tomazela. A compensação entre os Prejuízos e os Lucros apurados por Controladas e Coligadas no Exterior e o Registro do Imposto de Renda Diferido: a Mensuração do Prejuízo do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 213, jun 2013. p. 110-126.

¹²⁹ SANTOS, Ramon Tomazela. A compensação entre os Prejuízos e os Lucros apurados por Controladas e Coligadas no Exterior e o Registro do Imposto de Renda Diferido: a Mensuração do Prejuízo do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 213, jun 2013. p. 110-126.

¹³⁰ SANTOS, Ramon Tomazela. A compensação entre os Prejuízos e os Lucros apurados por Controladas e Coligadas no Exterior e o Registro do Imposto de Renda Diferido: a Mensuração do Prejuízo do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 213, jun 2013. p. 110-126.

ora mencionadas – conquanto não exaustivas – são suficientes para demonstrar a ineficiência do MEP para a tributação dos lucros no exterior. De outro ângulo, que privilegia o viés prático, é curioso notar que a própria Administração Tributária, em procedimentos de fiscalização, adota a postura de simplesmente comparar o lucro registrado no balanço patrimonial levantado pela sociedade no exterior com o valor oferecido à tributação pelo contribuinte na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), sem examinar se, no caso concreto, o respectivo montante corresponde, ou não, ao resultado positivo apurado pela investidora brasileira com base no MEP. A toda evidência, esse enfoque prático realça que o próprio Fisco se abstém de aplicar o disposto no art. 7º da IN/SRF n. 213/2002.

Com base nas considerações acima, exsurge evidente que o lucro do exterior a ser oferecido à tributação no Brasil deverá ser mensurado com base no lucro líquido apurado antes do imposto de renda, o qual, no mais da vezes, não guarda correspondência com o resultado positivo refletido por meio da aplicação do MEP.”¹³¹

Destaca-se, ainda, que em 14 de abril de 2011, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou o RESP n. 1.211.882/RJ¹³², em que considerou ser ilegal a utilização do MEP para a tributação de valores que superam o lucro efetivamente auferido pela sociedade controlada, ou coligada, no exterior, ou seja, o STJ estabeleceu que a legislação tributária apenas permite a tributação do lucro auferido por controladas, e coligadas estrangeiras, na proporção da participação da pessoa jurídica brasileira no capital social da investida.

A análise da controvérsia presente no referido recurso especial ultrapassa os limites do objeto de pesquisa do atual estudo acadêmico. No entanto, e apenas para conhecimento, transcreve-se breve trecho da ementa do julgado:

“É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, § 1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, § 4º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002.”¹³³

¹³¹ SANTOS, Ramon Tomazela. A compensação entre os Prejuízos e os Lucros apurados por Controladas e Coligadas no Exterior e o Registro do Imposto de Renda Diferido: a Mensuração do Prejuízo do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 213, jun 2013. p. 110-126.

¹³² No mesmo sentido, recomendamos a leitura dos acórdãos proferidos pelo STJ no RESP n. 1222719/RS, no RESP 1236779/PR e AgRg no EDcl no RESP n. 1232796/RS.

¹³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. [...]TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE NAQUILO QUE EXCEDE A PROPORÇÃO A QUE FAZ JUS A EMPRESA INVESTIDORA NO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA INVESTIDA. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF N. 213/2002. RESP 1.211.882/RJ. Requerente: Fazenda Nacional.

Diante do exposto, é possível concluir que o MEP, apesar de refletir a real situação econômica de uma empresa (e isso se deve ao fato de que o MEP foi concebido para dar mais transparência ao público usuário das demonstrações financeiras acerca dos investimentos realizados em participações societárias de empresas), não consegue refletir de forma exata o lucro das sociedades coligadas e controladas estrangeiras para fins de tributação do IRPJ e da CSLL.

Isso porque existem diversas variantes que impossibilitam o MEP de alcançar um resultado exato de lucro obtido pela controlada, e coligada no exterior, como por exemplo, as diferenças entre critérios contábeis, as cláusulas de distribuição desproporcional de lucros, a variação cambial, as diferenças de datas entre os balanços patrimoniais¹³⁴. Conforme dito anteriormente, as hipóteses citadas não são exaustivas.

O presente estudo não tem por objetivo analisar detalhadamente quais seriam as variantes que impossibilitam o MEP de alcançar um resultado exato de lucro obtido pela controlada e coligada no exterior, pois caso o fizesse estaria adentrando em um terreno que pertence a área de Contabilidade Societária. Diante disso, caso o leitor tenha interesse nessa questão específica recomenda-se a leitura dos artigos elaborados por Ramon Tomazela Santos¹³⁵ e Severino J. da Silva¹³⁶.

Portanto, observada a evolução legislativa no que se refere ao regime de TLCE aplicado no Brasil, é necessário informar que existem quatro processos em tramitação no Supremo Tribunal Federal que discutem a matéria relativa à tributação sobre lucros no exterior, sendo eles: a ADI n. 2588, os RREE n. 541090 e 611586 e a AC n. 3104. O próximo capítulo abordará de forma detalhada o desenvolvimento da discussão na Suprema Corte.

Requerido: Yolanda Participações S/A. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 14 de abril de 2011.

¹³⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. “A compensação entre os Prejuízos e os Lucros apurados por Controladas e Coligadas no Exterior e o Registro do Imposto de Renda Diferido: a Mensuração do Prejuízo do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 213, jun 2013. p. 110-126.

¹³⁵ SANTOS, Ramon Tomazela. A compensação entre os Prejuízos e os Lucros apurados por Controladas e Coligadas no Exterior e o Registro do Imposto de Renda Diferido: a Mensuração do Prejuízo do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 213, jun 2013. p. 110-126.

¹³⁶ SILVA, Severino J. da. *Um Absurdo Fiscal no Método de Equivalência Patrimonial: Um Erro de Décadas*. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo, n. 148, jan. 2008. p. 81-85.

V. O STF E O REGIME TLCE APLICADO NO BRASIL¹³⁷

O presente capítulo tem como objetivo discorrer sobre os principais processos em tramitação no STF referentes ao tema da presente pesquisa.

De fato, existem três processos em tramitação no STF que discorrem sobre a constitucionalidade da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, quais sejam a ADI n. 2588/DF e os RREE 611586/PR e 541090/SC. Além desses três casos, cabe ressaltar a Ação Cautelar n. 3141/RJ, ajuizada pela sociedade empresária VALE S/A, cujo valor estimado envolvido na disputa fiscal alcança o montante de R\$ 30.000.000.000,00.

Neste capítulo, serão discutidos os votos proferidos pelos Ministros da Suprema Corte e a respectiva situação processual de cada caso.

V.I. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2588

Em 21 de dezembro de 2001, a Confederação Nacional da Indústria (CNI) ajuizou a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 2588 perante o STF com o objetivo de declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que determinam a tributação dos lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior, independentemente da ocorrência de disponibilização financeira de tais recursos para a controladora ou coligada no Brasil.

Tais dispositivos foram exaustivamente estudados ao longo desse trabalho acadêmico, sendo eles: i) o art. 74, caput e parágrafo único da MP n. 2158-35/2001; e ii) o parágrafo 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela Lei Complementar 104/2001.

No referido caso, a autora argumentou que os referidos dispositivos violaram frontalmente diversos artigos da Carta Magna. As violações apontadas são as seguintes: i) violação ao art. 62 da CF/88, ante a falta de urgência para justificar o uso de medida provisória; ii) violação aos artigos 153, III, e 195, I, “c”, da CF/88,

¹³⁷ Cumpre informar que a presente seção foi redigida após se realizar uma pesquisa minuciosa acerca das informações processuais dos casos relativos ao tema. Primeiramente, foi realizada uma pesquisa na área de notícias do site do STF, posteriormente, uma pesquisa nos informativos jurisprudenciais publicados no STF, e por fim, uma pesquisa em artigos jornalísticos publicados pelo jornais “Valor Econômico” e “Conjur”. Em resumo, foram levantados mais de 100 (cem) artigos informativos acerca da ADI n. 2588, dos RREE 611.586 e da AC n. 3141. Tais artigos relataram o desenrolar do julgamento da referida ação, e o exposto nesta seção se baseia em tais informações, bem como nas informações contidas nos autos do referido processo.

ante a exigência de imposto e contribuição sobre situação que não configura renda ou lucro; e iii) violação às alíneas “a” e “b” do art. 150, III, da CF/88, tendo em vista que o parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158/2001 tributa lucros acumulados relativos a períodos anteriores à sua edição e também relativos ao mesmo exercício financeiro em que adotada a MP – violação aos princípios da irretroatividade e anterioridade nonagésima.

