

**Insper Instituto de Ensino e Pesquisa
LLM – Direito Tributário**

João Filipe Gomes Pinto

**INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA
TRIBUTACAO NO BRASIL DOS LUCROS AUFERIDOS NO
EXTERIOR POR MEIO DE CONTROLADAS E COLIGADAS**

**São Paulo
2013**

João Filipe Gomes Pinto

Inconstitucionalidade e ilegalidade da tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior por meio de controladas e coligadas

Monografia apresentada ao Programa de LLM em Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, como parte dos requisitos para a obtenção do título de pós-graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga – Insper

**São Paulo
2013**

Pinto, João Filipe Gomes

Inconstitucionalidade e ilegalidade da tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior por meio de controladas e coligadas / João Filipe Gomes Pinto; Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga – São Paulo: Insper, 2013.

Monografia (Pós-graduação Lato Sensu em direito tributário – LLM). Área de concentração: Direito Tributário. Insper Instituto de Ensino e Pesquisa.

1. Inconstitucionalidade e ilegalidade. 2. Tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior. 3. Controladas e coligadas.

FOLHA DE APROVAÇÃO

João Filipe Gomes Pinto

Inconstitucionalidade e ilegalidade da tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior por meio de controladas e coligadas

Monografia apresentada ao Programa de LLM em Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do título de pós-graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga
Orientador

Instituição: Insper

Assinatura: _____

Prof. _____

Instituição: Insper

Assinatura: _____

Prof. _____

Instituição:

Assinatura: _____

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao meu pai, Wanderley Pinto, pelo exemplo de vida, a minha mãe, irmãos e namorada por todo apoio dado ao longo dessa jornada e, em principalmente, à Deus, que me dá forças para seguir em frente.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos amigos do Instituto de Ensino e Pesquisas – INSPER e aos advogados que me inspiram a seguir em frente e crescer pessoalmente e profissionalmente, em especial à Leiner Salmaso Salinas e Silvia Bugelli. Agradeço em especial o auxílio do meu professor orientador, Régis Fernando Braga Ribeiro que se mostrou, além de grande orientador e conhecedor do direito, um verdadeiro amigo.

RESUMO

PINTO, João Filipe Gomes. *Inconstitucionalidade e ilegalidade da tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior por meio de controladas e coligadas*. 2013. Monografia (Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário – LLM) - Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2013.

Com o avanço das relações comerciais internacionais e o aumento do investimento brasileiro fora do território nacional, a tributação dos lucros auferidos no exterior por meio de sociedades controladas por pessoas jurídicas brasileiras, ou por sociedades a elas coligadas, ganhou grande importância na seara tributária.

Esta questão passa por um momento tormentoso, em decorrência dos julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal sobre a matéria e da publicação da Medida Provisória n° 627/2013, que trouxe novas balizas para a tributação desses lucros.

Este estudo analisa a tributação dos lucros auferidos no exterior fazendo uma análise dos fundamentos dos tributos envolvidos na operação (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), utilizando-se para tanto de conceitos do Direito Tributário, do Direito Societário e da Ciência Contábil.

Nessa linha, além de discorrer sobre a legislação em vigor, com foco na doutrina e na jurisprudência atual, o estudo analisa a MP n° 627/2013, trazendo também uma breve análise sobre o impacto das normas internas sobre os tratados internacionais firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

Diante disto, a questão posta em discussão, além de albergar diversos ramos de estudos, é relevante e ocasiona debates em torno da possibilidade de tributação de lucros auferidos no exterior, de forma que será detalhada as inconstitucionalidade e ilegalidades que envolvem as medidas provisórias que regulam a questão.

Palavras-chave: Inconstitucionalidade e ilegalidade; Lucros; Controladas e coligadas.

ABSTRACT

PINTO, João Filipe Gomes Pinto. *Unconstitutionality and illegality of taxation in Brasil of profits earned abroad through subsidiaries and affiliates*. 2013. Monograph (LLM) – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2013.

With the advancement of international trade relations and increasing Brazilian investments outside national territory, the taxation of profits earned abroad by Brazilian corporations' subsidiaries or to affiliates has gained great relevance.

This question is in discussion because of the judgments rendered by the Supreme Court on the matter, as well as the publication of Provisional Measure n° 627/2013, which brought new regulation for the taxation of those profits.

This study analyzes the taxation of the profits earned abroad performing an analysis of the most relevant taxes involved in the transaction (The Corporate Income Tax and Social Contribution on Net Income), with reference to Tax Law legislation, Corporate Law and Accounting

Therefore, in addition to discusses the applicable legislation, focusing on current doctrine and case law, this study examines the MP n° 627/2013 and brings a brief analysis on the impact of national standards on international treaties signed by Brazil, in order to avoid double taxation issues.

In this context, the question under discussion is view from a multitude of perspectives with the scope of accommodating various branches of study. This is not only relevant, but also provides arguments for the discussions on the possibility of taxation of profits earned abroad. Also discussed are the unconstitutionality and illegalities relating to provisional measures that regulate the issue.

Keywords: unconstitutionality and illegality; Profits; subsidiaries and affiliates.

SUMÁRIO

1. Introdução	9
2. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (“IR”)	
2.1 Fundamentação legal do ir e seu fato gerador	11
2.2 A aquisição da renda e proventos de qualquer natureza como fato gerador do IR	12
3. Contribuição social sobre o lucro líquido (“CSLL”)	
3.1 Fundamentação legal da CSLL	16
3.2 O conceito de lucro e o fato gerador da CSLL	17
4. Histórico da tributação do lucro auferido no exterior por pessoa jurídica brasileira	19
5. As participações em controladas e coligadas e a sua avaliação pelo método da equivalência patrimonial	
5.1 Introdução	28
5.2 A influência do RTT na avaliação das participações societárias em controladas e coligadas	30
5.2.1. A relevância	33
5.2.2. A coligação	35
5.3 A definição de sociedade controlada	38
6. O método da equivalência patrimonial – “MEP”	
6.1 Conceito	41
6.2 A aplicação do MEP	44
6.3 A contabilização do MEP	46
7. A tributação dos lucros auferidos no exterior por meio de controladas e coligadas – a art. 74 da MP 2.158-35/2001 e os arts. 72 a 87 da MP 627/2013	
7.1. O art. 74 da MP 2.158-35/2001	53
7.2 Os arts. 72 a 87 da MP 627/2013	54
8. O art. 74 da MP 2.158-35/2001 e os arts. 72 a 80 da MP 627/2013 – inconstitucionalidades e ilegalidades	
8.1 A ofensa ao conceito de renda/lucro	62
8.2 A inocorrência do fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL – presunção - absoluta	68

8.3 A usurpação da competência	71
8.4 A afronta ao primado da capacidade contributiva e da vedação ao confisco	74
8.5 A impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica da empresa investida	76
8.6 A ofensa ao primado da razoabilidade e universalidade da renda	78
8.7 A equivalência patrimonial – impossibilidade de ser base de cálculo do IRPJ e da CSLL	80
9. Dos tratados internacionais	
9.1 Os tratados internacionais e a tributação dos lucros	83
9.2 A posição do conselho administrativo de recursos fiscais (“CARF”) sobre a aplicação dos tratados internacionais	88
10. A posição da jurisprudência judicial	
10.1 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça	97
10.2 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	102
10. Conclusão	113
11. Bibliografia	115

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho analisa a forma de tributação dos lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas (ou “sociedades”) controladas por ou coligadas a (“Investidas”) sociedades brasileiras (“Investidoras”), de acordo com artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.¹

Além de analisar o alcance das disposições contidas em tal artigo, o trabalho também fará um cotejo entre a legislação vigente até 31 de dezembro de 2014² e as alterações nela promovidas pelos artigos 72 a 82 da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013.³

Como muito bem observou Roberto Codorniz Leite Pereira⁴, a tributação do lucro auferido no exterior é um dos temas mais controversos da literatura acadêmica tributária brasileira, sendo que as questões discutidas nesse tema perduram no tempo e apresentam grande relevância conceitual e prática para o operador do direito.

Mesmo após o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 2.588⁵, em abril de 2013, pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”), referido tema não se esgotou.

De início, o presente trabalho explora os conceitos constitucionais e legais dos impostos que incidem sobre o lucro, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, verificando-se, a seguir, o histórico da tributação dos lucros auferidos no exterior pela pessoa jurídica sediada no Brasil e os motivos que levaram às alterações da disciplina jurídica aplicável à matéria ocorridas no decorrer dos anos.

¹ BRASIL, Medida Provisória n. 2158-35, 24 de agosto de 2001.

² Como será discutido adiante, a Medida Provisória n. 627/2013 revoga, a partir de 1º de janeiro de 2015, o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Contudo, a MP n. 627/2013 prevê a não aplicação do art. 74 a partir de 1º de janeiro de 2014 para os contribuintes que optarem por aderir às alterações promovidas pela própria MP n. 627/2013.

³ BRASIL, Medida Provisória n. 627, de 11 de novembro de 2013.

⁴ Conforme: 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* n° 210, São Paulo: Editora Dialética, 2010, p. 128.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 2.588, Relator: Ministra Ellen Gracie, Relator para acórdão: Ministro Joaquim Barbosa, 2001.

Adentrando na seara societária, analisa-se o conceito legal de sociedades controladas e coligadas, explorando a Lei das Sociedades Anônimas⁶, o Código Civil Brasileiro⁷ e normas infralegais.⁸

Na esfera contábil, o trabalho destaca os critérios aplicáveis à avaliação das participações societárias⁹, com enfoque na aplicação do método contábil de reconhecimento das variações patrimoniais das Investidas nas Investidoras (titulares da participação societária) – o chamado método de equivalência patrimonial (“MEP”).

Analisando os conceitos jurídicos e contábeis, dá-se ênfase nas possíveis inconstitucionalidades e ilegalidades do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e, em síntese, dos arts. 72 a 88 da Medida Provisória nº 627/2013, com base nos entendimentos doutrinários.

Posteriormente à análise dos fatores internos, o trabalho discorre, em suma, sobre a recepção dos tratados internacionais na legislação brasileira e traz algumas características dos tratados internacionais firmados pela Brasil para evitar a dupla tributação.

No campo dos tratados internacionais, averigua-se as implicações do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e dos arts. 72 a 88 da Medida Provisória nº 627/2013 na aplicação dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação dos lucros, com foco especial nos julgamentos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Por fim, em complemento ao estudo das inconstitucionalidades e ilegalidades do citado art. 74, o trabalho em questão expõe a posição jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) e do Supremo Tribunal Federal (“STF”).

⁶ BRASIL, Lei n. 6.404, 15 de dezembro de 1976.

⁷ BRASIL, Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002.

⁸ Em especial: BRASIL, Instrução CVM n. 247, 27 de março de 1996.

⁹ Não serão analisadas as participações societárias de caráter temporário.

Pretende-se, assim, que o presente trabalho analise tema de grande relevância, a partir da lei, da doutrina e do entendimento dos tribunais superiores, envolvendo questões relevantes para o Direito Tributário, mas também para o Direito Societário e para a Contabilidade.

2. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA (“IR”)

2.1. Fundamentação legal do IR e seu fato gerador

A previsão da criação do IR encontra-se no art. 153 da Constituição Federal de 1998 (“CF/88”)¹⁰:

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

O Código Tributário Nacional (“CTN”), em seu art. 43, apresenta os contornos do fato gerador do referido imposto¹¹:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Com a edição da Lei Complementar nº 104/2001¹², foram acrescentados dois parágrafos ao citado art. 43 do CTN:

Art. 43. (...)
(...)
§1º. A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade

¹⁰ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, 5 de outubro de 1988.

¹¹ BRASIL, Lei n. 5.172, 25 de outubro de 1966.

¹² BRASIL, Lei Complementar n. 104, 10 de janeiro de 2001.

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.

Assim, em linhas gerais e sem se aprofundar na questão nesse momento, temos que, nos termos da CF/88 e do CTN, o IR é um tributo de competência federal – da União - e que tem como fator gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza.

2.2. A aquisição da renda e proventos de qualquer natureza como fato gerador do IR

Partindo-se da Carta Magna e do CTN tem-se, pelas palavras emprestadas da melhor doutrina pátria, que:

(...) constata-se que o tributo referido tem como núcleo de sua regramatrix de incidência tributária *auferir renda e proventos de qualquer natureza*. O conteúdo significativo dessa locução delimita o campo de atuação da União Federal, no que se refere ao artigo 153, inciso III, da Carta Maior. Logo, é de fundamental importância a identificação do conceito constitucional da palavra “renda” e da expressão “proventos de qualquer natureza”.

A esse respeito, produzimos longo trabalho, no qual procuramos extrair do Texto Constitucional as significações do termo “renda” e da locução “proventos de qualquer natureza”. Basicamente concluímos que:

- a) a palavra “renda” e a expressão “proventos de qualquer natureza”, utilizadas na Constituição Federal de 1988, são termos vagos e ambíguos, pois há imprecisão quanto ao seu significado denotativo e conotativo, respectivamente;
- b) apesar da vagueza e ambiguidade acerca dos termos linguísticos referidos no alínea “a” acima, deve o cientista do Direito investigar o Texto Constitucional a fim de identificar um conteúdo mínimo significativo desses termos;
- c) a palavra “renda” foi utilizada pelo legislador constitucional em pelo menos 5 (cinco) acepções, quais sejam: c1) renda como receitas tributárias e demais ingressos públicos; c2) renda como renda nacional; c3) renda como rendimento; c4) renda como rendimento produto do trabalho; c5) renda como rendimento produto do capital;
- d) a expressão “proventos de qualquer natureza” apresenta na Carta Republicana de 1988, duas acepções possíveis, ou seja, d1) proventos de qualquer natureza como rendimentos recebidos à título de aposentadoria; d2) proventos de qualquer natureza como valores recebidos pelos agentes públicos e, decorrência do seu trabalho;
- e) num primeiro momento, o Diploma Maior definiu os termos

“renda” e “proventos de qualquer natureza” como produto do trabalho, do capital da aposentadoria e de qualquer outra fonte produtora de rendimentos. Tal definição, todavia, não é suficiente;

f) já, num segundo passo, após análise sistemática do Texto Constitucional, identifica-se que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide sobre elemento patrimonial que se constitui numa majoração de patrimônio, isto é, incide sobre riqueza nova. Ou seja, “renda” e “proventos de qualquer natureza” são elementos patrimoniais que não pertenciam ao conjunto de direitos pré-existentes das pessoas e que não representam uma mera reposição de elementos patrimoniais ou permuta. “Renda” e “proventos de qualquer natureza” são, portanto, acréscimos patrimoniais;

g) por fim, no conceito de “renda” e “proventos de qualquer natureza” emerge a noção da existência de um elemento temporal. Não há como auferir o incremento patrimonial, sem um referencial de período de tempo.