Em síntese, o que está sendo discutido na ADI n. 2588 são dois pontos: i) a constitucionalidade da legislação expressa no art. 74, caput e parágrafo único da MP n. 2158-35/2001; e ii) a constitucionalidade da delegação de lei complementar para que a legislação ordinária fixe as condições e o momento da disponibilidade da renda, conforme o feito ocorrido na LC n. 104/2001.

Uma vez protocolada a petição inicial da ADI n. 2588, a ação foi encaminhada à Presidência do STF¹³⁸ que solicitou informações ao Presidente da República e ao Congresso Nacional acerca da questão, bem como determinou abertura de vista dos autos para manifestações do Advogado-Geral da União (AGU) e do Procurador-Geral da República (PGR).

Posteriormente, em 4 de fevereiro de 2002, o feito foi distribuído preventivamente à Ministra Ellen Gracie, quem seria a Relatora do caso até sua aposentadoria em 2011.

Em 9 de dezembro de 2002, após o recebimento das informações do Congresso Nacional e do Presidente da República, e das manifestações do AGU e do PGR pela improcedência da ação, o feito foi incluído em pauta para julgamento no Plenário do STF, tendo sido devidamente julgado na data de 5 de fevereiro de 2003.

Conforme será possível observar no próximo tópico, o julgamento da ADI n. 2588 se arrastou por mais de uma década desde a sua chegada no STF e apenas em 10 de abril de 2013, o Plenário da Suprema Corte finalizou o julgamento da ação, emitindo seu primeiro posicionamento sobre a questão.

V.I.I. Voto da Min. Ellen Gracie

Após o Plenário do STF ter adiado o julgamento da ADI n. 2588 em 18 de dezembro de 2002, a Relatora (Min. Ellen Gracie), apresentou seu voto em 05 de fevereiro de 2003. Nele, Ellen Gracie julgou parcialmente procedente a ação e

¹³⁸ Em 2001, o Presidente do STF era o Ministro Marco Aurélio.

declarou a inconstitucionalidade da expressão “ou coligadas”, contida no caput do art. 74 da MP 2.158/2001.

Diante das argumentações expostas pela CNI, a Relatora afirmou em seu voto que não visualizava a inconstitucionalidade do parágrafo 2º, do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC n. 104/2001, pois não foi dada “carta branca ao legislador ordinário para estabelecer um fato gerador diferente daquele estampado no caput do artigo”¹³⁹.

A Ministra Ellen Gracie fez ainda a seguinte afirmação:

“A lei ordinária, ao estabelecer as condições e o momento da disponibilidade da receita ou do rendimento oriundo do exterior, obviamente não pode fixar hipótese em que haja efetiva disponibilidade econômica ou jurídica da renda, sob pena de ferir a regra geral disposta no caput do art. 43 do CTN, que prevê como fato gerador do Imposto de Renda, a aquisição desta disponibilidade”.¹⁴⁰

Não obstante, a Relatora destacou que o entendimento do STF sobre a questão:

“(…) a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, consiste na percepção efetiva pelo contribuinte do rendimento em dinheiro, ou seja, em receita realizada, ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de o contribuinte receber um crédito mediante a existência de um título hábil para recebê-lo”.¹⁴¹

Ao continuar seu voto, a Ministra apontou a existência de um vício constitucional no art. 74 da MP 2.158/2001, decorrente da sua aplicação indiscriminada em “sociedades coligadas”, e “sociedades controladas”. A Relatora observou que tais sociedades possuem características legais distintas, as quais devem ser consideradas quando houver a aplicação da referida Medida Provisória.

¹³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pela Ministra Ellen Gracie. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 5 de fevereiro de 2003.

¹⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pela Ministra Ellen Gracie. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 5 de fevereiro de 2003.

¹⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pela Ministra Ellen Gracie. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 5 de fevereiro de 2003.

Diante de tal constatação, a Ministra Ellen Gracie afirmou que as empresas controladoras localizadas no Brasil adquirem, através de suas empresas controladas no exterior, a disponibilidade jurídica dos lucros, e não a disponibilidade econômica, no momento em que esses lucros são apurados no balanço anual da empresa.

Em relação às sociedades coligadas, a Ministra Ellen Gracie sustentou que a situação era diversa, pois:

“(…) não haveria posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada, localizada no exterior, não se podendo falar em disponibilidade pela coligada brasileira dos recursos auferidos pela coligada estrangeira, antes da efetiva remessa desses lucros para a coligada brasileira ou, pelo menos, antes da deliberação que se faça no âmbito dos órgãos diretores da coligada no exterior sobre a destinação dos lucros do exercício.”¹⁴²

Assim, resta claro que, de acordo com o posicionamento da Ministra, não é possível igualar o tratamento tributário dado às sociedades coligadas com o tratamento dado às sociedades controladas em relação aos lucros considerados disponibilizados para a empresa controladora/matriz na data do balanço no qual foram apurados, pois não há disponibilidade jurídica nem econômica às sociedades coligadas.

Em seu voto, a Relatora consignou que o art. 74 da MP 2.158/2001 violou frontalmente o art. 146, inciso III, alínea “a” da CF/88, “que reservou à lei complementar a definição de fato gerador, definição esta que não pode ser ampliada pela legislação ordinária”.¹⁴³

Portanto, seguindo o entendimento exposto pela Ministra Ellen Gracie, os lucros das sociedades coligadas deveriam ser tributados pelo IR e pela CSLL, conforme o disposto na Lei n. 9.532/97, ou seja, apenas quando os mesmos forem

¹⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pela Ministra Ellen Gracie. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 5 de fevereiro de 2003.

¹⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pela Ministra Ellen Gracie. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 5 de fevereiro de 2003.

disponibilizados à sua sociedade controladora/matriz através pagamento ou creditamento.

Destaca-se que, na mesma sessão de julgamento, o Ministro Gilmar Mendes, se declarou impedido para julgar a ação, em razão de ter atuado no feito como Advogado Geral da União.

Após a Relatora proferir seu voto, o Ministro Nelson Jobim pediu vista dos autos.

V.I.II. Voto do Ministro Nelson Jobim

Em 09 de dezembro de 2004, a ADI n. 2588 retornou a julgamento no Plenário do STF, e, nessa data, o Ministro Nelson Jobim apresentou seu voto-vista pela improcedência da ação, ao sustentar a constitucionalidade da MP n. 2.158/2001 e do §2º do art. 43 do CTN. Em seu voto-vista, o Min. Nelson Jobim entendeu ser necessário ao deslinde da questão discorrer sobre o Método de Equivalência Patrimonial – MEP.

O Ministro afirmou que o MEP, introduzido pela Lei 6.404/76 para fins de controle da situação societária, consiste em um método de avaliação dos investimentos relevantes (na forma da Lei) de uma empresa (investidora) em suas coligadas e controladas (investidas), cujo valor é determinado mediante aplicação, sobre o valor do patrimônio líquido da investida, da porcentagem de participação da investidora no capital social daquela. Quanto ao MEP, o ministro teceu as seguintes considerações:

“Por meio dele, o lucro auferido por uma investida é automaticamente registrado no balanço societário da investidora como lucro líquido, independente de sua efetiva distribuição, pois o regime contábil é o de competência e não o de caixa, o que gera consequência comerciais para a investidora [...]”¹⁴⁴

Desse modo, o Min. Nelson Jobim entende que os dispositivos impugnados seriam constitucionais em razão de não ofenderem a Carta Magna, principalmente porque o regime de TLCE seria viável mediante a utilização do MEP. Segue abaixo trecho transcrito do voto proferido pelo Min. Nelson Jobim, o qual

¹⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Nelson Jobim. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 26 de agosto de 2011.

sintetiza o seu pensamento acerca da discussão relativa à constitucionalidade dos dispositivos questionados:

“A CF atribuiu à União a instituição de imposto sobre a renda (art. 153, III). O art. 43 do CTN definiu o fato gerador (disponibilidade econômica ou jurídica). Seu §2º, introduzido pela LC 104/2001, apenas deixou para a lei ordinária a fixação das condições e do momento em que a disponibilidade se daria, a qual, sem fazer às vezes de lei complementar, optou por um momento (o balanço comercial da controlada ou coligada). A legislação não fez qualquer ingerência no conceito próprio da renda ou da disponibilidade, apenas ligou as necessidades modernas do direito tributário internacional com os instrumentos da legislação comercial.”¹⁴⁵

V.I.III. Voto do Ministro Marco Aurélio

Apenas dois anos mais tarde, em 28 de setembro de 2006, a ADI n. 2588 retornaria ao Pleno da Suprema Corte para julgamento. Naquela data, o Ministro Marco Aurélio proferiu seu voto, mas o julgamento do processo seria novamente interrompido por um novo pedido de vista apresentado pelo Ministro Ricardo Lewandowski.