Portanto, compete à União Federal, nos termos do que dispõe o artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, instituir imposto sobre acréscimos patrimoniais.¹³

(...) o resultado positivo da Sociedade - denominado "lucro" - é renda financeira, ou seja, ganho financeiro originário de fluxo entrado no patrimônio da Sociedade empresária em razão do seu funcionamento que pode ser despendido sem prejuízo do capital estabelecido (...)¹⁴

Como se vê, não basta para a configuração do fato gerador do imposto de renda a ocorrência de acréscimo patrimonial. É necessário que esse acréscimo patrimonial esteja disponível. Assim, mesmo diante de uma situação que configura um acréscimo patrimonial, resta-nos enfrentar a questão da aquisição de sua disponibilidade, pois a hipótese de incidência do imposto de que estamos tratando é, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Essa hipótese de incidência, repita-se, não se concretiza com a ocorrência de um acréscimo patrimonial. É preciso que esse acréscimo patrimonial esteja disponível para o titular do patrimônio.

E, na verdade, a renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não estar disponível para seu titular. O fato gerador do imposto que se cuida não é a renda mas a *aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza*. Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, o auferir renda, ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade. Não basta ter direito à renda ou aos proventos, ainda que se tenha a *ação*, ou mesmo a *execução*, para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível.¹⁵

¹³ MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. *Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais*, 2ª ed., São Paulo: Editora Dialética, 1999, p. 168/169.

¹⁴ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 1989, pp. 180 a 182.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade Jurídica como elemento do fato gerador do imposto de renda. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 207, São Paulo, 2012, p. 60, grifos no original.

Na mesma linha que a doutrina, a jurisprudência do STF há muito já se posicionou sobre a regra matriz de incidência tributária do IR:

Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas, se unem em um ponto: renda é sempre um ganho de acréscimo patrimonial.¹⁶

Rendas e proveitos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial, que ocorrem mediante ingresso ou auferimento de algo, a título oneroso.¹⁷

Da leitura dos trechos extraídos da melhor doutrina em conjunto com a jurisprudência do STF, tem-se que o IR incide sobre o acréscimo patrimonial, sobre os incrementos ao patrimônio.

Extrai-se também que o aspecto temporal do IR é fundamental, visto que para auferir o aumento patrimonial é necessário que este patrimônio seja comparado ao patrimônio havido em um momento anterior ao em que a comparação estiver sendo efetuada.

Tal aspecto temporal tem sua importância destacada no estudo do ilustre Professor Ricardo Mariz de Oliveira:

No tocante ao imposto de renda, que é tributo incidente sobre um determinado efeito dos atos, fatos e negócios, ou seja, que incide sobre o acréscimo patrimonial derivado desses eventos, é preciso que eles, sejam de fato, seja de direito, produzam esse efeito perseguido pela norma tributária.

Contudo, em virtude dos princípios constitucionais da generalidade, da universalidade e da progressividade, principalmente por força dos dois últimos, não de ser periódicos a incidência e o cálculo do imposto de renda – isto é, o seu fato gerador e a respectiva base de cálculo –, motivo pelo qual a lei ordinária estabelece o elemento temporal, ou seja, o momento de encerramento do período-base de formação e apuração do fato gerador, em cujo último instante se dá a ocorrência do fato gerador.

Na realidade fenomênica, o fato gerador vai se formando

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 89.791, Relator: Ministro Cunha Peixoto, 1978.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 117.887, Relator: Ministro Carlos Velloso, 1993.

paulatinamente, dia a dia ou momento a momento do período-base predeterminado pela lei, mediante a aquisição de cada disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de provento e o incorrimento em cada custo ou despesa necessário à produção daqueles fatores positivos para o patrimônio.

(...)

O fato gerador, portanto, considerado como “*situação necessária e suficiente à sua ocorrência*”, na breve mas precisa dicção do art. 114 do CTN, somente se complete – enfim, somente ocorre e existe – no encerramento do período-base, pois antes deste evento, não há fato completo, não há situação necessária e suficiente (...) ¹⁸

Sem a presunção de esgotar todo o assunto nessa linha introdutória, temos que o IR tem como critério material o acréscimo patrimonial e como critério temporal, no que tange às pessoas jurídicas sujeitas à sua incidência (“IRPJ”), o trimestre ou o ano calendário, conforme determinado pela Lei n° 9.430/96 ¹⁹:

Art. 1° A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§ 1° Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 2° Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

Pagamento por Estimativa

Art. 2° A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1° e 2° do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34e 35 da Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n° 9.065, de 20 de junho de 1995. (Regulamento) (Vide Medida Provisória n° 627, de 2013) (Vigência)

§ 1° O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2° A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

¹⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Editora Quarter Latin, 2008, p. 493 e 494.

¹⁹ BRASIL, Lei n. 9.430, 27 de dezembro de 1996.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.
(...)”

Conclui-se, pois, que o IR incide sobre o acréscimo patrimonial disponível econômica ou juridicamente apurado, de acordo com um lapso temporal estabelecido na legislação.

3. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (“CSLL”)

3.1. Fundamentação legal da CSLL

A CF/88 concedeu à União Federal a prerrogativa de instituir contribuições sociais:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

O citado art. 195 estabelece as formas de financiamento da seguridade social:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
(...)
c) o lucro;
(...) ²⁰

Com base nos preceitos constitucionais, foi editada a Lei nº 7.689/1988 ²¹ que estabeleceu:

²⁰ BRASIL, Emenda Constitucional n. 20, 15 de dezembro de 1998.

²¹ BRASIL, Lei n. 7.689, 15 de dezembro de 1988.

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

(...)

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

Posteriormente, a Medida Provisória nº 1.858-7, de 29, de julho de 1999 (atual Medida Provisória nº 2.158-35/2001), trouxe, em seu art. 21, fundamentação legal para a incidência da CSLL sobre os lucros (bem como sobre os rendimentos e ganhos de capital) auferidos no exterior.

Art. 21. 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 no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei no 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei no 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Sobre o assunto, Hiromi Higuchi assim resumiu:

A contribuição social sobre o lucro das empresas é uma das fontes de recursos previstas no art. 195 da Constituição Federal para atender o programa de seguridade social. (...)

O STF decidiu que não é inconstitucional a instituição, por lei ordinária, da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. (...)

O art. 21 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL²².

Deste modo, de acordo com a CF/88, da Lei nº 7.698/1988 e da Medida Provisória nº 2.158-35 constata-se que a CSLL é uma contribuição federal que incide sobre o lucro auferido pelas pessoas jurídicas, inclusive sobre a parcela deste oriundo do exterior, como será detalhado seguir.

3.2. O conceito de lucro e o fato gerador da CSLL

²² HIROMI, Higuchi. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2013* – 38ª ed., São Paulo: IR Publicações, 2013, pp. 796 e 798.

Conforme demonstrado, a CSLL incide sobre o lucro. Assim, como destacado pela doutrina, em especial pelo doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira, a CSLL nasceu do IRPJ e tem fato gerador semelhante a este:

Com razão sabemos que o imposto de renda incide sobre rendas e proventos de qualquer natureza, isto é, sobre todos os fatores positivos de acréscimo patrimonial, os quais, face ao princípio da universalidade, são reunidos, juntamente com todos os fatores negativos, numa única hipótese de incidência de uma única obrigação tributária (...).

E sabemos que lucro, objeto da contribuição social em tela, é formado pela universalidade de fatores positivos e negativos, inclusive pelas rendas e proventos de qualquer natureza, que afetam o patrimônio de uma pessoa jurídica em determinado período de tempo, representando o acréscimo patrimonial dessa pessoa.

Logo, a CSL incide sobre o mesmo acontecimento – a mesma “materialidade”, como costuma falar a doutrina da tributarística – que, constitucional e legalmente, constitui o fato gerador do imposto de renda, na sua aplicação a um determinado grupo de titulares de patrimônios, que são as pessoas jurídicas.

Somente por este último aspecto a abrangência da CSL é menos extensa do que a do imposto de renda, pois, no mais, o fato que gera o imposto de renda é absolutamente o mesmo que gera essa contribuição²³.

O STF também já se manifestou sobre assunto, reconhecendo que a CSLL tem como fato gerador a obtenção do lucro. Observe-se a posição do Ilustre Ministro Moreira Alves no julgamento do recurso extraordinário nº 146.733:

A quinta questão que se apresenta quanto à constitucionalidade, ou não, da contribuição social em causa é a de que ela tem como fato gerador o lucro das pessoas jurídicas, o qual é também fato gerador do imposto de renda ocorrendo, por isso, bitributação vedada.

Sucedo, porém, que, além de a contribuição destinada à seguridade social não ser imposto novo, não se lhe aplicando, portanto, a proibição do inciso I do artigo 154 da Constituição, é a própria Carta Magna que, no inciso I do seu artigo 195, admite essa modalidade de contribuição sobre o lucro dos empregadores. Por essa última razão mesma não há como pretender-se que a Lei 7689/88, ao instituir a contribuição social em causa, criou outra fonte destinada a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, motivo por que não é invocável a obediência ao artigo 154, I, estabelecida no par. 4º do artigo 195²⁴.

²³ OLIVEIRA. *Op. cit.* pág. 966/967.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 117.887, Relator: Ministro Moreira Alves, 1992.

Tal semelhança com o IRPJ é reconhecida também pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”):

Estão sujeitas ao pagamento da CSLL as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no País. A alíquota da CSLL é de 9% (nove por cento) para as pessoas jurídicas em geral, e de 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas consideradas instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização. A apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o IRPJ.

Aplicam-se à CSLL no que couberem, as disposições da legislação do imposto sobre a renda referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da referida contribuição (Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 57)²⁵.

Com base no exposto, entende-se que o fato gerador da CSLL, assim como do IR, é a obtenção do lucro (acréscimo patrimonial), sendo esse acréscimo patrimonial considerado em um determinado espaço de tempo comparado a outro período (critério temporal).

Patente, pois, a semelhança entre a CSLL e o IRPJ no critério material e temporal.

Em conclusão, o aspecto material da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL é o acréscimo patrimonial efetivo que, por sua vez, decorre da apuração do lucro, base de cálculo dos referidos tributos.

4. HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO DO LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA

Anteriormente à edição Lei 9.249/1995²⁶, a legislação brasileira excluía do campo de incidência tributária os rendimentos produzidos no exterior por pessoas jurídicas sediadas no Brasil, nos termos do disposto na Lei nº 4.506/64²⁷:

²⁵ Secretaria da Receita Federal do Brasil. <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribCsll/Default.htm>. Acessado em 05/11/2013.

²⁶ BRASIL, Lei n. 9.249, 26 de dezembro de 1995.

²⁷ BRASIL, Lei n. 4.506, 30 de novembro de 1964.

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.

§ 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.

A partir da edição da Lei nº 9.249/1995, os rendimentos auferidos no exterior passaram a estar sujeitos à tributação no Brasil. Segundo o comando da referida Lei, a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL compreendiam as situações em que os lucros fossem apurados pela subsidiária e não fossem efetivamente disponibilizados à Investidora:

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:

(...)

§ 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 embasem 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 1966²⁸.

²⁸ CTN: “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...).”

§ 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.

Com essa alteração legislativa, o critério espacial dos tributos em comento foi alterado: deixou-se de lado o princípio da territorialidade, adotando-se no seu lugar o da universalidade, para efeitos da tributação da renda. Ou seja, considera-se para fins de tributação desta todos os rendimentos auferidos, independente do local de sua obtenção:

Esse cenário foi alterado em dezembro de 1995, com a edição da Lei nº 9.249, que introduziu no Brasil o princípio da universalidade da renda para pessoas jurídicas, em substituição ao princípio da territorialidade. Esse modelo, tradicional nas economias desenvolvidas, já vinha há alguns anos sendo introduzido em vários outros países que ainda confiavam no princípio da territorialidade para tributar seus residentes. A partir de então, buscou-se alcançar todos os lucros e rendimentos auferidos por pessoa jurídicas residentes no Brasil, fossem eles gerados em nosso território ou auferidos no exterior.²⁹

²⁹ BORGES, Alexandre Siciliano, Investimentos brasileiros no exterior: tributação das pessoas jurídicas. *Tributação dos Mercados Financeiros e de Capitais e dos Investimentos Internacionais*, São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 420.

Visando normatizar a matéria, a RFB editou a Instrução Normativa nº 38/1996³⁰, que pretendeu adequar à tributação dos lucros auferidos nos exterior, estabelecido na Lei nº 9.249/1995, ao momento de sua efetiva disponibilização, nos seguintes termos:

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

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

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

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

II - pago o lucro, quando ocorrer:

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

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

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

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

Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.532/1997,³¹ foram arroladas as hipóteses específicas³² em que os lucros auferidos no exterior por controladas ou coligadas (“Investidas”) são considerados legalmente disponibilizados para fins de tributação das Investidoras:

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

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

³⁰ BRASIL, Instrução Normativa SRF nº 38, 27 de junho de 1996.