Ao proferir seu voto-vista, o Min. Marco Aurélio, assim como o Ministro Nelson Jobim, deu interpretação conforme a Constituição ao art. 43, parágrafo 2º do CTN. No entanto, o Ministro apresentou entendimento diverso do Ministro Jobim, pois, ao dar a interpretação conforme a Carta Magna, declarou a inconstitucionalidade de todos os dispositivos questionados na ADI n. 2588, ao passo que Nelson Jobim os declarou constitucionais.

Cumprido destacar que ao declarar a inconstitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158/2001, o Ministro Marco Aurélio fez a seguinte afirmação sobre o referido dispositivo: “implica dizer que a regência da matéria nele tratada – fato gerador do imposto de renda – continuará decorrendo da legislação então apanhada pela citada medida”.¹⁴⁶

¹⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Nelson Jobim. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 26 de agosto de 2011.

¹⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 26 de agosto de 2011.

Em síntese, é perceptível que o Ministro votou favoravelmente ao contribuinte, pois em seu voto, deu provimento integral aos pedidos formulados pela CNI declarando ter ocorrido violação dos três preceitos constitucionais suscitados, quais sejam os arts. 62, 153, III, 195, I, “c” e 150, III da CF/88.

Apenas para registro, destaca-se abaixo um trecho transcrito do voto do proferido pelo Ministro Marco Aurélio na ADI n. 2588, que reflete justamente a essência do presente estudo acadêmico:

“[...]”

Não é demasia escancarar aspectos envolvidos na espécie, considerados os interesses nacionais.

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

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

Hoje o Brasil está no 65º lugar do ranking da competitividade internacional. Se a empresa é obrigada a recolher o tributo sem o aporte da renda em seu balanço, sem a disponibilidade, certamente terá de tirar o numerário respectivo de algum lugar, perdendo, ante a existência de ônus sem contrapartida, mais e mais, a competitividade. E ainda se fala em pacto federativo visando à tão esperada reforma tributária. Para tanto, é ir ao fundo do poço. A visão que desaguou na medida provisória, na instituição de novo tributo ou fato gerador via tal instrumento, quando o normal seria a Lei Complementar, na distorção vernacular do que se entende como disponibilidade econômica ou jurídica da renda, alcançando como tal o antônimo, a indisponibilidade, em contrariedade ao arcabouço normativo próprio – artigos 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, 43 e 110 do Código Tributário Nacional -, mostrou-se miopia cegante, apenando não os sonegadores, no que sempre encontram meio de driblar o burocrático fisco, mas empresas sérias que buscam projetar, com inegáveis riscos e sacrifícios, além das fronteiras nacionais, o nome do Brasil, tornando-o merecedor da consideração e respeito internacionais. Sim, editem-se normas que punam o ato de sonegação e alcancem aqueles que, à mercê de práticas merecedoras de excomunhão maior, traem os interesses pátrios. O que não cabe é o trato de situações díspares da mesma forma, a dosagem cavalariça, a apanhar as empresas em geral, os contribuintes que, sob o ângulo da forma e da realidade, da concretude, da transparência, já cumprem os deveres fiscais. Descabida e inconstitucional é a obrigação do pagamento de imposto de renda sem a disponibilidade, sob qualquer das espécies, da renda, porque ainda não repassada, via deliberação do órgão próprio da coligada ou controlada à empresa irmã situada no Brasil, ainda não interiorizada no território nacional, ainda não deslocada do patrimônio da empresa situada no exterior para a coligada ou controladora aqui residente. Versou-se algo de repercussão maior – recolhimento do imposto – via instrumental precário e efêmero, fazendo-o na contramão do crescimento nacional, das empresas brasileiras, da necessária e salutar projeção do Brasil no cenário internacional.

[...]”

Ante o quadro, empresto ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional interpretação conforme a Constituição, ou seja, excluindo alcance que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Quanto ao artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35, em face das razões expostas, concluo pela inconstitucionalidade, o que implica dizer que a regência da matéria nele tratada – fato gerador do imposto de renda – continuará decorrendo da legislação então apanhada pela citada medida. É como voto no caso.”¹⁴⁷

V.I.IV. Voto do Ministro Sepúlveda Pertence

Na mesma sessão de julgamento realizada no dia 28 de setembro de 2006, o Ministro Sepúlveda Pertence antecipou seu voto para acompanhar o entendimento do Ministro Marco Aurélio e também para dar provimento integral a ação proposta pela CNI. Em seu voto, o Ministro afirmou:

“Recusada que fosse a inconstitucionalidade da própria lei complementar e da Medida Provisória 2.158, no seu art. 1º, também me convenci da chapada inconstitucionalidade do seu parágrafo único. Certo é que nela se define, toda a apuração do balanço de sociedades controladas ou coligadas, sediadas no exterior até 2002, como fato gerador do imposto de renda, o que, a não violar a regra de reforçada retroatividade da legislação tributária, implicaria dizer todo este imaginoso arsenal de legislação que estamos a examinar seria inócuo, porque essa falsa disponibilidade a partir do balanço das empresas sediadas no exterior já seria fato gerador de imposto de renda. Como obviamente não é o que ocorre, certo é que se mandou incidir uma nova definição da hipótese de incidência a fatos anteriores à lei.”¹⁴⁸

Em seguida, pediu vista dos autos o Ministro Ricardo Lewandowski.

V.I.V. Voto do Ministro Ricardo Lewandowski

Em 25.10.2007, o plenário do STF retomou o julgamento da ADI n. 2588, e o Ministro Ricardo Lewandowski proferiu seu voto-vista, onde seguiu a tese defendida pelo Min. Marco Aurélio, se posicionando pela procedência integral da

¹⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 26 de agosto de 2011.

¹⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 26 de agosto de 2011.

ação. Abaixo seguem trechos do voto proferido pelo Ministro Lewandowski que sintetizam o pensamento acerca da discussão:

“De fato, afigura-se evidente que as empresas controladas ou coligadas no exterior possuem personalidade jurídica que não se confunde com aquela ostentada pela controladora ou co-irmã sediada no Brasil. Daí segue-se que aquelas empresas estão jungidas, quanto à distribuição dos lucros, ao disposto nos respectivos estatutos sociais e na legislação local, razão pela qual os resultados apurados no exercício nem sempre se encontram à disposição dos acionistas na data da elaboração do balanço anual.

[...]

Ainda que se considere que o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35 tenha o louvável escopo – ao menos segundo consta das informações – de combater a evasão e a elisão fiscal levada a efeito por meio de empresas localizadas nos chamados “paraísos fiscais”, não há como deixar de constatar, com amparo em Luís Eduardo Schoueri, que a abrangência do dispositivo é tal que acaba resultando em ofensa ao princípio da proporcionalidade. De fato, diz ele, “a norma atinge, juntamente com os casos de diferimento de tributação por meio de paraísos fiscais, outros investimentos, estes produtivos e em países com tributação normal”.

De tudo o quanto exposto, julgo procedente a presente ação direta para declarar a inconstitucionalidade do art. 74 e seu parágrafo único da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, emprestando interpretação conforme à Constituição ao § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, de maneira a excluir de seu alcance qualquer entendimento que resulte na desconsideração da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica da renda para os fins de incidência do imposto correspondente.”¹⁴⁹

Em seguida, votou o Ministro Eros Grau.

V.I.VI. Voto do Ministro Eros Grau

Na mesma sessão, o Ministro Eros Grau seguiu a linha desenvolvida pelo Ministro Nelson Jobim e votou pela improcedência total da ação. Após o voto proferido, o Ministro Ayres Britto, pediu vista dos autos.

V.I.VII. Voto do Ministro Carlos Ayres Britto

Em 17.08.2011, completados quase de dez anos do ajuizamento da ação, mais uma vez, o Plenário da Suprema Corte voltou a analisar o tema relativo à tributação dos lucros auferidos no exterior por sociedades coligadas, e controladas.

Na referida data, o Ministro Ayres Britto proferiu seu voto pela improcedência da ação, ao afirmar que “não há como desconhecer que os lucros

¹⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowski. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 26 de agosto de 2011.

obtidos pelas empresas controladas e empresas coligadas estrangeiras repercutem positivamente na empresa brasileira que as controle ou com elas seja coligada”¹⁵⁰.

Destaca-se abaixo, trecho do voto proferido pelo Ministro que sintetiza o seu pensamento:

“O lucro obtido pelas controladas e coligadas no exterior repercutem positivamente na empresa brasileira. Isso porque essa empresa brasileira se torna titular desses lucros, na medida de sua participação no capital social das controladas ou coligadas. Sem desconhecimento de que tais lucros venham a ser objeto de reinvestimento, reserva de capital, aplicação em ativos, etc., a significar sua não distribuição como dividendos às empresas brasileiras, conforme o caso. Mas isso não impede a respectiva tributação pela via legal da presunção de ingresso ou antecipação do fato gerador, conforme §7º do artigo 150 da CF. (...)”¹⁵¹

Em seguida, votou o Ministro Celso de Mello.

V.I.VIII. Voto do Ministro Celso de Mello

Após o Ministro Ayres Britto proferir seu voto pela improcedência da ação, o Ministro Celso de Mello ao expor seu voto afirmou que o art. 74 da MP n. 2.158, em sua 35ª reedição no ano de 2000, “foi editado com a finalidade precípua de combater a evasão e a elisão fiscais internacionais proporcionadas pelos estímulos fiscais oferecidos pelos chamados paraísos fiscais”.¹⁵²

Ao discorrer sobre o assunto em seu voto, o Ministro Celso de Mello fez a seguinte afirmação:

“Resulta claro que as empresas controladas ou coligadas no exterior são pessoas jurídicas que possuem personalidade jurídica autônoma, própria, distinta daquela assumida pelas empresas controladoras ou por suas

¹⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Carlos Ayres Britto. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 17 de agosto de 2011.

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Carlos Ayres Britto. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 17 de agosto de 2011.

¹⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Celso de Mello. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 17 de agosto de 2011.

coligadas domiciliadas no Brasil, que estão a elas vinculadas juridicamente, no que se refere à distribuição dos lucros, ao que dispõe, de um lado, os seus estatutos sociais, e de outro o próprio ordenamento positivo do local do lugar onde tem o seu próprio domicílio. Por esse motivo, os resultados apurados no exercício nem sempre se encontrarão à disposição dos acionistas na data da elaboração do balanço anual.”¹⁵³

O Ministro afirmou ainda que o caso discutido trata de uma incidência tributária “claramente incompatível com o texto da Constituição, uma vez que se cuida de exigibilidade de Imposto de Renda sobre lucros ainda não tornados disponíveis, quer juridicamente, quer economicamente, em favor dos contribuintes”.¹⁵⁴

Cabe observar que o Ministro Celso de Mello votou pela procedência total da ação, seguindo a mesma linha adotada pelos Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski. Em seguida, votou o Ministro Cezar Peluso.

V.IX. Voto do Ministro Cezar Peluso

Após o voto do Ministro Celso de Mello, o Ministro Cezar Peluso votou pela improcedência integral da ação, no sentido de que os lucros auferidos por sociedades controladas e coligadas no exterior estariam “sujeitos ao método de equivalência patrimonial porque existente o elemento de conexão entre o eventual lucro produzido no exterior e a pessoa jurídica situada no Brasil, sujeita a tributação pelo imposto sobre a renda, embora sem a efetiva distribuição do lucro pela empresa no exterior”.¹⁵⁵

¹⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Celso de Mello. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 17 de agosto de 2011.

¹⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Celso de Mello. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 17 de agosto de 2011.

¹⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 17 de agosto de 2011.

O Ministro Cezar Peluso seguiu a linha de entendimento similar desenvolvida pelos Ministros Nelson Jobim, Eros Grau e Ayres Britto. Em seguida votaria o Ministro Joaquim Barbosa, porém ele não participou da sessão de julgamento por motivo de licença médica.

V.I.X. Voto do Ministro Joaquim Barbosa¹⁵⁶

Em 03 de abril de 2013, o Plenário do STF retomou o julgamento da ADI n. 2588, justamente com o voto remanescente do Ministro Joaquim Barbosa que naquele momento exercia a Presidência do STF e era o Chefe do Poder Judiciário.

Ao proferir seu voto-vista, Joaquim Barbosa criou uma nova linha de entendimento sobre o assunto de forma que não seguiu o posicionamento dos demais ministros sobre o tema.

O Ministro conferiu interpretação conforme a Constituição à regra prevista no art. 74 da MP 2.158-35/2001 no sentido de que o texto normativo se aplica apenas à cobrança fiscal relativa às pessoas jurídicas com sede no Brasil cujas coligadas e controladas estejam em países de tributação favorecida, desprovidos de controles societários e fiscais comuns, ou seja, a medida provisória apenas se aplica às sociedades localizadas em paraísos fiscais¹⁵⁷.

Segundo o Ministro, a legislação da forma como posta presume que todo contribuinte é um potencial sonegador de impostos. Dessa forma o lançamento fiscal seria “trivializado”, e a autoridade fazendária não teria necessidade de demonstração de existência de disponibilidade jurídica e econômica do resultado apurado.¹⁵⁸ Nesse sentido Joaquim Barbosa afirmou:

“[...] Em síntese, autoridade fiscal não pode simplesmente presumir que o contribuinte esteja intencionalmente se esquivando da tributação. [...] A Constituição Federal consagrou o devido processo legal material, da estrita legalidade tributária e o direito a propriedade, que condicionam a atuação

¹⁵⁶ Destaca-se que o Min. Joaquim Barbosa apresentou em mesa para julgamento outros dois casos, quais sejam os RREE 611586/PR, 541090/SC e ainda a AC n. 3141/RJ. Os referidos processos serão devidamente abordados nas seções seguintes.

¹⁵⁷ SUSPENSO julgamento sobre incidência de IR de empresas coligadas e controladas no exterior. Notícias divulgadas no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal - STF. Brasília, 3 abr de 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=234976&caixaBusca=N>. Acesso em: 30 set 2013.

¹⁵⁸ SUSPENSO julgamento sobre incidência de IR de empresas coligadas e controladas no exterior. Notícias divulgadas no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal - STF. Brasília, 3 abr de 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=234976&caixaBusca=N>. Acesso em: 30 set 2013.

das autoridades fiscais, e impedem o poder público de usar presunções imoderadas para facilitar o trabalho do agente público – no caso tributário.”¹⁵⁹

Quanto ao MEP o ministro ainda sustentou que “essa avaliação de investimentos não reflete alterações definitivas nos ingressos patrimoniais do contribuinte investidor”¹⁶⁰. Isso porque, segundo o Ministro Joaquim Barbosa, “o MEP é útil para mensurar uma **expectativa de aumento patrimonial**, proveniente das relações mantidas com a empresa em que se investiu, mas cuja **confirmação** depende de eventos cuja ocorrência é potencial”[g.n.]¹⁶¹.

Apenas para registro, segue abaixo trecho do voto proferido pelo Min. Joaquim Barbosa, em que se levanta ponderações e conclusões relevantes acerca do MEP:

“[...] Embora, o efetivo recebimento dos valores seja irrelevante para incidência do imposto, é imprescindível que ocorra a disponibilidade jurídica. A *disponibilidade jurídica* se caracteriza pela presença de **todos** os elementos do ato ou do negócio jurídico que motivará a transferência dos valores.

Segundo o sistema de legislação empresarial brasileiro, **o direito à participação nos lucros da pessoa jurídica depende do cumprimento de alguns requisitos legais, dentre eles a deliberação da empresa.** [...] **Em conclusão, o término do ano civil para fins tributários não pode ser singelamente considerado o momento no qual há a distribuição de lucros aos sócios ou aos acionistas.**

E, ao meu sentir, é incorreta a utilização do MEP para suprir essa dissociação entre o marco escolhido para a tributação e a disponibilidade jurídica da renda proveniente dos lucros distribuídos.