³¹ BRASIL, Lei n. 9.532, 10 de dezembro de 1997.

³² Quais sejam: (i) o crédito do lucro em qualquer conta representativa do passivo exigível da coligada ou controlada; (ii) o pagamento mediante crédito em conta bancária da controladora ou coligada domiciliada no Brasil; (iii) a entrega a qualquer título a representante da beneficiária; (iv) a remessa em favor da beneficiária, no Brasil ou em qualquer outro lugar; e (v) o emprego do valor em favor da beneficiária, inclusive para aumento de capital da coligada ou controlada com sede no exterior.

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
- b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.
- c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros; (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000³³)
- d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço. (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

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

- a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;
- b) pago o lucro, quando ocorrer:
 1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
 2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
 3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
 4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Referida lei estabeleceu as hipóteses específicas para considerar a disponibilização dos lucros no Brasil exatamente nos termos da Instrução Normativa nº 38/1996. Ou seja, houve a adequação da hipótese de incidência prevista em lei às pretensões da RFB expressas por meio da legalmente ineficaz instrução normativa.

Tais alterações assim foram analisadas pela doutrina:

Desde a edição da Lei nº 9.249/95 o governo brasileiro tem perseguido a tributação dos lucros auferidos por pessoas jurídicas residentes no Brasil através de seus investimentos em participações societárias em empresas residentes no exterior.

Tal objetivo veio em um contexto de preocupação do legislador brasileiro com as operações internacionais que impactam de forma significativa à apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). De fato, operações relacionadas à prática de transfer pricing, utilização de off-shores, treaty shopping, entre outras, passaram a ter a atenção da legislação (lato sensu) relativa aos tributos sob análise, no objetivo de fornecer ao Brasil instrumentos contra a adoção de práticas elisivas globais. Assim passou-se a um conceito de

³³ BRASIL, Lei n. 9.959, 27 de janeiro de 2000.

universalidade de tributação de renda em oposição ao até então adotado regime de territorialidade nesta matéria.

Um das técnicas antielisão adotadas pelos fiscos no mundo todo, é a desconsideração da personalidade jurídica dos não residentes no exterior, para fins tributários, no objetivo de gravar no país de residência do detentor da participação societária é a chamada "transparência fiscal". Segundo esta técnica, a lei do Estado de residência do beneficiário do dividendo, estabelece que os lucros apurados pela empresa investida no exterior, devem ser tributados neste país no momento em que forem apurados pela mesma, com se fosse a própria empresa investida. Tal desconsideração geralmente é realizada sob determinadas condições, como por exemplo, à existência de uma participação mínima no capital social, a existência de condições de influência na administração da investida, etc. (...) ³⁴

Hugo de Britto Machado Segundo, em seu artigo sobre a tributação dos lucros apurados no exterior, assim resumiu a referida legislação.

No caso de filial ou sucursal, ramificações da matriz, o simples fato de existir rendimento apurado no balanço já evidencia que os mesmos estão sob a disponibilidade da pessoa jurídica residente no Brasil. Em se tratando de pessoas jurídicas coligadas, ou controladas, não há essa disponibilidade, tendo em vista a autonomia das personalidades jurídicas (e, por conseguinte, dos patrimônios), só havendo tributação no Brasil na hipótese de efetivo pagamento à pessoa jurídica ³⁵.

A Ilustre Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) Sandra Maria Faroni definiu essa situação legal:

É que, antes da publicação da Lei nº 9.249/95, os resultados auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil poderiam ser excluídos da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro – CSLL. O artigo 25 da Lei 9.249/95 alterou essa situação, ao determinar o cômputo, na apuração do lucro real, dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por pessoa jurídica em qualquer operação praticada no exterior. O art. 1º da Lei 9.532/97 introduziu regra quanto ao momento em que os lucros no exterior se consideram auferidos pela empresa brasileira ³⁶.

³⁴ SILLOS, Lívio Augusto. *Da exclusividade da Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior nos termos da Medida Provisória 2.258/01: Consequências da Aplicação do Direito dos Tratados*. São Paulo: Fiscosoft, 2004, p. 1.

³⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos, O imposto de renda das pessoas jurídicas e os resultados verificados no exterior. *In Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v.7, São Paulo: Editora Dialética, 2003, p. 203.

³⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16327.000286/2004-12, Relatora: Sandra Maria Faroni, 2004, p. 6.

Desta maneira, o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorria tão somente com o pagamento ou crédito dos lucros auferidos no exterior, conforme disciplinado pela Lei nº 9.532/97.

Com a crise econômica de 1999, o Governo Federal, buscando aumentar a arrecadação e evitar a evasão fiscal, entendeu por bem alterar o conceito de disponibilização dos lucros apurados no exterior.

Em um primeiro momento, visando modificar o previsto na legislação retro citada, por meio da Lei Complementar nº 104/2001 incluíram-se os parágrafos 1º e 2º ao art. 43 do CTN:

Art. 43 – (...)

(...)

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

§ 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.

Em um segundo momento, após a alteração do CTN, foi editada a Medida Provisória nº 2.158, que em sua 34ª edição³⁷, incluiu a tributação automática dos lucros auferidos no exterior em seu artigo 74. Tal redação foi mantida na 35ª edição da referida MP, vigente até o presente momento, nos seguintes termos:

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.

³⁷ Veiculada em 27.07.2001. Atualmente em vigor a 35ª edição da Medida Provisória nº 2.158, de 24.08.2001.

Assim, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 alterou o conceito de disponibilização dos lucros auferidos pelas Investidas, estabelecendo que, mesmo sem a ocorrência de qualquer *realização* ou *efetiva disponibilização* dos lucros, estes integrarão a base de cálculo do IRPJ e da CSLL em 31 de dezembro do ano-calendário em que forem auferidos pelas sociedades controladas por pessoas jurídicas brasileiras ou a elas coligadas.

Com relação aos lucros auferidos pelas Investidas até 31 de dezembro de 2001, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 determinou a presunção da disponibilização em 31 de dezembro de 2002, salvo se esse lucro já tivesse sido objeto de tributação anteriormente.

Sendo assim, a MP citada considerou que os lucros apurados por Investidas foram iguais aos lucros apurados por filial ou sucursal, como muito bem observou Hugo de Brito Machado Segundo:

O fato é que, com base na “liberdade” concedida pelo citado § 2º do art. 43, o Poder Executivo Federal, através da 34ª edição da Medida Provisória nº 2.158, dispôs que “os lucros auferidos pela controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controlada ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados” (art. 74), atribuindo às coligadas e controladas (que tem personalidade jurídica distinta) o mesmo tratamento tributário conferidos às filiais e sucursais (ramificações da matriz brasileiras)³⁸.

Em linha com a Medida Provisória em discussão, a RFB editou a Instrução Normativa nº 213/2002³⁹, que revogou a Instrução Normativa nº 38/1996, e alterou o entendimento da RFB sobre a forma de tributação dos lucros decorrentes de operações no exterior.

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa. (...)

³⁸ MACHADO SEGUNDO. *Op. cit.*, p. 204.

³⁹ BRASIL, Instrução Normativa SRF nº 213, 7 de outubro de 2002.

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.(...)

§ 7º 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 prevista nesta Instrução Normativa. (...)

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.

Desta forma, a Instrução Normativa nº 213/2002, com base no estabelecido na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, prevê que o lucro auferido pela controlada ou coligada sediada no exterior será considerado disponibilizado à sua controladora/investidora brasileira para fins de incidência do IRPJ e da CSLL no momento em que tal lucro for refletivo nas demonstrações contábeis desta última, conforme será detalhado adiante.

Por fim, em novembro de 2013, foi publicada a Medida Provisória nº 627/2013 que, em seus arts. 72 a 88, alterou, nova e substancialmente, a forma de tributação dos lucros auferidos no exterior. Apesar de referida MP entrar em vigor somente em 01 de janeiro de 2015, o contribuinte pode optar por aderir aos seus termos já a partir em 01 de janeiro de 2014.

Em suma, a MP nº 627/2013: (i) possibilitou a compensação de prejuízos fiscais das controladas não residentes em paraísos fiscais conforme definido na Lei nº

9.430/1996⁴⁰ ou em países com o qual o Brasil não mantenha acordo para troca de informações para fins tributários; (ii) alterou a forma de disponibilização dos lucros para as coligadas desde que as coligadas não sejam residentes em paraísos fiscais, países com regime de subtributação⁴¹, ou países com o qual o Brasil não mantenha acordo para troca de informações para fins tributários; (iii) permitiu a compensação dos prejuízos fiscais das coligadas e; (iv) desde que ressalvados alguns requisitos, o diferimento no pagamento do IRPJ e da CSLL por até 5 (cinco) anos.

Além de alterar os pontos acima apontados, a MP nº 627/2013 extinguiu o Regime Tributário de Transição (“RTT”), criado anteriormente pela Lei nº 11.941/2009⁴², cuja essência é de necessário conhecimento para a análise do tema tratado neste trabalho.

5. AS PARTICIPAÇÕES EM CONTROLADAS E COLIGADAS E A SUA AVALIAÇÃO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

5.1. Introdução

Para a análise do tema objeto do presente estudo, é fundamental verificar a forma de registro e contabilização das participações em sociedades controladas e coligadas.

⁴⁰ BRASIL, Lei n. 9.430, 27 de dezembro de 1996, 1996. Defini e dispõe sobre países com tributação favorecida em seus arts. 24 e 24-A: “Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento. (...) § 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).”

⁴¹ O art. 80, III da MP n. 627/2013 define subtributação como: “III - regime de subtributação - aquele que tributa os lucros da pessoa jurídica domiciliada no exterior à alíquota nominal inferior a vinte por cento.”

⁴² BRASIL, Lei n. 11.941, 27 de maio de 2009.

De acordo com a Lei das Sociedades Anônimas, as participações em sociedades controladas e coligadas devem ser contabilmente registradas pela pessoa jurídica investidora em conta classificada em seu Ativo Não Circulante, no subgrupo Investimentos, uma vez que a lei presume que tais participações tem caráter permanente:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

(...)

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

(...)

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

(...)⁴³

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

(...)

Assim sendo, por presunção legal, as participações em sociedades controladas e coligadas são permanentes. Sobre esta presunção, assim se manifestou a equipe de professores da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras (“FIPECAFI”) que elaborou a obra “Manual de Contabilidade Societária”:

(...) permanente, ou seja, incluem-se aqui somente os investimentos em outras sociedades que tenha característica de aplicação de capital, não de forma temporária ou especulativa.

O normal é que as aplicações de capital em outras sociedades sejam de natureza voluntária, representando uma espécie de extensão da atividade econômica da empresa pela participação em uma coligada ou controlada que, por exemplo, tenha por atividade a produção de matérias-primas, que são as fornecidas à investidora, ou vice-versa.

⁴³ BRASIL, Lei n. 6.404, 15 de dezembro de 1976, grifos nossos.

Outros exemplos envolvem participações em coligadas ou controladas (inclusive controladas em conjunto) atuantes em outras atividades econômicas, visando a diversificação das atividades do grupo⁴⁴.

De acordo com o exposto, participações societárias em sociedades controladas e coligadas são permanentes por presunção legal; não são participações “perpétuas”, mas sim investimentos realizados objetivando a obtenção de ganhos no decorrer dos anos.

5.2. A influência do RTT na Avaliação das Participações Societárias em Controladas e Coligadas

O RTT foi instituído pela Lei 11.941/2009, tendo com objetivo de neutralizar, para efeitos tributários, as alterações havidas na legislação societária entre de 2007 e 2009, por meio das quais o Brasil adotou os chamados “Padrões Internacionais de Contabilidade”⁴⁵.

Essas alterações advieram das Leis n^os 11.638/2007⁴⁶ e 11.941/2009 que, como dito, tiveram por objeto convergir as normas de contabilidade aplicada no País às normas internacionais sobre o tema.

Sem a intenção de discorrer sobre as diversas modificações impostas pelas referidas leis, é significativo para o estudo aqui desenvolvido mencionar que tais alterações não impactam apenas as sociedades estatutárias, mas também as sociedades contratuais que apuram o IRPJ e a CSLL em bases reais, visto que, de acordo com o Decreto-lei n. 1.598/1977⁴⁷ e com a Lei n. 7.689/1988⁴⁸ as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pela sistemática do lucro real e a CSLL em bases reais devem, obrigatoriamente, aplicar as regras estabelecidas na Lei n^o 6.404/1976 na determinação do resultado do período-base sujeito à tributação.

⁴⁴ FIECAFI, *Manual de Contabilidade das Sociedades Empresariais*, São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 152.

⁴⁵ *International Accounting Standarts*, emitidos pelo *International Accounting Standarts Board* (“IASB”).

⁴⁶ BRASIL, Lei n. 11.638, 28 de dezembro de 2007.

⁴⁷ Conforme: BRASIL, Decreto-Lei n. 1.598, 26 de dezembro de 1977.

⁴⁸ BRASIL: Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

Em decorrência do relevante impacto dessas alterações e do temor do Governo Federal de queda na arrecadação de tributos, foi instituído o RTT, que, sinteticamente, objetiva afastar os efeitos das alterações das leis apontadas acima para fins tributários:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

(...)

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

(...)

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

(...)⁴⁹

Sobre o RTT, novamente é interessante analisar o entendimento expresso na obra Manual de Contabilidade Societária:

O Regime Tributário de Transição (RTT), introduzido por meio de da Medida Provisória nº 449/08, transformada na Lei nº 11.941/2009, passou a considerar, para fins fiscais, as regras tributárias existentes ao final de 2007. Em resumo, todas as modificações introduzidas pelas referidas Leis e pelas novas normas emitidas pelo CPC em direção às Normas Internacionais de Contabilidade são fiscalmente

⁴⁹ BRASIL, Lei n. 11.941, 27 de maio de 2009; grifos nossos.

neutras. Ou seja, não têm efeito fiscal⁵⁰.