“[...] E, ao meu sentir, é incorreta a utilização do MEP para suprir essa dissociação entre o marco escolhido para a tributação e a disponibilidade jurídica da renda proveniente dos lucros distribuídos. [...]”

A utilidade do MEP à avaliação do quadro patrimonial é insuficiente para afastar o requisito constitucional da disponibilidade jurídica da renda proveniente da participação de lucros cuja **expectativa** é de **futura** distribuição.

¹⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 17 de agosto de 2011.

¹⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 17 de agosto de 2011.

¹⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 17 de agosto de 2011.

Lembro que a Constituição permite a instituição de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III da CF/88), não sobre a **perspectiva de renda**, nem sobre a **probabilidade** de acréscimo patrimonial. [...]

Nesse contexto, **a sujeição ao MEP para presumir a distribuição dos lucros poderia ser mantida se o objetivo da medida fosse combater a sonegação causada pela distribuição disfarçada dos lucros devidos pelas empresas estrangeiras às controladoras ou coligadas no Brasil.** [...]

Se a empresa estrangeira não estiver sediada em um “paraíso fiscal”, a autoridade tributária **deve argumentar e provar** a evasão fiscal, isto é, a ocultação do fato jurídico tributário ou da obrigação tributária. Essa argumentação e essa prova fazem parte da **motivação** do ato de constituição do crédito tributário, que deve ser plenamente vinculado.

Ante o exposto, conheço da ação direta de inconstitucionalidade e a julgo **parcialmente procedente**, para dar interpretação conforme à Constituição ao art. 74 da MP 2.158-35, de modo a limitar a sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas coligadas ou controladas no exterior estejam localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos por “paraísos fiscais”. É como voto.” [g.n.]¹⁶²

Desse modo, segundo Joaquim Barbosa, a presunção do intuito evasivo de uma coligada ou controlada somente seria cabível se a empresa estivesse em países com tributação favorecida ou sem controles societários rígidos de acordo com a lista prevista na IN/SRF n. 1.037/2010.

V.I.XI. Resultado Final do Julgamento e Situação Atual do Caso

Após o voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa, o panorama acerca do julgamento da ADI n. 2588 restou da seguinte forma:

- 1 (um) voto pela parcial procedência da ação apenas para declarar a inconstitucionalidade do termo “coligadas” contidas no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, proferido pela Ministra Ellen Gracie;
- 4 (quatro) votos pela procedência integral da ação, proferidos pelos Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello;
- 4 (quatro) votos pela improcedência integral da ação, proferidos pelos Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Cezar Peluso e Ayres Britto;
- 1 (voto) pela parcial procedência da ação de modo a limitar a aplicação do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 apenas para as sociedades coligadas e controladas

¹⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 17 de agosto de 2011.

situadas em países com tributação favorecida, proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa.

Diante dos votos proferidos, é possível verificar desde já que dois entendimentos evidentes alcançaram maioria de seis votos, quais sejam: i) declaração de inconstitucionalidade do art. 74 contido, na MP n. 2.158/2001 quanto à sua aplicação às sociedades coligadas em países normais sem tributação favorecida; e ii) declaração de constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/2001 quanto à sua aplicação às sociedades controladas em países com tributação favorecida (paraísos fiscais).

Cumpram-se mencionar ainda, que o Plenário do STF, por maioria, também declarou inconstitucional a retroatividade prevista no parágrafo único do art. 74 da referida medida provisória¹⁶³. Nesse quesito, os Ministros afirmaram que a retroatividade foi declarada inconstitucional tanto para as controladas e coligadas situadas em paraísos fiscais como para aquelas sociedades localizadas em países com tributação normal.

Diante dos entendimentos expostos acima, destaca-se que o STF houve por bem não vincular a decisão proferida à lei n. 9.430/96 (lei que rege as características dos paraísos fiscais), tendo em vista que a mesma pode ser alterada em período futuro, por isso da decisão consta apenas que ela se aplica aos paraísos fiscais definidos em lei.

O Plenário do STF não alcançou a maioria de votos quanto às hipóteses de sociedades coligadas em “paraísos fiscais” e sociedades controladas situadas em países normais, sem tributação favorecida. Nas referidas hipóteses, não houve deliberação com eficácia própria das ADIs, ou seja, *erga omnes* (contra todos) e efeito vinculante¹⁶⁴.

Tais controvérsias serão analisadas pelo STF provavelmente a interposição de Agravo Regimental ou oposição de Embargos de Declaração tanto

¹⁶³ DEFINIDO resultado de ADI sobre IR de empresas coligadas e controladas no exterior. Notícias divulgadas no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal - STF. Brasília, 3 abr de 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=235582&caixaBusca=N>. Acesso em: 30 set 2013.

¹⁶⁴ DEFINIDO resultado de ADI sobre IR de empresas coligadas e controladas no exterior. Notícias divulgadas no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal - STF. Brasília, 3 abr de 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=235582&caixaBusca=N>. Acesso em: 30 set 2013.

pela CNI como pela União Federal. O acórdão referente ao posicionamento do STF sobre a questão ainda está pendente de publicação.

Por fim, observa-se que na mesma data em que foi proclamado o resultado de julgamento da referida ADI, foram analisados pela Suprema Corte outros três casos sobre o tema, os quais serão abordados nas próximas Seções.

V.II. Recurso Extraordinário n. 611586/PR

O RE n. 611586, interposto pela Cooperativa Agropecuária Mourãoense Ltda. – COAMO e distribuído ao Min. Joaquim Barbosa em 23.04.2010, é atualmente um dos processos de maior relevância sobre o tema do presente estudo.

Tal importância se deve ao fato de que, em 06 de abril de 2012, o Plenário Virtual do STF, reconheceu a Repercussão Geral da questão constitucional discutida no referido recurso para analisar qual seria o momento de disponibilidade de renda de pessoas jurídicas sediadas no Brasil com participação nos lucros de suas empresas coligadas ou controladas no estrangeiro para fins de IR e CSLL.

No referido caso, a empresa recorrente questiona uma decisão do TRF 4ª Região (TRF4) que considerou constitucional o artigo 74 da Medida Provisória (MP) 2.158-35 de 2001. A empresa sustenta que o produto gerado por essas empresas no exterior não pode ser tributado antes da distribuição dos lucros para a coligada brasileira, que é o marco da disponibilidade dos valores. Caso isso ocorra, argumenta, o tributo estaria incidindo sobre lucros inexistentes.

Ao se manifestar pela repercussão geral da matéria discutida no recurso, o Ministro Joaquim Barbosa afirmou que o tema transcende os interesses das partes envolvidas. Para ele, a controvérsia lida com dois valores constitucionais relevantes:

“De um lado, há a adoção mundialmente difundida da tributação em bases universais, aliada à necessidade de se conferir meios efetivos de apuração e cobrança à administração tributária. Em contraponto, a Constituição impõe o respeito ao fato jurídico tributário do Imposto de Renda, em garantia que não pode ser simplesmente mitigada por presunções ou ficções legais inconsistentes”¹⁶⁵.

¹⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. RE 611586/PR. Recorrente: Cooperativa

Segundo o relator, é preciso levar em conta na análise da matéria os efeitos da tributação sobre a competitividade das empresas brasileiras no cenário internacional. O Ministro ressalta ainda que a mesma matéria está sendo discutida na ADI n. 2588, o que, “tão-somente por si, não confere aos inúmeros recursos idênticos os efeitos racionalizadores do processo, previstos no artigo 543-B do Código de Processo Civil”¹⁶⁶.

Em 10.04.2013, após a proclamação do resultado final de julgamento da ADI n. 2588, o Ministro Joaquim Barbosa proferiu seu voto e negou provimento ao apelo extraordinário do contribuinte por entender que empresa a empresa deveria ser tributada em razão de sua sociedade controlada estrangeira estar localizada em Aruba, país considerado como paraíso fiscal de acordo com a Lei n. 9430/96 e a IN/SRF n. 1037/2010.

No referido julgamento, a maioria dos Ministros acompanharam Joaquim Barbosa, vencido o Ministro Marco Aurélio que se manifestou pela inconstitucionalidade do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. O Acórdão do referido julgamento ainda está pendente de publicação.

V.III. Recurso Extraordinário n. 541090/SC

Em 29 de março de 2011, o Ministro Joaquim Barbosa, ao se deparar com o RE n. 541090 e identificando-o como caso que versava matéria idêntica àquela discutida nos autos ADI n. 2588, proferiu despacho determinando o sobrestamento do feito para aguardar o julgamento da referida ADI.

Cabe informar que o referido Recurso Extraordinário foi interposto pela União em face da empresa EMBRACO¹⁶⁷, contra um acórdão proferido pelo

Agropecuária Mourãoense Ltda. – COAMO. Recorrido: União. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 06 de abril de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3860092>>. Acesso em: 10 nov 2012.

¹⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. RE 611586/PR. Recorrente: Cooperativa Agropecuária Mourãoense Ltda. – COAMO. Recorrido: União. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 06 de abril de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3860092>>. Acesso em: 10 nov 2012.

¹⁶⁷ Cumpre ter presente que a empresa EMBRACO é acionista das seguintes sociedades estrangeiras: EALING COMPANHIA DE GESTIONES Y PARTICIPACIONES S.A. (“EALING”), estabelecida no

TRF 4ª Região que negou provimento ao recurso de apelação e à remessa oficial. A decisão mencionada manteve o entendimento proferido pela decisão da Justiça Federal de Santa Catarina, a qual extinguiu a obrigação tributária do ora recorrido em pagar IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos pelas empresas coligadas e controladas no exterior.

No RE n. 541090, a Fazenda Nacional sustenta a não violação dos princípios da Irretroatividade (art. 150, II, “a”) e da Anterioridade (art. 150, III, “b”), solicitando a reforma do acórdão recorrido para determinar a cobrança de IRPJ e CSLL sobre os lucros no exterior.

Na mesma data de julgamento da ADI n. 2588 e do RE n. 611586, o Plenário do STF julgou o referido caso e, por maioria, deu provimento parcial ao recurso da União para: i) considerar constitucional a aplicação do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 quanto às sociedades controladas em países sem tributação favorecida, ou seja, não considerados como paraísos fiscais; ii) negar a possibilidade de aplicação retroativa, fixada no parágrafo do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001; e iii) determinar o retorno do processo à origem para que o tribunal discuta a questão atinente à observância ou não dos tratados internacionais que vedam a bi-tributação.

Cumprido destacar que no referido julgamento restaram vencidos os Ministros Joaquim Barbosa, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski que votaram pelo desprovimento do recurso da União, em razão da sociedade controlada não estar localizada em paraíso fiscal. Ficou vencido também o Ministro Marco Aurélio que desprovia o recurso em sentido mais amplo.

O Ministro Luiz Fux estava impedido de participar no julgamento deste caso por ter atuado como Relator do caso quando era ministro do STJ.

Destaca-se que o entendimento que prevaleceu no presente caso foi aquele proferido pelo Ministro Teori Zavascki no que foi acompanhado pelos Ministros Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Rosa Weber e Cármen Lúcia.

Cabe salientar que o entendimento proferido pelo Ministro Teori Zavascki é similar àquele proferido pelo Ministro Nelson Jobim na ADI n. 2588. O Ministro Teori Zavascki ao considerar constitucional o art. 74 da MP n. 2.158-

Uruguai; BEIJING EMBRACO SNOWFLAKE COMPRESSOR COMPANY LIMITED (“BEIJING”), estabelecida na China; e EMBRACO EUROPE S.r.L. (“EMBRACO EUROPE”), estabelecida na Itália.

35/2001 se posicionou no sentido de que a sistemática de tributação de controladas e coligadas no exterior pelo regime de competência¹⁶⁸ não é nova no Brasil¹⁶⁹.

Segundo Teori Zavascki, já havia tributação das filiais e sucursais no exterior desde 1997 (conforme a Lei n. 9.532/97) e, para o ministro, o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 nada mais fez do que estender para as controladas e coligadas o mesmo tratamento até então conferido, desde 1995, às filiais e sucursais no exterior¹⁷⁰.

Teori Zavascki argumenta, em síntese, que até 1995 as subdivisões das sociedades brasileiras no exterior não eram tributadas. Porém, as empresas brasileiras começaram a realizar reestruturações societárias com o intuito de obter maiores lucros no exterior, por meio de elisão fiscal, e assim passaram a ser tributadas¹⁷¹.

Nessa linha de raciocínio, o Ministro afirma que primeiramente a cobrança fiscal do IRPJ e da CSLL incidia sobre a disponibilidade financeira e que, posteriormente, passou a ser sobre a disponibilidade econômica, ou seja, sobre o aumento de patrimônio no exterior¹⁷².

Ainda, segundo Teori Zavascki, o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não entra em conflito com tratados internacionais assinados pelo Brasil para evitar a bi-tributação. Para o ministro o conflito não ocorre em virtude da legislação brasileira possuir um regime de compensação do IR incidente no exterior. Contudo não se

¹⁶⁸ Regime de competência é aquele que determina a tributação da renda universal da empresa ao final do exercício financeiro.

¹⁶⁹ SUSPENSO julgamento sobre incidência de IR de empresas coligadas e controladas no exterior. Notícias divulgadas no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal - STF. Brasília, 3 abr de 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=234976&caixaBusca=N>. Acesso em: 15 ago 2013.

¹⁷⁰ SUSPENSO julgamento sobre incidência de IR de empresas coligadas e controladas no exterior. Notícias divulgadas no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal - STF. Brasília, 3 abr de 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=234976&caixaBusca=N>. Acesso em: 15 ago 2013.

¹⁷¹ SUSPENSO julgamento sobre incidência de IR de empresas coligadas e controladas no exterior. Notícias divulgadas no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal - STF. Brasília, 3 abr de 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=234976&caixaBusca=N>. Acesso em: 15 ago 2013.

¹⁷² SUSPENSO julgamento sobre incidência de IR de empresas coligadas e controladas no exterior. Notícias divulgadas no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal - STF. Brasília, 3 abr de 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=234976&caixaBusca=N>. Acesso em: 15 ago 2013.

adentrará nesta controvérsia visto que a mesma não é objeto de análise do presente estudo¹⁷³.

O acórdão referente ao julgamento deste caso está pendente de publicação no STF até o presente momento.

V.IV. Ação Cautelar n. 3141/RJ

Na origem, trata-se de um mandado de segurança ajuizado pela VALE S/A perante a Justiça Federal do Rio de Janeiro (JFRJ), que julgou improcedente o pedido formulado pela sociedade empresarial para evitar pagamento de dívida fiscal no valor de R\$ 30 bilhões relativa aos lucros auferidos no exterior por suas sociedades localizadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo.

Posteriormente, a referida decisão foi confirmada pelo TRF 2ª Região. Em seguida, a referida sociedade empresarial recorreu ao STJ e obteve êxito em suspender a cobrança fiscal por meio de uma decisão monocrática proferida pelo Min. Teori Zavascki que na época era ministro do STJ. Contudo, a referida decisão veio a ser cassada pela 1ª Turma do STJ.

Desse modo, a VALE S/A ajuizou a ação cautelar n. 3141/RJ no STF, ao fundamento de que a referida cobrança fiscal era controversa e caso fosse efetuada atingiria diretamente o exercício da sua atividade econômica de modo que a obtenção de crédito seria dificultada no mercado de capitais.

A empresa argumentou ainda, que poderia deixar de realizar investimentos em operações de exportação, em obras de preservação ao meio ambiente, bem como na criação de novos empregos, o que causaria um colapso na arrecadação tributária que, em 2011, chegou a R\$ 10 bilhões. Apontou que o pagamento da referida cobrança fiscal acarretaria perdas no valor das ações da empresa, com prejuízos diretos a pequenos investidores.

Em 2012, o Min. Marco Aurélio suspendeu a cobrança fiscal de IRPJ e CSLL sobre lucros auferidos por sociedades controladas estrangeiras, referente aos exercícios de 1996 a 2001 e de 2002 em diante.

¹⁷³ SUSPENSO julgamento sobre incidência de IR de empresas coligadas e controladas no exterior. Notícias divulgadas no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal - STF. Brasília, 3 abr de 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=234976&caixaBusca=N>. Acesso em: 15 ago 2013.