Ainda sobre o tema, mencione-se o posicionamento de Hiromi Higuchi:

Com a profunda alteração da Lei nº 6.404, de 1976, pela Lei nº 11.638, de 2007, que influenciaria na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o art. 15 da Lei nº 11.941, de 2009, instituiu o RTT (Regime Tributário de Transição).

(...)

A apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no RTT será feita com observância, para fins tributários, dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31-12-07. Com isso, até que venha nova lei, para efeitos tributários, a partir de 01-01-10 não serão consideradas as alterações da Lei nº 6.404, de 1976, introduzidas pelas Leis nºs 11.638, de 2007, e 11.941, de 2009⁵¹.

A neutralidade “contábil/tributária” instituída pelo RTT perdurará até 01 de janeiro de 2015, ou, caso seja opção do contribuinte, até 01 de janeiro de 2014, conforme disposto na MP nº 627/2013 que, dentre outros pontos, revoga a partir dessas datas o RTT:

Art. 60. Para as operações ocorridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme art. 71, ou até 31 de dezembro de 2014 para os não optantes, permanece a neutralidade tributária estabelecida nos arts. 15 e 16 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e a pessoa jurídica deverá proceder, nos períodos de apuração a partir de janeiro de 2014, para os optantes conforme art. 71, ou a partir de janeiro de 2015 para os não optantes, aos respectivos ajustes nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, observado o disposto nos arts. 62 e 63. (Vigência)

Parágrafo único. As participações societárias de caráter permanente serão avaliadas de acordo com a Lei nº 6.404, de 1976.

(...)

Art. 71. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º a 66 desta Medida Provisória para o ano-calendário de 2014.

§ 1º A opção será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º a 66 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 99 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput.

(...)

Art. 98. Esta Medida Provisória entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 67 a 71 e 92 a 100, que entram em vigor na data

⁵⁰ FIPECAFI. *Op. cit.*, p. 24.

⁵¹ HIGUCHI. *Op. cit.*, p. 46 e 47.

de sua publicação.

§ 1º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 71, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 1º a 66; e

(...)

Art. 99. Ficam revogados a partir de 1º de janeiro de 2015:

(...)

X - os arts. 15 a 24, 59 e 60 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Isto posto, é necessário ressaltar que duas das modificações mais relevantes efetuadas na Lei das Sociedades Anônimas por meio das Leis nos. 11.638/2007 e 11.941/2009, tornadas sem efeitos tributários em virtude da instituição do RTT, dizem respeito à avaliação das participações societárias nas controladas e coligadas: a relevância dessas participações e o conceito de coligação.

5.2.1 A Relevância

Na redação original da Lei nº 6.404/1976, era considerada relevante a participação societária em uma sociedade coligada ou controlada quando esta fosse superior a 10% do patrimônio líquido da Investidora, ou se o conjunto das participações nessas sociedades fosse superior a 15% do patrimônio líquido da Investidora:

Art. 247. As notas explicativas dos investimentos relevantes devem conter informações precisas sobre as sociedades coligadas e controladas e suas relações com a companhia, indicando:

(...)

Parágrafo único. Considera-se relevante o investimento:

a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia;

b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia.

(...)

Na continuação, a referida lei, novamente na sua redação original, determina que a participação societária relevante deveria ser avaliada pelo MEP:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, (...).

(...)

A doutrina não divergia da definição estrita estabelecida pela legislação quanto às participações societárias consideradas relevantes:

No que se refere aos investimentos relevantes em outras sociedades, considera-se relevante o investimento em sociedade coligada ou controlada, quando, seu valor contábil é igual ou superior a 10% do valor do patrimônio líquido da companhia; também é considerado relevante o investimento se, no conjunto das sociedades coligadas e controladas, o valor contábil é igual ou superior a 15% do valor do patrimônio líquido da companhia.⁵²

Assim, se a soma dos valores contábeis dos investimentos em todas as coligadas e controladas for igual ou superior a 15% do patrimônio líquido da companhia investidora (letra *b* do parágrafo único), todos esses investimentos são considerados *relevantes* e as informações elencadas são exigidas, não sendo necessária a análise da outra alternativa (letra *a* do parágrafo único).

Dessa forma, uma sociedade investidora pode possuir participações societárias superiores a 10% do capital de diversas sociedades investidas, e todas serão consideradas, ao menos, *coligadas*. (Serão consideradas controladas, entretanto, quando o percentual caracterizar essa condição.) Mas se a soma dos valores contábeis desses investimentos for inferior a 15% do valor contábil do patrimônio líquido da investidora, em princípio as informações não serão exigíveis, visto não se tratar de investimentos relevantes.

Nesse caso, há que se analisar a segunda alternativa, qual seja, se há pelo menos uma coligada ou controlada que esteja produzindo, na sociedade investidora, valor contábil de investimento pelo menos igual a 10% do patrimônio líquido desta (letra *a* do parágrafo único). Esse investimento, isoladamente, será considerado como relevante e, por essa razão, haverá necessidade de se prestar as informações requeridas pelo artigo em análise.⁵³

Para efeitos contábeis e societários, a observância do critério de relevância era essencial para a aplicação do MEP na avaliação dos investimentos em controladas ou coligadas, até 31 de dezembro de 2008. Todavia, nos termos da nova redação dada ao artigo 248 da Lei no. 6.404/1976 pela Lei nº 11.941/2009, esta observância deixou existir:

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

⁵² MAMEDE, Gladston. *Direito empresarial brasileiro: direito societário: sociedades simples e empresária*, v. 2, 5ª ed., São Paulo: Editora Atlas, 2011, p. 418.

⁵³ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*, v. 4: artigos 243 a 300 – 3ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 44.

avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas:
(...)

Contudo, em virtude da instituição e observância do RTT, continua sendo necessário, para efeitos tributários, atentar-se ao conceito de relevância, ao menos até 31 de dezembro de 2013.

Assim, tributariamente, continuam a ser avaliadas pelo MEP as participações societárias em sociedades controladas e/ou coligadas, se estas forem relevantes, ou seja, (i) o se valor contábil da participação em cada uma dessas sociedades for igual ou superior a 10% (dez por cento) do patrimônio líquido da Investidora ou (ii) se o valor contábil do conjunto das participações em sociedades coligadas ou controladas for igual ou superior a 15% (quinze por cento) do patrimônio líquido da Investidora.

5.2.2 A Coligação

A Lei n° 11.941/2009 também modificou os critérios legais observáveis na definição da coligação, para efeitos contábeis e societários.

Ademais, com a revogação do RTT, a conceituação tributária de coligação também sofrerá modificação a partir de 01 de janeiro de 2015 - ou de 01 de janeiro de 2014, dependendo da adesão antecipada do contribuinte às disposições da MP n° 627/2013.

De qualquer forma, o conceito de sociedade coligada, atualmente vigente para fins tributários (decorrentes da observância do RTT), estava assim definido na Lei das Sociedades Anônimas e no Código Civil:

(Lei das Sociedades Anônimas)

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 quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

(...)

(Código Civil)

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.

Importante destacar que o RIR/99 também assim conceitua a sociedade coligada:

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):

(...)

§ 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).

(...)

Gladston Mamede, em linha com a redação original da Lei das Sociedades Anônimas e do Código Civil, argutamente assim conceituou a sociedade coligada:

A expressão sociedade *coligada* pode ser utilizada em sentido largo (artigo 1.907 do Código Civil), abrangendo as situações em que uma sociedade participa do capital social de outra, haja controle, filiação ou mera participação. Em sentido estrito, *sociedade coligada* é sinônimo de *sociedade filiada* (artigos 1.099 e 243, § 1º, da Lei 6.404/76). Há filiação ou coligação em sentido estrito, quando uma sociedade titulariza, no mínimo, 10% do capital de outra sociedade, sem que, contudo, tenha esta, controle sobre aquela, ou seja, sem que a empresa coligada tenha capacidade de decidir as deliberações sociais e de eleger a maioria dos administradores. É indiferente tratar-se de capital votante ou não; o legislador não fez qualquer restrição.⁵⁴

Da leitura das normas citadas, temos que, atualmente, para fins tributários, o conceito de coligada baseia-se no percentual de participação societária mínimo, qual seja, 10%, sendo passíveis de avaliação pelo método da equivalência patrimonial as participações em coligadas nas quais a Investidora possua influência significativa em sua administração ou, na ausência desta, nas quais participe em 20% ou mais de seu capital votante patrimonial, regras cuja observância pelo contribuinte é exigida até 31 de dezembro de 2014 ou, à opção deste, até 31 de dezembro de 2013.

Em virtude da extinção do RTT pela MP nº 627/2013, o conceito de coligação será alterado para fins de apuração dos tributos sobre a renda: será excluído o percentual

⁵⁴ MAMEDE. *Op. cit.*, p. 133

de participação mínimo de 10% para efeitos de se determinar a coligação, sendo este substituindo pelo requisito da influência significativa.

Por influência significativa podemos considerar, como exemplo, a Investidora fornecer a tecnologia de produção ou ser responsável pela administração e finanças da Investida. Note-se que, somente na ausência desta influência é que percentual de participação societária será utilizado para definir-se a coligação: haverá a necessidade, neste caso, de titulação de participação de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida (sem controlá-la), por parte da Investidora:

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)
(...)

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
(...)

Nas palavras de José Edwaldo Tavares Borba:

Há sociedades que, embora não sujeitas ao controle, encontram-se a outras ligadas em virtude da relação de participação entre elas existente. Quando, consideradas duas sociedades, em detenha influência significativa sobre a outra, essas companhias serão consideradas coligadas. Preceitua a lei (§ 4º do art. 243 da Lei nº 6.407/76 a esta acrescentado pela Lei nº 11.941/09) “que há influencia significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar das decisões políticas financeira ou operacional da investida, sem controla-la”, presumindo-se essa influência (§ 5º) “quando a investidora for titular de pelo menos 20% do capital votante da investida”. Trata-se, evidentemente, de uma presunção relativa.

A coligação corresponde, portanto, a um nível de influência que não seja capaz de conduzir o controle, haja vista a possibilidade de controlar-se uma companhia (controle minoritário) com 20% do capital, ou até com uma participação inferior.⁵⁵

⁵⁵ BORBA. *Op. cit.*, pp. 516 e 517.

Destarte, para fins tributários, a partir de 1º de janeiro de 2015 (ou 1º de janeiro de 2014, opcionalmente), a sociedade será considerada coligada quando a Investidora exercer influência significativa sobre ela, sendo essa influência presumida no caso de participação societária igual ou maior do que 20% do capital votante da controlada. Nesses casos, essa participação societária deverá ser avaliada – tal como ocorre com as tituladas em sociedades controladas – pelo método da equivalência patrimonial.

5.3 A definição de sociedade controlada

Questão relevante para o presente estudo é o conceito de sociedade controlada, a qual não sofreu mudanças com o advento da Lei no. 11.941/2009 ou da MP nº 627/2013.

Na conceituação de controle, o Código Civil estabelece que o ponto principal não é o valor da participação societária titulada, mas sim o poder de eleger os administradores da sociedade investida:

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia 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.

Em linha semelhante, a Lei nº 6.404/1976 define acionista controlador e sociedade controlada:

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

(...)

Art. 243

(...)

§ 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.

Importante destacar que o Decreto nº 3.000/1999 (“Regulamento do Imposto de Renda ou RIR/99”)⁵⁶, prevê:

Art. 384.

(...)

§ 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).

Diante dos permissivos legais citados, uma sociedade é considerada controlada na medida em que a Investidora faz uso, permanentemente, de sua preponderância nas deliberações sociais da Investida na eleição dos administradores desta, ainda que por meio de outra sociedade controlada.

Utilizando-se dos conceitos trazidos pelo professor Fábio Ulhoa Coelho, temos que:

Controladora e controlada. A sociedade controlada é definida como aquela de cujo capital outra sociedade participa com a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e tem o poder de eleger a maioria dos administradores (CC/2002, art. 1.098). Controladora, em decorrência, é titular de direitos de sócio que lhe asseguram, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e poder de eleger a maioria dos administradores de uma outra sociedade, a controlada, e dirige efetivamente os negócios sociais (LSA, art. 116)⁵⁷.

José Edwaldo Tavares Borba assim resumiu, didaticamente, o conceito de sociedade controlada:

A definição de controlada (art. 243, § 2º) guarda inevitáveis correlações com a definição de acionista controlador (art. 116), porquanto uma e outro representam os dois lados de uma mesma realidade – a relação de controle.

Ambas as definições apoiam-se no poder que tem o controlador de comandar as assembleias, não importando tratar-se de controle

⁵⁶ BRASIL, Decreto n. 3.000, 26 de março de 1999.

⁵⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*, v. 2, 17ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 525.

majoritário ou minoritário.⁵⁸

Recorrendo aos ensinamentos de Gladston Mamede, temos que a sociedade controlada:

(...) é aquela de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores (artigos 1.098, I do Código Civil). Pode haver mesmo *controle indireto*, quando a titularidade das ações ou quotas necessárias para decidir as deliberações sociais e de eleger a maioria dos administradores forma de uma sociedade que, por seu turno, seja controlada por outra. Assim, se a sociedade A controla a sociedade B e esta, por seu turno, controla a sociedade C, a sociedade A será considerada controladora da sociedade C. (...)⁵⁹

Continua o referido autor afirmado que não é necessário um percentual fixo de participação societária e que o controle tem que ser permanente e duradouro e não eventual:

Na quase totalidade das sociedades por quotas, esse controle é exercido pela *maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral*, traduzida pela titularidade de quotas que representem mais de 50% do capital social. Mas não é uma necessidade. Revelam-se casos, principalmente nas sociedades por ações, nos quais o controle societário é exercido com participações inferiores a 50%, mais ainda assim suficientes para assegurar a capacidade duradoura de preponderar nas deliberações sociais e de eleger a maioria dos administradores, direta ou indiretamente (artigos 243, § 2º, da Lei 6.404/76). Compreendem-se, assim, situações diversas, como ações sem direito a voto, participações societária pulverizada entre diversos sócios, abstenção sistemática no exercício das faculdades societárias, etc. Mas o controle não resulta de vitórias eventuais nas deliberações sociais ou eleições; pressupõe hegemonia, vale dizer, uma situação duradoura, uma constância.⁶⁰

Brilhantemente Modesto Carvalhosa sintetizou o tema:

Controle societário pode ser entendido como o poder de dirigir as atividades sociais. Essa noção tem um sentido material ou substancial e não apenas formal. Assim, o controle é o poder *efetivo* de direção dos negócios sociais. Não se trata de um poder potencial, eventual, simbólico ou diferido
(...)

⁵⁸ BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*, 12ª ed. rev., aum. e atual, Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2010, p. 515.

⁵⁹ MAMEDE. *Op. cit.*, p. 133.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 133.

A noção de controle está evidentemente ligada aos negócios societários e ao procedimento empresarial que decorre da consecução do seu objeto. Ainda que o controlador não possa dispor dos bens como um proprietário, todas as decisões societárias e a atividade empresarial dependem de sua vontade, manifestada de forma permanente.⁶¹

Conclui-se que a sociedade controlada é caracterizada quando esta, ainda que por meio de outra controlada, tem o poder, permanentemente, de controlar os negócios da Investida e de eleger os seus administradores.

6. O MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL – “MEP”

6.1. Conceito

Tendo-se discorrido sobre: (i) o IR e a CSLL; (ii) o histórico da tributação dos lucros no Brasil; (iii) o RTT e a forma de avaliação das participações em controladas e coligadas; (iv) os aspectos societários/fiscais que envolvem a classificação de controladas e coligadas, adentraremos na análise Método da Equivalência Patrimonial – “MEP” para, posteriormente, unirmos todos esses aspectos e defrontá-los com o art. 74 da MP n° 2.135-2001 e os arts. 72 a 88 da MP n° 627/2013.

O MEP é, em síntese, uma forma de avaliar contabilmente os investimentos em participações societárias em sociedades controladas e coligadas, de forma que as mutações ocorridas em tais sociedades reflitam contabilmente na Investidora.

Tal forma de avaliação dos investimentos foi instituída no Brasil por meio do já reproduzido art. 248 da Lei das Sociedades Anônimas, tornando-se obrigatória, para efeitos tributários, por força no disposto no art. 21 do Decreto-lei n° 1.598/1977:

(Decreto-lei n° 1.598/1977)

⁶¹ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*, v. 2: artigos 75 a 137 – 4ª ed. rev. e atual., São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 485.

Art 21 - Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda.

II - se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;

III - o balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;

IV - o prazo de 2 meses de que trata o item I aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades, de que trata o § 4º do artigo 20, de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente.

IV - o prazo de 2 meses de que trata o item aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimentos relevantes que devam ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido para efeito de determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na coligada ou controlada.

Com o MEP é possível registrar-se contabilmente a evolução (ou involução) patrimonial das sociedades investidas nas demonstrações contábeis da Investidora, refletindo com maior clareza o valor de tais participações e seus resultados.

Utilizando-se das palavras do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira pode-se dizer que:

Em síntese, o método significa avaliar determinados investimentos em outras pessoas jurídicas através do valor do patrimônio líquido contábil que eles apresentam, e não, como é a regra geral, pelo valor do custo do investimento.⁶²

Por outras palavras, neste método:

⁶² OLIVEIRA. *Op. cit.*, p. 731.

(...) os investimentos (...) são avaliados com base na porcentagem que a investidora tem das ações da investida. Essa porcentagem é multiplicada pelo valor do PL (patrimônio líquido) da investida, obtendo-se o valor pelo qual o investimento deve constar na contabilidade da investidora (...)⁶³.

O Manual de Contabilidade Societária, utilizando-se do Comitê de Pronunciamento Contábil 18 – “CPC 18”, também discorreu sobre o MEP:

O conceito básico de método da equivalência patrimonial é fundamentado no fato de que os resultados e quaisquer outras variações patrimoniais da investida sejam reconhecidos (contabilizados) na investidora no momento da geração na investida, independentemente de serem ou não distribuídos por ela.

Imagine-se uma investida que tenha lucros não distribuídos que faça com que seu patrimônio líquido dobre em 5 anos. Se avaliado pelo custo, metade de seu patrimônio líquido não estará sendo reconhecido pela investidora. Só reconhecerá essa parte relativa aos lucros não distribuídos se eles foram distribuídos um dia, ou então quando vender esse investimento.

(...)

De acordo com o CPC 18, o método de equivalência patrimonial é definido como segue: é o método de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da parte do investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida”. O referido pronunciamento ainda especifica que o resultado do período do investido deve incluir a parte que lhe cabe nos resultados gerados pela investida.

Portanto, o valor do investimento é determinado mediante a aplicação, sobre o valor de cada mutação do Patrimônio Líquido da investida, da porcentagem de participação em seu capital.⁶⁴

No estudo “Tratamento Fiscal do Ágio na Aquisição de Investimentos”, Fábio Piovesan Bozza, com maestria, discorreu sobre o MEP:

(...) o método de equivalência patrimonial – MEP (“equity method”) constitui um mecanismo de avaliação do valor das participações societárias permanentes consideradas relevantes, baseado na evolução do patrimônio líquido da sociedade investida. Assim, o patrimônio líquido dessa sociedade investida aumenta, por ter apurado lucro no exercício, o valor da participação societária da investidora também aumentará. O inverso é igualmente verdadeiro: a apuração de prejuízo no exercício e a consequente diminuição do

⁶³ NEVES, Silvério das e VICECONTI, E. V. Paulo. *Contabilidade societária*. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p. 6.

⁶⁴ FIPECAFI, *Op. cit.*, pp. 169 e 173.

patrimônio líquido da sociedade investida acabam sendo refletidas no valor da participação societária investidora.

(...)

O MEP procura, numa única linha do balanço da investidora (“one line consolidation” apresentar uma visão agregada da posição econômica das empresas investidas, direta ou indiretamente, na proporção da participação societária detida. O método ganhou proeminência na Inglaterra e nos Estados Unidos, países que dão ênfase à apresentação de demonstrações financeiras dos conglomerados econômicos de empresas de forma consolidada, em um único balanço.⁶⁵

Em ordem com os conceitos apresentados, a Instrução nº 247 da Comissão de Valores Mobiliários assim definiu equivalência patrimonial:

Art. 1º - (...)

Parágrafo único. Equivalência patrimonial corresponde ao valor do investimento determinado mediante a aplicação da percentagem de participação no capital social sobre o patrimônio líquido de cada coligada, sua equiparada e controlada.

Ou seja, o método de equivalência patrimonial é um fenômeno contábil utilizado para registrar o aumento ou redução do patrimônio consolidado das Investidoras e tem por base refletir nas Investidoras as alterações patrimoniais ocorridas nas Investidas.

6.2. A aplicação do MEP

Como dito alhures, a extinção do RTT irá impactar também na avaliação das participações societárias.

Até 31 de dezembro de 2013 (ou de dezembro de 2014, se assim decidir o contribuinte), as participações societárias que deverão ser avaliadas pelo MEP são as participações relevantes em sociedades controladas e coligadas, nos termos da redação original dos arts. 247 e 248 da Lei das Sociedades Anônimas, reproduzidas anteriormente nos itens 5.1 e 5.2.1.

O Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 107/1978, esclareceu a necessidade de aplicação do MEP por parte de todos os contribuintes do

⁶⁵ BOZZA, Fábio Piovesan. Tratamento fiscal do ágio na aquisição de investimentos, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 178. Editora Dialética, São Paulo.

IRPJ com base no lucro real – e não somente aqueles constituídos sob a forma de sociedades anônimas - ao dizer:

4. O Decreto-Lei nº 1.648/78 entrou em vigor em 19 de dezembro de 1978, data de sua publicação. Assim sendo, de conformidade com ele devem ser elaboradas todas as demonstrações financeiras que apoiarão as declarações de rendimentos cuja apresentação deva ser feita em 1979. Seja sociedade por ações, seja sociedade por quotas ou de qualquer outro tipo, seja mesmo firma individual, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real que tenha investimento relevante e influente (vide definição destes conceitos no Parecer Normativo citado) está, em face do que dispõe o art. 67, item XI, do Decreto-Lei nº 1.598/77, obrigada a avaliá-lo em função de patrimônio líquido da coligada ou controlada.

5. Inexistindo relevância ou influência na participação societária o investimento se refletirá no balanço patrimonial da investidora a custo contábil, é dizer, a custo de aquisição corrigido monetariamente, por força do art. 183. , item III, da Lei nº 6.404/76. A eventual avaliação destes investimentos acima do custo de aquisição corrigida será considerada reavaliação tributável, observado quando for o caso o disposto no art. 35. do Decreto-Lei nº 1.598/77. Todavia, a perda patrimonial registrada por esse processo não será dedutível na apuração do lucro real, excetuado o caso de provisão admitida nos termos do art. 32. do Decreto-Lei nº 1.598/77.⁶⁶

O Hiromi Higuchi assim analisou essa questão:

O art. 21 do Decreto-Lei nº 1.598/77 declara que em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da lei nº 6.404/76, mas não esclareceu se o dispositivo legal é aplicável somente às sociedades por ações ou é extensivo às demais sociedades. A dúvida perdurou até o advento do Decreto-lei nº 1.648/78 e do PN nº 107/78.

O PN nº 107/78 definiu que, a partir da vigência do Decreto-lei nº 1.648/78, com a revogação do § 4º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, toda pessoa jurídica tributada pelo lucro real que tenha investimento relevante e influente está na obrigação de avalia-lo em função do valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada.

De acordo com o item 4 do referido parecer da CST a sociedade, seja por ações ou por quotas ou por qualquer outro tipo, seja mesmo firma individual, quando tributada pelo lucro real, deverá avaliar, pelo método de equivalência patrimonial, o seu investimento relevante e influente na coligada e controlada.⁶⁷

⁶⁶ BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil, Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação n. 107/1978.

⁶⁷ HIROMI. *Op. cit.*, p. 386.

Com a edição da MP nº 627/2013 e, por conseguinte, com a extinção do RTT, aplicar-se-á a nova redação do art. 248 da Lei nº 6.404/1976, que obriga a avaliação pelo MEP de todas as participações societárias em coligadas e controladas, independentemente destas serem ou não relevantes:

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)

6.3. A contabilização do MEP

Analisada a obrigatoriedade, para efeitos tributários, da aplicação do MEP na avaliação de investimentos em sociedades controladas e coligadas, é necessário entender a forma de sua contabilização por parte da Investidora.

Pelo tudo que já dito, fica indubitável que o MEP, busca, em linhas gerais, retratar o patrimônio geral da empresa, aí incluídas as participações em controladas e coligadas.

A forma de contabilização do MEP também foi alterada pela MP nº 627/2013 que, como dito e redito, entra em vigor em 01 de janeiro de 2014, para os optantes, ou 01 de janeiro de 2015 para os demais contribuintes.

Na legislação vigente, o RIR/99 determina:

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.

Assim, o primeiro momento de ocorrência da Equivalência Patrimonial é no momento da aquisição do investimento. O ponto inicial utiliza o custo do investimento, conforme demonstrado abaixo⁶⁸.

Suponhamos que a empresa “A” adquire 40% de participação no capital da empresa “B” pelo valor total de R\$ 200.000,00. O patrimônio líquido da empresa “B” é de 500.000,00.

Assim, a empresa “A” adquiriu participação societária da empresa “B” pelo exato valor do seu patrimônio líquido (40% de 500.000)⁶⁹.

Desta forma, os registros contábeis na empresa “A” serão realizados assim:

	Débito – R\$	Crédito – R\$
A Caixa		200.000,00
Participação Societária em “B”	200.000,00	

Após o registro do investimento, a Investidora passa a apurar o seu resultado, ou seja, apurar o MEP em suas demonstrações financeiras. Esse “momento 2” ocorre quando os resultados da Investida são consolidados na Investidora.

Assim sendo, quando a Investida obtém lucro ou prejuízo no exercício, o patrimônio líquido da Investidora é alterado. Tal contrapartida do ajuste do valor do investimento deve ser registrada em conta de resultado operacional da Investidora.

⁶⁸ Conforme: NEVES, Silvério das e VICECONTI, E. V. Paulo. *Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos (CSLL, PIS e COFINS)*, 15ª ed. atual. rev. e ampl., São Paulo: Fiscosoft, 2013, pp. 431 - 434.

⁶⁹ A aquisição de participação societária pode ocorrer por valor superior ou inferior ao valor do patrimônio líquido contábil, gerando ágio (valor pago a maior em comparação com o patrimônio líquido da adquirida) ou deságio (valor pago a menor em comparação com o patrimônio líquido da adquirida). Porém, esses assuntos não serão tratados no presente estudo visto que extrapolam seu objeto.

Suponhamos que a empresa “B” auferiu no exercício um lucro de R\$ 600.000,00. Como a empresa “A” detém 40% do seu capital social, seu resultado da equivalência patrimonial será de R\$ 240.000,00.

	Débito – R\$	Crédito – R\$
Investimentos em “B”	240.000,00	
Participações Societárias		
a Resultado Positivo		
da Equivalência Patrimonial		240.000,00

Temos agora que a empresa “B” auferiu no exercício um prejuízo de R\$ 600.000,00. Como a empresa “A” detém 40% do seu capital social, seu resultado da equivalência patrimonial será de (-) R\$ 240.000,00.