Em 10 de abril de 2013, o Plenário do STF referendou, por unanimidade, a cautelar concedida pelo Ministro Marco Aurélio de modo que o pagamento da dívida restará suspenso até que a Suprema Corte analise o mérito do Recurso Extraordinário interposto pela VALE S/A admitido pelo TRF 2ª Região. Aguarda-se a publicação de acórdão pelo STF.

VI. CONCLUSÃO

Diante todo o exposto, é possível realizar diversos apontamentos relevantes. Desde já, nota-se que os países de tributação favorecida e os regimes fiscais privilegiados são dois tipos jurídicos distintos regradados pela Lei n. 9.430/96 e pela IN/SRF n. 1.037/2010.

Observa-se, ainda, que as sociedades coligadas *lato sensu* se subdividem em três espécies, quais sejam as sociedades: controladas, coligadas *stricto sensu* e de simples participação, todas regulamentadas pelo Código Civil, pela Lei n. 6.404/76 e pelo Decreto n. 3.000/99, com base nas observações realizadas no capítulo III do presente estudo acadêmico.

No presente estudo também foi possível verificar que o regime de TLCE aplicado no Brasil sofreu uma profunda evolução legislativa em um curto espaço de tempo e se afastou dos regimes de transparência fiscal existentes no mundo, pois impôs equivocadamente uma tributação indiscriminada para todas as sociedades coligadas e controladas, independentemente de estarem localizadas ou não em “paraísos fiscais”, prejudicando diretamente a competitividade das empresas brasileiras internacionalizadas com o legítimo interesse de atuar no segmento internacional de seus respectivos mercados.

Cabe ressaltar ainda que o Método de Equivalência Patrimonial (MEP) não é instrumento adequado para a apuração dos lucros de sociedades coligadas e controladas estrangeiras, em razão de existirem diversas variantes que impossibilitam a verificação correta do rendimento obtido pela controlada, e coligada no exterior, tais como as diferenças entre critérios contábeis, as cláusulas de distribuição desproporcional de lucros, a variação cambial e as diferenças de datas entre os balanços patrimoniais, entre outros.

Verifica-se também que, segundo o STF, o MEP não reflete alterações definitivas nos ingressos patrimoniais do contribuinte investidor, pois o término do ano civil para fins tributários não pode ser considerado o momento no qual há a distribuição de lucros aos sócios ou aos acionistas.

Nesse sentido, o Excelentíssimo Senhor Ministro Joaquim Barbosa pontuou em seu voto que o MEP apenas deveria ser utilizado em situações nas quais as sociedades empresárias que auferissem lucros no estrangeiro estivessem

localizadas em paraísos fiscais, conforme se depreende de trecho do voto transcrito abaixo:

“o MEP é útil para mensurar uma **expectativa de aumento patrimonial**, proveniente das relações mantidas com a empresa em que se investiu, mas cuja **confirmação** depende de eventos cuja ocorrência é potencial. [...] a **sujeição ao MEP para presumir a distribuição dos lucros poderia ser mantida se o objetivo da medida fosse combater a sonegação causada pela distribuição disfarçada dos lucros devidos pelas empresas estrangeiras às controladoras ou coligadas no Brasil**. Se a empresa estrangeira não estiver sediada em um “paraíso fiscal”, a autoridade tributária **deve argumentar e provar** a evasão fiscal, isto é, a ocultação do fato jurídico tributário ou da obrigação tributária. Essa argumentação e essa prova fazem parte da **motivação** do ato de constituição do crédito tributário, que deve ser plenamente vinculado.” [g.n.]¹⁷⁴

Por fim, cumpre mencionar que, de acordo com o posicionamento do STF, o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 é inconstitucional no que se refere às sociedades coligadas localizadas em países de tributação normal e constitucional no que se refere às sociedades controladas localizadas em paraísos fiscais. O STF declarou, ainda, que a retroatividade prevista no parágrafo único do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 também é inconstitucional tanto para as controladas e coligadas situadas em paraísos fiscais como para aquelas sociedades localizadas em países com tributação normal.

As hipóteses de tributação relativas às sociedades coligadas situadas em “paraísos fiscais” e sociedades controladas localizadas em países com tributação normal ainda estão pendentes de análise pelo STF e serão analisadas em futuros *Leading Cases*.

¹⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. Voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 17 de agosto de 2011.

VII. BIBLIOGRAFIA:

VII.I. Legislação:

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

BRASIL. Lei Complementar Nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

BRASIL. *Lei Nº 4.506/64, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Brasília, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

BRASIL. *Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

BRASIL. *Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

BRASIL. *Lei Nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

BRASIL. *Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

BRASIL. *Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; [...]. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

BRASIL. *Medida Provisória Nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

BRASIL. *Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 15 ago 2013.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa Nº 38, de 27 de junho de 1996. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 15 ago 2013.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa Nº 213, de 08 de outubro de 2002. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 15 ago 2013.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa n. 1.037, de 04 de julho de 2010. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 15 ago 2013.

VII.II – Livros e artigos acadêmicos:

ÁVILA, Humberto. Lucro de Filial no exterior não pode ser tributado. *Consultor Jurídico*, 07 fev 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-fev-07/imposto-lucro-empresa-externo-inconstitucional>>. Acesso em: 15 ago 2012.

AZEVEDO, Maria Eduarda. A Elisão fiscal internacional e os paraísos fiscais. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. n. 51. Belo Horizonte: maio/jun 2011. p. 93-125

BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a Renda e o Lucros Auferidos no Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2002. p. 333-346.

BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BIANCO, João Francisco. Natureza Jurídica do Resultado de Avaliação do Investimento Relevante por Equivalência Patrimonial. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética n. 20, 2006. P. 90-98.

BIANCO, João Francisco; MATOS, Gustavo Martini de. Tributação dos Rendimentos Estrangeiros: Tributação dos lucros auferidos no exterior por pessoas jurídicas brasileiras; Disponibilidade jurídica econômica da renda das coligadas e controladas no exterior. In: SANTI, Eurico Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (Coord.). *Série GV Law - Direito Tributário: Tributação do Setor Industrial*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 433-465.

BISPO, Rafael Minervino; ALVARENGA, Christiane Alves. Lucros no Exterior: Posicionamento Atual do Supremo Tribunal Federal e Possíveis Desdobramentos. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 210, mar 2013. p. 88-99.

BOITEUX, Fernando Netto. As Sociedades Coligadas, Controladoras, Controladas, e a Tributação dos Lucros Obtidos no Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo, n. 105, jun. 2004. P. 20-33.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário* / Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHOSA, Modesto; EIZIRIK, Nelson. *Estudos de Direito Empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2010.

CEZAROTTI, Guilherme. Lucros Auferidos no Exterior: A Tributação do Resultado da Equivalência Patrimonial pela IN SRF n. 213/2002. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo, n. 97, nov. 2003. p. 57-64.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de Lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior – Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT*. São Paulo, n. 130, jul. 2006. P. 135-149.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior por Subsidiárias, Controladas e Coligadas e os Paraísos Fiscais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 9. São Paulo: Dialética, 2005. p. 411-429.

FARO, Maurício Pereira. Tributação dos Lucros prejudica empresas. *CONJUR*. Rio de Janeiro, 06 ago 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-ago-06/mauricio-faro-tributacao-lucros-auferidos-exterior-prejudica-empresas>. Acessado em: 15 ago 2012.

FONSECA, Alessandro Amadeu; LAULETTA, Andrea Bazzo; GUZMAN, Antônio Carlos Marchetti; MIFANO, Flávio; FERRAZ, Luiz Felipe Centeno. *Favorable Tax Jurisdictions and Privileged Tax Regime*. São Paulo: Imprensa Régia, 2010.

GANDARA, Leonardo André Gandara. Transparência Fiscal Internacional: Caso Brasileiro e Compatibilidade com Tratados de Dupla Tributação. *Revista de Estudos Tributários*. v. 11. n. 66. Porto Alegre: IOB, mar/abr 2009.

GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a Renda – Resultados auferidos no Exterior por Filiais, Sucursais, Controladas e Coligadas. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo, n. 74, nov. 2001. P. 71-81.

GONÇALVES, Rui Miguel Marques. *Fraude Fiscal e branqueamento de capitais*. Porto: Almeida & Leitão, 2008.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Imposto de Renda e os Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 183, dez 2010 p. 82-88.