	Débito – R\$	Crédito – R\$
Investimentos em “B”		240.000,00
Participações Societárias		
a Resultado Negativo		
da Equivalência Patrimonial	240.000,00	

Interessante salientar que o Judiciário já descreveu o MEP. Veja-se o exemplo dado pelo Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do Recurso Especial nº 121.188/RJ:

Exemplifico.

Se na data de apuração "D1" a empresa investidora "A" detém 60% das cotas da empresa investida "B", cujo patrimônio líquido é de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), o valor de seu investimento é de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

Se, decorrido o período de apuração, na data de apuração "D2", o patrimônio líquido da empresa investida "B" tiver aumentado para R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), o valor do investimento da empresa investidora "A" passa a ser de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais).

Entre as datas de apuração "D1" e "D2" há uma variação positiva do valor do investimento de "A" em "B" da ordem de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) para o período de apuração considerado. Essa variação deve ser registrada no resultado do exercício da empresa

investidora "A".⁷⁰

Cabe ressaltar que os lucros de operações realizadas pela Investida com a Investidora não pode ser computado para fins de contabilização do MEP.

Assim sendo, quando a Investida obtém lucro ou prejuízo no exercício, o patrimônio líquido da Investidora é alterado. Tal contrapartida do ajuste do valor do investimento deve ser registrada em conta de resultado operacional da Investidora.

Como o resultado da equivalência patrimonial deve ser registrado em conta de resultado operacional da Investidora, tal montante é excluído da apuração do IRPJ e da CSLL visto que já foram oferecidos à tributação pela Investida.

Por outras palavras, como o MEP revela os lucros não distribuídos pela Investida, o resultado de sua utilização não gera qualquer impacto fiscal (neutralidade fiscal).

Essa argumentação encontra respaldo no RIR/99. Assim, o resultado positivo ou negativo decorrente da avaliação do investimento pelo MPE, como dito, não deve provocar qualquer influência na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL:

Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

Podemos resumir o entendimento sobre a forma de contabilização do MEP utilizando as palavras do Professor Alexandre Siciliano Borges:

O método da equivalência patrimonial é uma das formas de avaliação do investimento societário em outras pessoas jurídicas. Por essa técnica, o investimento registrado na contabilidade da pessoa jurídica investidora corresponderá ao resultado da aplicação da percentagem

⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n. 121.188, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 1997.

de sua participação no patrimônio líquido contábil da pessoa jurídica investida. Assim, de maneira bastante simples e objetiva, uma participação societária de 50% no capital total de uma sociedade, cujo patrimônio líquido contábil seja de R\$ 100.000,00, será avaliada na contabilidade da pessoa jurídica investidora por R\$ 50.000,00.

A avaliação pelo método da equivalência patrimonial sobre alterações constantes, a fim de espelhar as variações no valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investida. As variações sofridas no valor do investimento societário em decorrência da aplicação do método da equivalência patrimonial têm sua contrapartida contábil registrada na demonstração de resultado da pessoa jurídica investidora. Conseqüentemente, as variações positivas se constituem em receitas, e as negativas, em despesas.

Uma vez computadas no resultado da pessoa jurídica, essas variações no investimento societário afetam diretamente seu lucro líquido, aumentando-o ou diminuindo-o. Do ponto de vista tributário, no entanto, diz-se que as variações decorrentes do método da equivalência patrimonial são neutras. Melhor dizendo, para fins de composição da base de cálculo do IRPJ, a variação positiva não será tributada, e a variação negativa não será deduzida. Isso se deve à simples verificação de que os lucros da coligada ou controlada já foram tributados uma vez e, portanto, não devem mais ser tributados na apuração da pessoa jurídica controladora. A mesma lógica se aplica aos prejuízos auferidos pela controlada ou coligada: como esse prejuízo poderá ser aproveitado no futuro, não se permite que seja utilizado pela pessoa jurídica controladora.

Os investimentos de pessoas jurídicas brasileiras no exterior, todavia, não seguem a lógica da neutralidade. Se, até aqui, ambos os lucros das empresas, investida e investidora, estavam sujeitos à tributação no Brasil, pouco importante de que empresa o fisco iria coletar o tributo, o mesmo não acontece quando a investidora está no Brasil, mas a investida está situação no exterior.⁷¹

Com a publicação da MP n° 627/2013, a aplicação do MEP também sofreu alterações, por força da nova redação dada ao art. 20 do Decreto-lei 1.598/1977:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - mais ou menos valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e
III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput.

§ 1º Os valores de que tratam os incisos I a III do caput serão registrados em subcontas distintas.

⁷¹ BORGES. *Op. cit.*, pp. 422 e 423.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O valor de que trata o inciso II do caput deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação.

§ 4º - (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

§ 5º A aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo valor do patrimônio líquido exige o reconhecimento e a mensuração:

I - primeiramente, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e

II - posteriormente, do ágio por rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa.

§ 6º O ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 5º, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, será computado na determinação do lucro real no período de apuração da alienação ou baixa do investimento.

§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo, podendo estabelecer formas alternativas de registro e de apresentação do laudo previsto no § 3º." (NR)

É importante ressaltar que, independentemente da criação de novas contas para a contabilização das participações societárias⁷², a conta de avaliação do patrimônio líquido da Investida está mantida.

Assim, o reflexo da alteração do patrimônio líquido da Investida, ocasionará resultado positivo ou negativo da equivalência patrimonial, nos moldes do demonstrado acima. Logo, em um primeiro momento, para fins de avaliação de investido com base no patrimônio líquido da Investida, a MP nº 627/2013 não trouxe mudança significativa.

Entretanto, a referida MP estabeleceu que a contrapartida do resultado da

⁷² A análise das novas contas de investimento instituídas pela MP n. 627/2013 extrapolam o objeto do presente estudo, razão pela qual não serão objeto de discussão.

equivalência patrimonial das Investidas no exterior será computada na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme se extrai da comparação da atual redação do art. 23 do Decreto-lei 1.598/1977 e da redação a ele dada pela MP nº 627/2013, a qual entrará em vigor em 01 de janeiro de 2015 ou, po opção do contribuinte, em 01 de janeiro de 2014.

A redação atual do art. 23 do Decreto-lei 1.598/1977 assim reza:

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

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

Com a alteração da MP nº 627/2013, o § único do art. 23 foi alterado, de modo que foi excluída a previsão de que a contrapartida de ajuste do investimento decorrente da equivalência patrimonial não computará a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Art. 23 – (...)

Parágrafo único. Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do **caput** do art. 20, derivados de investimentos em sociedades estrangeiras, que não funcionem no País.” (NR)

Em decorrência disso, o resultado da equivalência patrimonial de Investidas no exterior, de acordo com a MP nº 627/2013, deverá ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Essa alteração afastará a neutralidade fiscal do MEP e acarretará em tributação de valores ainda não disponibilizados econômica ou juridicamente para as Investidoras, como será discorrido adiante.

7. A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR MEIO DE CONTROLADAS E COLIGADAS - O ART. 74 DA MP 2.158-35/2001 E OS ARTS. 72 A 87 DA MP 627/2013

7.1. O art. 74 da MP 2.158-35/2001

Nesse ponto do trabalho, é fulcral analisar os impactos resultantes da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e dos arts. 72 a 87 da MP nº 627/2013.

Como citado, a redação do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 é a seguinte:

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.

Da leitura do permissivo legal extrai-se que o art. 74 da MP em debate alterou a forma de disponibilização do lucro das Investidas e considerou os lucros não disponibilizados até 31 de dezembro de 2001 disponibilizados automaticamente em 31 de dezembro de 2002

Sob o argumento de evitar a evasão fiscal, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 determinou a tributação dos lucros das Investidas no momento da apuração dos balanços destas, considerando-os disponibilizados automaticamente para as Investidoras.

Pois bem, diante da publicação do citado art. 74, a RFB editou a Instrução Normativa nº 213/2002 que afastou a neutralidade fiscal do resultado positivo da equivalência patrimonial em controladas e coligadas no exterior, tornando-o tributável:

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.⁷³

A Instrução Normativa nº 213/2002, além de tornar o resultado positivo da equivalência patrimonial tributável, afastou a possibilidade de compensação do resultado negativo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Conclui-se, pois, que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, alterou o conceito de disponibilização dos lucros auferidos pelas Investidas, determinando a inclusão desses lucros na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Investidora em 31 de dezembro do ano-calendário. Não fosse isso suficiente a Instrução Normativa 213/2002 afastou a neutralidade fiscal da equivalência patrimonial.

7.2. Os arts. 72 a 87 da MP 627/2013

A MP nº 627/2013⁷⁴ modificou também a forma de tributação dos lucros auferidos no exterior.

Nesse sentido, o seu art. 72 determina que, no caso de participação societária em

⁷³ BRASIL, Instrução Normativa SRF nº 213, 7 de outubro de 2002, grifos nosso.

⁷⁴ Como já dito, a MP n. 627/2013 entra em vigência obrigatoriamente em 01 de janeiro de 2015. Caso seja opção do contribuinte, a referida MP produzirá efeitos em 01 de janeiro de 2014.

controlada ou a ela equiparada no exterior⁷⁵, a Investidora devera apurar o resultado contábil da avaliação do investimento – equivalência patrimonial – em subconta específica:

Art. 72. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 79, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

Parágrafo único. Não deverão constar dos resultados das controladas diretas ou indiretas os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle.

Na sequência, o art. 73 determina que o resultado positivo da equivalência patrimonial (lucros da controlada) deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Investidora. O § 1º permite que os prejuízos acumulados da controlada sejam compensados com os lucros futuros da mesma controlada:

Art. 73. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição

⁷⁵ O art. 79 da MP n. 627/2013 equipara a controlada: “Art. 79. Para fins do disposto nesta Medida Provisória, equipara-se à condição de controladora a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua mais de cinquenta por cento do capital votante da coligada no exterior.

Parágrafo único. Para efeitos do disposto no caput, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a pessoa física ou jurídica cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora, direta ou indireta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

II - a pessoa jurídica que seja caracterizada como sua controlada, direta ou indireta, ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

III - a pessoa jurídica quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

IV - a pessoa física ou jurídica que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

V - a pessoa física que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus conselheiros, administradores, sócios ou acionista controlador em participação direta ou indireta; e

VI - a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país com tributação favorecida ou beneficiária de regime fiscal privilegiado, conforme dispõem os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996.

Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 72.

§ 1º O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior referente a anos-calendário anteriores à produção de efeitos desta Medida Provisória poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem.

(...)

Com base no estipulado no art. 73, o art. 74 possibilita, até o ano de 2017, que os resultados da controlada poderão ser consolidados na determinação da base de cálculo do IRPJ ou da CSLL. No entanto, o referido art. 74 limita a possibilidade de consolidação para o resultado decorrente apenas de renda ativa própria:

Art. 74. Até o ano calendário de 2017, as parcelas de que trata o art. 73, **restritas aos resultados decorrentes de renda ativa própria**, poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações:⁷⁶

(...)

De acordo com o art. 80 da MP nº 627/2013 renda ativa própria é a renda obtida pela exploração da atividade econômica, excluindo a renda decorrente do recebimento de royalties, juros, dividendos, dentre outros:

Art. 80. Para fins do disposto nesta Medida Provisória, considera-se: I - renda ativa própria - aquela obtida diretamente pela pessoa jurídica mediante a exploração de atividade econômica própria, excluídas as seguintes receitas decorrentes de:

- a) royalties;
- b) juros;
- c) dividendos;
- d) participações societárias;
- e) aluguéis;
- f) ganhos de capital;
- g) aplicações financeiras; e
- h) intermediação financeira;

(...)

Ainda, o art. 74 impede a consolidação dos resultados de controladas localizadas em paraíso fiscal, regime de subtributação ou em países com o qual o Brasil não mantenha acordo para troca de informações fiscais:

⁷⁶ BRASIL, Medida Provisória n. 627, 12 de novembro de 2013, grifos nosso.

Art. 74 – (...)

I - situadas em país com o qual o Brasil não mantenha acordo em vigor para troca de informações para fins tributários;

II - localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 80; ou

III - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II do caput.

Desta forma, em um primeiro momento, o art. 74 autoriza a consolidação do resultado decorrente da renda ativa própria das controladas na Investidora desde que respeitado os requisitos acima mencionados.

Continuando, ao discorrer sobre a consolidação dos resultados da renda ativa própria da controlada, os parágrafos do art. 74, em especial, autorizam a utilização do prejuízo acumulado da controlada em exercícios futuros limitados ao prazo de 5 (cinco) anos:

Art. 74 – (...)

§ 1º A consolidação prevista neste artigo deverá conter a demonstração individualizada em subcontas prevista no art. 72 e a demonstração das rendas ativas e passivas na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º O resultado positivo da consolidação prevista no caput deverá ser adicionado ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas no exterior para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

§ 3º No caso de resultado negativo da consolidação prevista no caput, a controladora domiciliada no Brasil deverá informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

§ 4º Após os ajustes decorrentes das parcelas negativas de que trata o § 3º, nos prejuízos acumulados, o saldo remanescente de prejuízo de cada pessoa jurídica poderá ser utilizado na compensação com lucros futuros das mesmas pessoas jurídicas no exterior que lhes deram origem, até o quinto ano-calendário subsequente.

§ 5º O prazo de que trata o § 4º não correrá enquanto a pessoa jurídica no exterior estiver em período anterior ao início das operações da empresa, na forma definida em regulamento.

§ 6º O prejuízo auferido no exterior por controlada direta de que tratam os §§ 2º e 3º do art. 73 não poderá ser utilizado na consolidação a que se refere este artigo.

§ 7º A opção pela consolidação de que trata este artigo é irrevogável para o ano-calendário correspondente.