GUZMAN, Antônio Carlos Marchetti; NASCIMENTO, Rodrigo Figueiredo; PARO, Giácomo. Lucros auferidos no exterior. *Sinopse Tributária 2011-2012*. São Paulo, Imprensa Régia, 2011. Pgs. 181-196.

HARBICH, Ricco. Correção Monetária e Equivalência Patrimonial na Sociedade Anônima. (Palestra proferida por ocasião do 1º Congresso Jurídico Brasil-Alemanha, setembro/1984 em Porto Alegre). *Revista de Direito Mercantil*. n. 58. Set. 1984. p. 55-60.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997.

JUNIOR, Jimir Doniak. Tributação do Lucro de Controladas e Coligadas no Exterior e o Parágrafo Único do Artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001 – Existência de Retroatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 212, maio 2013 p. 67-77.

JUNIOR, Pedro Anan. Inconstitucionalidade da tributação dos lucros auferidos no exterior – Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e Instrução Normativa SRF n. 213/02. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 93, jun 2003 p. 69-75.

MACIEL, Taísa Oliveira. Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras. Rio de Janeiro: Renovar -2007.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Lucros, prejuízos e perdas, apurados no exterior. Tratamento Tributário no Brasil. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2002. p. 9-29.

NASCIMENTO, Octávio Bulcão. O Método de Equivalência Patrimonial e a tributação dos lucros auferidos no exterior. *Revista do Advogado*. n. 118. São Paulo: AASP. p. 111-120.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A Disponibilidade Ficta de lucros de Coligadas ou Controladas no Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2002.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior e Aspectos de Elisão e Evasão Fiscal no Direito Brasileiro e Internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, mar 2004. p. 95-122.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência* / Leandro Paulsen. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O Regime Brasileiro de Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior e a Ordem Econômica Constitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 210, mar 2013. p. 128-142.

PEDREIRA, Bulhões. *Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro: 1979, v. 1.

ROCHA, Sérgio André. Paraísos Fiscais Privilegiados: Análise de Algumas Questões Controvertidas. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, vol. 14, p. 348-367

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. v.6.

SANTOS, Ramon Tomazela. A compensação entre os Prejuízos e os Lucros apurados por Controladas e Coligadas no Exterior e o Registro do Imposto de Renda Diferido: a Mensuração do Prejuízo do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, n. 213, jun 2013. p. 110-126.

SARTI, Fernando. LAPLANE, Mariano F. *O Investimento Direto Estrangeiro e a internacionalização da economia brasileira nos anos 1990*. Campinas, São Paulo, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do Art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35 – Parecer. *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética – 2001. p. 161-209.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação internacional das empresas nacionais e desenvolvimento econômico: novos rumos?. *Tributação e desenvolvimentos – homenagem ao professor Aires Barreto*. Coord. Eurico Marcos Diniz Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011

SILVA, Eivany Antônio da. O Imposto de Renda e os Lucros e Rendimentos Auferidos no Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2002. p. 59-71

SILVA, José Manuel Braz da. *Os paraísos fiscais: casos práticos com empresas portuguesas*. Coimbra: Almedina, 2000.

SILVA, Sérgio André R. G. da. Transparência fiscal internacional no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Dialética, dez 2003 p. 112-123.

SILVA, Severino J. da. Um Absurdo Fiscal no Método de Equivalência Patrimonial: Um Erro de Décadas. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo, n. 148, jan. 2008. p. 81-85.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. Os paraísos fiscais no Direito Brasileiro: Entre a simulação e a norma antielisiva. *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Volume IV. São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil. 2012. p. 31-49.

TORRES, Edgar Marcelo Rocha. A harmonização tributária dos blocos regionais e a competição tributária desleal provocada pelos paraísos fiscais. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. n. 44. Belo Horizonte: mar/abr 2010. p. 21-52.

XAVIER, Alberto. A tributação dos lucros de controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior e os tratados contra a dupla tributação. *Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 53-85.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional*. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2007.

VII.III – Jurisprudência:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. *ADI 2588/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 5 de fevereiro de 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. RE 611586/PR. Recorrente: Cooperativa Agropecuária Mourãoense Ltda. – COAMO. Recorrido: União. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 06 de abril de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3860092>>. Acesso em: 15 ago 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. IR e CSLL – lucros auferidos por sociedades empresárias sediadas no exterior coligadas ou controladas por sociedades empresárias brasileiras – disponibilidade econômica ou jurídica da renda – constitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158/2001. RE 541090/SC. Recorrente: União. Recorrido: Empresa Brasileira de Compressores S/A. Relator:

Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 02 de março de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2500965>>. Acesso em: 15 ago 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. [...] TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE NAQUILO QUE EXCEDE A PROPORÇÃO A QUE FAZ JUS A EMPRESA INVESTIDORA NO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA INVESTIDA. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF N. 213/2002. RESP 1.211.882/RJ. Requerente: Fazenda Nacional. Requerido: Yolanda Participações S/A. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 14 de abril de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Medida Cautelar. PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL. SITUAÇÃO EXCEPCIONAL: CARACTERIZAÇÃO. REQUISITOS DE RELEVÂNCIA DO DIREITO E PERIGO DE DANO CONFIGURADOS. RISCO DE DANO INVERSO: INEXISTÊNCIA. PEDIDO DEFERIDO. MC 18.919/RJ. Requerente: Vale S/A. Requerido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 14 de março de 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação em Mandado de Segurança. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. MP Nº 2.158-34/2001 e REEDIÇÕES. [...] 8. Apelação conhecida e improvida. AMS 2003.51.01.002937-0/RJ. Apelante: Cia. Vale do Rio Doce. Apelado: Fazenda Nacional (União). Relator: Juiz Federal Fernando Cesar Baptista de Mattos. Rio de Janeiro, 25 de novembro de 2011.

VII.IV – Artigos de Notícias:

CASO da vale envolve IR sobre lucro no exterior. Valor Econômico, São Paulo, 11 jan. 2012. Disponível em: <http://www.valor.com.br/impreso/eu-investimentos/caso-da-vale-envolve-ir-sobre-lucro-no-externior>. Acesso em: 15 ago 2013.

STJ adia julgamento e mantém distribuição de dividendos da Vale. *Valor Econômico*, São Paulo, 24 abril. 2012. Disponível em: <http://www.valor.com.br/brasil/2630600/stj-adia-julgamento-e-mantem-distribuicao-de-dividendos-da-vale>. Acesso em: 15 ago 2013.

DÉBITO da vale com união pode chegar a R\$ 25 bilhões. *Estadão*, São Paulo, 29 nov. 2011. Disponível em: <http://m.estadao.com.br/noticias/economia,mobile,94062.htm>. Acesso em: 15 ago 2013.

DEFINIDO resultado de ADI sobre IR de empresas coligadas e controladas no exterior. Notícias divulgadas no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal - STF. Brasília, 3 abr de 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=235582&caixaBusca=N>. Acesso em: 15 ago 2013.

PROJETO prevê três isenções de Imposto de Renda. *Consultor Jurídico*, 19 fev 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-fev-19/projeto-lei-revoga-imposto-renda-lucros-dividendos>. Acesso em: 15 ago 2013.

SUSPENSO julgamento sobre incidência de IR de empresas coligadas e controladas no exterior. Notícias divulgadas no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal - STF. Brasília, 3 abr de 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=234976&caixaBusca=N>. Acesso em: 15 ago 2013.

CANÁRIO, Pedro. Debate sobre tributação de lucro no exterior recomeça. *Consultor Jurídico*, 03 de abril de 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-abr-03/discussao-tributacao-lucro-exterior-recomeca-zero-stf>. Acesso em: 15 ago 2013.

ESTRADA, Roberto Duque. Brasil deve obedecer regras fiscais do jogo. *Consultor Jurídico*, 04 de abril de 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-abr-04/consultor-tributario-brasil-obedecer-regras-fiscais-jogo> Acesso em: 15 ago 2013.

MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. Análise de repercussão gera discussão sobre ADIs. *Consultor Jurídico*, 21 de março de 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-mar-21/analise-repercussao-gerar-vida-discussao-adis>. Acesso em: 15 ago 2013.

ESTRADA, Roberto Duque. Hoje em dia tudo se resolve com instrução normativa. *Consultor Jurídico*, 08 de fevereiro de 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-fev-08/consultor-tributario-hoje-dia-tudo-resolve-instrucao-normativa>. Acesso em: 15 ago 2013.