No caso de não ocorrer a consolidação, independentemente se por impedimento legal ou por opção do contribuinte, o art. 75 da MP nº 627/2013 determina que os lucros da controlada serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da Investidora. No caso de prejuízo, este deve ser utilizado para compensar futuros lucros da controlada, em 5 (cinco) anos, não refletindo, em primeiro momento, efeito na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Investidora:

Art. 75. Quando não houver consolidação, nos termos do art. 74, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos deverá ser considerada de forma individualizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas:

I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e

II - se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, até o quinto ano-calendário subsequente.

Disciplinada a tributação dos lucros auferidos por meio de controladas, a MP nº 627/2013 determina que, no que tange às coligadas, os lucros deverão ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL das Investidas apenas no momento da sua efetiva disponibilização:

Art. 77. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem as seguintes condições, cumulativamente, relativas à investida:

(...)

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

I - na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior;

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

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

§ 2º Para efeitos do disposto no inciso I do § 1º, considera-se:

I - 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; e

II - pago o lucro, quando ocorrer:

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

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

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

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

Porém, o referido artigo determina que, caso a coligada (i) seja controlada por pessoa jurídica em paraíso fiscal; (ii) esteja localizada em países com regime de subtributação ou paraíso fiscal; (iii) ou não tenha renda ativa própria correspondente a, no mínimo, 80% da receita total⁷⁷, a disponibilização dos lucros para fins fiscais ocorrerá de forma similar ao das controladas, nos termos do art. 78:

Art. 77 – (...)

I - não esteja sujeita a regime de subtributação, previsto no inciso III do caput do art. 80;

II - não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996;

III - não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II; e

IV - tenha renda ativa própria igual ou superior a oitenta por cento da sua renda total, nos termos definidos no art. 80.

Art. 78. Na hipótese em que se verifique o descumprimento de pelo menos uma das condições previstas no caput do art. 77, a parcela do ajuste do valor do investimento na coligada domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela apurados deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica investidora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas:

I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e

II - se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem até o quinto ano-calendário subsequente.

§ 1º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a coligada no exterior mantiver qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no seu

⁷⁷ Conforme determina o art. 80 da MP n. 627/2013, Art. 80. Para fins do disposto nesta Medida Provisória, considera-se: (...) II - renda total - somatório das receitas operacionais e não operacionais, conforme definido na legislação comercial do país de domicílio da investida; e (...)

balanço para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da coligada no Brasil.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses em que a pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil é equiparada à controladora nos termos do art. 79.

Por fim, para completar os aspectos atinentes ao presente estudo, ressaltamos que a referida MP, em seu art. 83, autoriza a dedução dos impostos pagos sobre o lucro no exterior até o limite do valor a ser pago no Brasil e, em seus arts. 86 e 87, o pagamento diferido o IRPJ e da CSLL, em determinadas situações específicas:

Art. 83. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada, direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas no lucro real da controladora no Brasil, até o limite do imposto sobre a renda incidente no Brasil sobre as referidas parcelas.

§ 1º Para efeitos do disposto no caput, considera-se imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem, inclusive o imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira.

§ 2º No caso de consolidação, deverá ser considerado para efeito da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas, cujos resultados positivos tiverem sido consolidados, na proporção entre o resultado positivo da consolidação e o somatório das parcelas positivas consolidadas.

§ 3º No caso de não haver consolidação, a dedução de que trata o caput será efetuada de forma individualizada, por controlada, direta ou indireta.

§ 4º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados incluído na apuração do lucro real.

§ 5º O tributo pago no exterior a ser deduzido será convertido em Reais, tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do balanço apurado.

§ 6º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 7º Na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, vierem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido considerados no resultado da controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 4º e 8º deste artigo.

§ 8º O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da

adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.
 § 9º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

Art. 86. À opção da pessoa jurídica, o imposto sobre a renda e a CSLL devidos decorrentes do resultado considerado na apuração da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, nos termos dos arts. 73 a 76 e 78, poderão ser pagos na proporção dos resultados distribuídos nos anos subsequentes ao encerramento do período de apuração a que corresponder, observado o seguinte:

I - no primeiro ano subsequente ao período de apuração, serão considerados distribuídos, no mínimo, vinte e cinco por cento do resultado apurado; e

II - no quinto ano subsequente ao período de apuração, será considerado distribuído o saldo remanescente dos resultados, ainda não oferecidos à tributação.

(...)

Art. 87. A opção pelo pagamento do imposto sobre a renda e da CSLL, na forma do art. 86, poderá ser realizada somente em relação à parcela dos lucros decorrentes do resultado considerado na apuração da pessoa jurídica domiciliada no Brasil de controlada, direta ou indireta, no exterior: (Vigência)

I - não sujeita a regime de subtributação;

II - não localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996;

III - não controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida ao tratamento tributário previsto no inciso II do caput; e

IV - que tenha renda ativa própria igual ou superior a oitenta por cento da sua renda total, conforme definido no art. 80.

Diante do exposto, temos que a MP nº 627/2013, ao contrário do que determinava o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, permitiu, no caso de: (i) controladas não localizadas em paraíso fiscal ou em países com o qual o Brasil não mantenha acordo para troca de informações para fins fiscais, a compensação dos prejuízos fiscais das atividades operacionais da controlada na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (ii) coligadas não localizadas em países com tributação favorecida e que tenha receita ativa própria superior a 80% da receita total, a tributação dos lucros apenas no momento da sua efetiva disponibilização; (iii) coligadas independentemente da localização, a compensação dos prejuízos fiscais ainda que de forma individualizada para cada coligada; (iv) a compensação do impostos incidentes nos lucros das Investidas recolhidos no exterior; e, (v) o diferimento do recolhido dos IRPJ e da CSLL apenas na parte dos lucros oriundos de controladas não localizadas em paraíso

fiscal ou em países com o qual o Brasil não mantenha acordo para troca de informações para fins fiscais e que tenha receita ativa própria superior a 80% da receita total.

Necessário destacar que, até o presente momento, a RFB não manifestou, normativamente, seu posicionamento sobre a MP n° 627/2013. Assim, apesar da MP n° 627/2013 determinar que para as coligadas em situações específicas o lucro auferido no exterior será tributado apenas no momento de sua efetiva disponibilização, os demais preceitos da referida MP também padecem de inconstitucionalidades e ilegalidades, como será explanado abaixo.

8. O ART. 74 DA MP 2.158-35/2001 E OS ARTS. 72 A 80 DA MP 627/2013 – INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES

8.1. A ofensa ao conceito de renda/lucro

Como dito anteriormente, a MP n° 2.158-35/2001 estabeleceu ficcionalmente o momento de incidência do IRPJ e da CSLL sobre os rendimentos obtidos pelas empresas no exterior. Tal dispositivo foi repetido pela MP n° 627/2013 no que diz respeito aos lucros apurados pelas controladas e pelas coligadas situadas em países com tributação favorecida ou que não apure renda ativa própria em montante superior a 80% de sua renda total⁷⁸.

Depreende-se claramente dos dispositivos legais, que, por meio de presunção absoluta, tanto a MP n° 2.158-35/2001, como a MP n° 627/2013, nos casos acima citados, dispõem que, realizado ou não o lucro da Investida, a Investidora no Brasil está obrigada, na data do fechamento do balanço, a incluí-lo no lucro real e recolher o IRPJ e a CSLL sobre essa quantia.

⁷⁸ Para fins didáticos, o termo “**Investida**”, para fins da MP n. 627/2013, não alcançará as coligadas não localizadas em países com tributação favorecida e com renda ativa própria superior a 80% de sua renda total.

À evidência, esses dispositivos legais, que pretendem tornar real o que não é, vilipendia diversos preceitos do ordenamento jurídico pátrio, a começar pela fonte de todos eles: a CF/88.

Com efeito, como já destacado, os art. 153, III, e 195, I, alínea “b”, da Magna Carta preveem, respectivamente, o arquétipo da regra matriz de incidência do IR e da CSLL, ao dispor sobre os signos “renda” e “lucro”.

Das referidas normas extrai-se que, apesar de não haver conceituação detalhada do que representam os signos “renda” e “lucro”, existe, pelo desígnio das próprias palavras inseridas no seio da CF/88, a dimensão de que somente a renda e o lucro efetivos é que poderão ser alvo de tributação.

José Artur Lima Gonçalves e Humberto Ávila, com muita correção, afirmam:

(...) está sedimentado que o conceito de renda não pode ficar – e não fica – à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o conceito de renda não está explicitado no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela constituição.⁷⁹

É necessário que se diga e repita – quantas vezes for necessário – que o conceito de renda não está à disposição do legislador infraconstitucional. É que tendo sido – o conceito de renda – utilizado pela Constituição para repartição e outorga de competência tributária impositiva, admitir a manipulação inovadora de seu conteúdo e alcance, pelo legislador infraconstitucional, implica desmontar viga-mestra do sistema constitucional brasileiro, coisa que nenhum interlocutor sério ousa – ao menos à escâncaras – fazer”.⁸⁰

A conjunção desse dispositivo e dos outros que dispõem sobre conceitos similares (patrimônio, capital, faturamento, lucro) permite conceituar renda como produto líquido (receita menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) em determinado período. O conceito de renda envolve, necessariamente, a noção de acréscimo patrimonial, isto é,

⁷⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Editora Malheiros, 1997, pp. 170 e 171.

⁸⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda – resultados auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladas e coligadas*. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 74*, São Paulo: Editora Dialética, 2001, p. 73.

*de algo novo que se agrega ao patrimônio preexistente.*⁸¹

Deste modo, mesmo que de forma implícita no texto supremo, é de lá que se deve extrair a noção mínima do conceito de “renda” e “lucro”, que, sem sombra de dúvida, visam tributar, em linhas gerais, o acréscimo real do patrimônio.

Diante destas importantíssimas balizas, constata-se, que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e os arts. 73 e 78 da MP nº 627/2013 ferem a Constituição Federal de 1988 quando, à socapa, preveem a aquisição imaginária de lucro para efeito de incidência do IRPJ e da CSLL.

Pelas raízes previstas na Norma Ápice, acima dissecadas, é completamente inaceitável que o Chefe do Executivo, por meio de Medida Provisória, crie verdadeira ficção jurídica com o único fito de aumentar o limite da hipótese de incidência dos aludidos tributos, que é a real aquisição de lucro.

Indubitável, pois, que os apontados artigos são incompatível com os mais rasos lastros da definição de “renda” e “lucro” previstos nos art. 153, III, e 195, I, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, são flagrantemente inconstitucionais.

Lembre-se que, a partir da mínima noção dos conceitos de “renda” e “lucro” contidos na CF/88, é que o CTN, por intermédio de seu art. 43, trouxe à baila a regulamentação desses signos imprescindíveis à verificação da hipótese de incidência do IR e da CSLL.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

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

⁸¹ ÁVILA, Humberto, O imposto de renda, a contribuição social sobre o lucro e os lucros auferidos no exterior. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v.7, São Paulo: Editora Dialética, 2003, pp. 222 e 223.

Do texto legal, verifica-se que o auferimento da renda se origina com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. O conceito de disponibilidade pode ser bem definido como:

A disponibilidade configura-se precisamente pela ausência de quaisquer obstáculos à vontade do titular da renda, ou dos proventos, quanto ao uso ou destinação deste. Se existem obstáculos a serem removidos, ainda que o titular da renda tenha o direito a esta e portanto a ação para havê-la, enquanto não removidos os obstáculos não haverá disponibilidade.⁸²

A aquisição da disponibilidade econômica dá-se pelo fato material da aquisição de ganho. Em simples palavras, é o dinheiro livre para ser usado, dinheiro “na mão”.

A disponibilidade jurídica, por sua vez, representa o direito subjetivo de dispor das coisas. Embora não estejam ainda na “mão”, existe o respectivo título aquisitivo, o direito de delas se dispor. Notórios doutrinadores afirmam com precisão que:

Entende-se como disponibilidade econômica a possibilidade de dispor, possibilidade de fato, material, direta, da riqueza. Possibilidade de direito e de fato, que se caracteriza pela posse livre e desembaraçada da riqueza. Configura-se pelo efetivo recebimento da renda ou dos proventos.⁸³

Por disponibilidade econômica se entende a riqueza nova efetivamente realizada, expressão monetária entregue ao contribuinte, enquanto que, como disponibilidade jurídica se deduz os ganhos representados pela aquisição de título hábil para a imediata realização de um direito.⁸⁴

Disponibilidade jurídica configura-se pelo crédito da renda ou dos proventos. Enquanto disponibilidade econômica corresponde ao rendimento realizado, a disponibilidade jurídica corresponde ao rendimento (ou provento) adquirido, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro (por exemplo, o juro ou o dividendo creditados). Note-se que não basta ter havido o lucro na pessoa jurídica da qual se é sócio ou acionista. É preciso que esse lucro tenha sido distribuído, vale dizer, creditado ao sócio ou acionista.⁸⁵

Realmente, para a grande maioria dos estudos dedicados ao tema, a

⁸² MACHADO. *Op. cit.*, p. 60.

⁸³ *Ibidem.*, p. 62.

⁸⁴ ROLIM, João Dácio; MOREIRA, Gilberto Ayres. Tributação de lucros auferidos no exterior e limites relativos de normas antielisas. *Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Teoria e Prática*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2006, p. 198.

⁸⁵ MACHADO, *Op. cit.*, pp. 61 e 62.

disponibilidade econômica traduziria a efetiva aquisição de renda, o seu efetivo recebimento ou, em palavras mais precisas, a receita realizada. Em contrapartida, a disponibilidade jurídica implica o direito a um crédito, ou seja, uma receita a realizar.⁸⁶

Deste modo, apura-se que “a aquisição de disponibilidade”, quer econômica ou jurídica, do lucro da Investida⁸⁷ não ocorre imediatamente para a Investidora no encerramento do período-base dela. Isto porque o lucro não é realizado, ou disponibilizado, automaticamente da Investida no exterior para a Investidora.

Não há como se equiparar a apuração do lucro à sua realização efetiva. Até que seja deliberada a real destinação, os lucros apurados pela pessoa jurídica situada no exterior integram tão somente o patrimônio dela e não da Investidora.

Destarte, até o momento que o lucro apurado pela Investida seja, efetiva e realmente, realizado, acrescentando ao patrimônio da Investidora, inexistente ocorrência do fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL. A previsão de disponibilização contida nas medidas provisórias em comento é uma mera expectativa, ficta e imaginária, que, por querer mudar preceitos consagrados na CF/88 e na legislação civil, infringe, por decorrência, ao disposto no art. 110⁸⁸ do CTN.

Frisa-se, por essencial, que a Lei Complementar nº 104/2001 não autorizou o legislador ordinário há alterar a legislação do imposto para os casos de investimento no exterior.

Conforme bem observado pelos ilustres doutrinadores Ricardo Mariz de Oliveira e Humberto Ávila, o § 2º, do art. 43, do CTN, pela mais rasa lógica e hermenêutica jurídica, não pode ir contrariamente ao *caput*. Vejam-se o que ponderaram os respeitáveis doutrinadores:

⁸⁶ SCHOUEIRI, Luiz Eduardo, Imposto de renda e os lucros auferidos no exterior. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v.7, São Paulo: Editora Dialética, 2003, p. 318.

⁸⁷ Como dito, para fins didáticos, o termo “Investida”, para fins da MP n. 627/2013, não alcançará as coligadas não localizadas em países com tributação favorecida e com renda ativa própria superior a 80% de sua renda total.

⁸⁸ CTN: “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

A doutrina especializada acolhe tal método exegético, mas convém lembrar que ele se transformou em lei, quando a Lei Complementar nº 95, de 26.2.1998, disciplinadora do processo legislativo, estabeleceu no seu art. 11, inciso III, letra “c”, que os parágrafos devem expressar os aspectos complementares à norma enunciada no “caput”, ou as exceções à regra por ele estabelecida.

Por conseguinte, os dois novos parágrafos do art. 43 se apresentam como normas complementares da norma principal veiculada no “caput”, integrando-se a esta coerente e consistentemente.

Ora, a norma do art. 43, como já é pacífico em doutrina e em jurisprudência, cinge-se a dizer que o imposto de renda somente pode incidir quando houver a ocorrência de acréscimo patrimonial oriundo de qualquer causa eficiente, (...)

Sendo assim, os dois novos parágrafos não somente não modificam a norma central e principal do art. 43, como também lhe devem obediência, no sentido de que, ao serem aplicados, não afastam aquela norma, que se impõem sobranceira na compreensão e na aplicação das normas dos dois parágrafos.⁸⁹

Em primeiro lugar, porque ele se refere a *receita e rendimentos oriundos* do exterior e a Medida Provisória nº 2.158-35/01 tributa *renda* e o *lucro*. Esses conceitos não se confundem. Ademais, não há sequer como cogitar de receita pela inexistência de ingresso no Brasil, nem de rendimento.

Em segundo lugar, porque o § 2º está atrelado ao *caput* do art. 43 do Código Tributário Nacional, que, não tendo sido alterado, continua definindo o fato gerador do imposto sobre a renda como a disponibilidade econômica ou jurídica de um aumento patrimonial. Como o parágrafo é *apenas um complemento da cabeça do artigo*, ele não pode criar uma competência independente.

(...).⁹⁰

Nessa ordem, Luís Eduardo Schoueri:

Ora, a regra excepcional é aquela que se coloca em lugar da geral: o aplicador da norma decide se aplica ou a regra geral, ou a excepcional, conforme o caso: a regra complementar, por sua vez, se aplica em adição à regra geral.

No caso em análise, vê-se que a aplicação isolada da regra inserido no parágrafo não teria sentido. Fosse o parágrafo uma norma excepcional, então se teriam no dispositivo em análise, dois fatos geradores distintos para o imposto de renda: o (geral) descrito no *caput* e o (excepcional) do parágrafo em comento.

Ocorre que o referido parágrafo não é completo. Ele apenas autoriza que lei defina as condições e momento em que se dará a

⁸⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O conceito de renda – inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a questão da disponibilidade sobre lucros de coligadas e controladas no exterior), *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 73. Editora Dialética, São Paulo, p. 106.

⁹⁰ ÁVILA. *Op. cit.*, pp. 231 e 232, grifos no original.

disponibilidade da receita ou rendimento oriundos do exterior. Esta disponibilidade, por sua vez, é aquela a que se refere o *caput* do artigo 43.

Fica patente, portanto, que o § 2º do artigo 43 *não dispensa o requisito da existência de disponibilidade*, para fins de incidência do imposto de renda;

(...)⁹¹

Decorre daí que o § 2º, do art. 43, do CTN, como qualquer norma, não pode ser interpretado isoladamente, mas, sim, hierárquica e coordenadamente com as demais regras do sistema.

Em súmula, ao ultrapassar, como ultrapassa, aos ditames do CTN, que retratam a incidência do IR e, por decorrência, da CSLL, por intermédio da disponibilidade verdadeira da renda, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e os arts. 73 e 78 da MP nº 627/2013, mostram-se também, completamente ilegais, pois criam, ao seu talante, ficção destoante do contexto social, da verdade fatídica vivida pelos contribuintes.

8.2. A inocorrência do fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL - presunção absoluta

Além do conceito de renda, a MP nº 2.158-35/2001 e a MP nº 627/2013 trazem a tona a hipótese de presunção absoluta de *disponibilização* do lucro, o que, por si só, acaba por trazer à tona a total impossibilidade de sua aplicação.

Como se verifica dos enunciados prescritivos suso mencionados, o critério material da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL é a aquisição do lucro, que se dá por meio da disponibilização efetiva dele.

Relembre-se, nesse pormenor, que a norma tributária, como qualquer outra, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato (*fato jurídico tributário*) previsto na hipótese legal (*hipótese de incidência*); fato este que, ocorrendo, acarreta a incidência do mandamento.

⁹¹ SCHOUERI. *Op. cit.*, p. 315.

Incidência, dessa forma, é o fenômeno, especificamente jurídico, da subsunção de um fato a uma hipótese legal que, quando se dá, por meio de linguagem jurídica competente, imputa a este fato as consequências jurídicas previstas na norma ao qual ele se subsumiu.

Assim, realizando-se, por intermédio da linguagem material competente, o fato jurídico tributário no mundo fenomênico, nasce, incondicionalmente, a obrigação tributária correspondente.

Quer dizer, para que haja a obrigação de recolher o IRPJ a CSLL, indispensável é a ocorrência do núcleo central da previsão normativa no contexto social: a aquisição do lucro por intermédio de sua disponibilização.

E disponibilização é a efetiva realização do lucro obtido pela Investida no exterior em favor da Investidora no Brasil; é o acréscimo patrimonial real experimentado por ela e não apenas um “lucro ficto”.

Humberto Ávila sintetiza, com maestria, o ponto discorrido:

Se a renda depender do implemento de uma condição, não há disponibilidade jurídica, na medida em que a renda ainda não ingressou no patrimônio do contribuinte. E, sem o ingresso no patrimônio, não há fato gerador do imposto sobre a renda, pois – como decidiu o Supremo Tribunal Federal – “renda é sempre um ganho ou acréscimo patrimonial”.⁹²

Nesse passo, configura-se ilegal e inconstitucional a presunção absoluta, até pela dicção do art. 150, § 7º, da CF/88⁹³, para se impor à tributação do IRPJ e da CSLL a qualquer preço.

Finalmente como já realçamos, a Medida Provisória nº 2.158-35, ao criar uma ficção jurídica, em afronta ao art. 150, parágrafo 7º, longe

⁹² ÁVILA. *Op. cit.*, 224.

⁹³ CF/88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

de reduzi a elisão fiscal, penaliza injustamente as empresas nacionais que investem no exterior (...)⁹⁴

O que a lei não pode sem adentrar no terreno da ficção legal é, a pretexto de fixar o momento temporal do fato gerador, definir que ele já se produziu quando a sua produção ainda não teve início ou pode nunca chegar a verificar-se. É precisamente o que ocorre com o fenômeno da apuração do lucro, que é o momento lógico e cronologicamente anterior ao da disponibilização do lucro e que, sendo embora condição necessária não é, porém, suficiente, já que o lucro apurado pode ser capitalizado e jamais devolvido em benefício dos sócios.⁹⁵

- em última análise, o art. 74 acarreta a extensão da incidência da lei tributária brasileira para além dos nossos limites territoriais, eis que pretende tributar os lucros auferidos e mantidos por pessoas jurídicas sediadas fora da jurisdição brasileira através do artifício da tributação de pessoas jurídicas situadas sob a jurisdição brasileira, como se estas fictamente fossem titulares dos lucros daquelas: ora, além de não haver um mínimo senso de razoabilidade nessa pretensão, dentro do sistema legal em vigor, contraria a vedação que o ordenamento impõe, reconhecido em doutrina e jurisprudência, para a criação por fato gerador por ficção legal ou presunção “*juris et de jure*”.⁹⁶

O princípio da legalidade, desdobrado no da tipicidade, que é correspondente à garantia individual outorgada no art. 5º, inciso II, da CF/88⁹⁷, está expresso no art. 150, inciso I⁹⁸, e explicitado pelo art. 97, do CTN⁹⁹, mas, por decorrência dele, o art. 113 do mesmo código dispõe que a obrigação tributária “*surge com a ocorrência do fato gerador*”, o qual o art. 114 conceitua como sendo, “*a situação definida em lei*

⁹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado Derzi. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior – inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 130*, São Paulo: Editora Dialética, 2006.

⁹⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 485.

⁹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O imposto de renda e os lucros auferidos no exterior. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v.7, São Paulo: Dialética, 2003, p. 352.

⁹⁷ CF/88: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)”

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...)”

⁹⁸ CF/88: “Art. 150. – (...)”

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

⁹⁹ CTN: “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; (...)”

como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Daí se constata que não há obrigação tributária se a situação descrita em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do fato jurídico tributário não se materializar no plano dos fatos.

Da mesma maneira que é indispensável à ocorrência do fato, é impossível a instituição de tributo sobre invenção, ficção ou fantasia, de que esse teria se realizado, ainda que descrita em MP.

Assim, a manutenção da norma implica em reconhecer que o IRPJ e a CSLL, independentemente do acréscimo patrimonial experimentado pela Investidora possa ser exigido em decorrência de uma mera ficção.

Ainda que a MP nº 627/2013 tenha alterado alguns aspectos relevantes na tributação dos lucros auferidos no exterior, esta manteve a ficção sobre o momento da disponibilização dos lucros no caso dos lucros auferidos por controladas e por coligadas situadas em paraíso fiscal ou que auferam renda ativa própria inferior a 80% da sua renda total.

Logo, também pela mácula à legalidade, à tipicidade e a impossibilidade de criação de presunção absoluta, a ficção instituída pela MP nº 2.158-35/2001 e mantida, ainda que em parte, pela MP nº 627/2013, é inconstitucional e ilegal.

8.3. A usurpação da competência

Além disso, é mister ressaltar que descabe a legislação ordinária, aí englobada a medida provisória, prever a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, dada que a matéria está sob a reserva apenas e tão somente de um instrumento normativo: lei complementar.

Saliente-se, nessa esteira, que o art. 146, da CF/88 revela que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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;

(...)

Como se nota, a Carta Magna reservou à lei complementar a competência exclusiva para estabelecer normas gerais em matéria tributária: a definição de tributos e espécies e respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Isto é, a função da lei complementar é explicitar a Norma Ápice, na fixação de princípios fundamentais de direito tributário em geral, e de cada tributo em particular, para que sejam obedecidos pelos escalões inferiores da legislação tributária.

O IRPJ e, por conseguinte, a CSLL, encontram o modelo da hipótese de incidência, da base de cálculo e de contribuinte no caput do art. 43, do CTN - que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar.

Tendo em vista que a lei complementar define a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL como gênero, incumbe ao legislador ordinário observá-la na criação da norma específica, sob pena de editar lei ilegal e inconstitucional.

O art. 74, da MP n° 2.158-35/2001 e, posteriormente, os art. 73 e 78 da MP n° 627/2013, ao pretenderem estabelecer ficcionalmente o momento de ocorrência da disponibilidade -, que, por óbvio, só poderia ser no instante da realização efetiva do lucro -, não respeitaram os comandos do CTN, pois criou novel hipótese para incidência do IRPJ e da CSLL, ao estabelecer como tal o lucro apurado no encerramento do período-base encerrado pela investidora. A renda fictícia passou então a ser taxada.

E, conforme dito à sociedade, tal previsão não corresponde a nenhuma forma de aquisição de disponibilidade econômica, contrariando o *caput* art. 43 do CTN.

Segundo Sacha Calmon Navarro e Misabel Abreu Machado Derzi, somente a lei complementar cabe a inserção dos liames da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, inserção essa, advinda de atribuição constitucional, é impassível de ser delegada:

(...) 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 manifestadamente inconstitucional (*ratione materiae*), sem falar no vício de forma da Lei Complementar em seu art. 19 (impossibilidade de delegação)¹⁰⁰

Em adição, o art. 62 da CF/88 é claro ao dizer que as medidas provisórias devem ser editadas em caso de relevância e urgência e que não podem discorrer sobre matérias reservadas a lei complementar.

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

(...)

III - reservada a lei complementar; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

Em face do disposto, é patente a discrepância do disposto na Norma Ápice com as Medidas Provisórias nºs 2.158-35/2001 e 627/2013, visto que essas disciplinam o fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Ainda mais grave. A MP nº 627/2013 não apresenta, no tocante aos lucros auferidos no exterior, nenhuma urgência, tanto que, obrigatoriamente, entrará em vigor tão

¹⁰⁰ COELHO, Sacha. *Op. cit.*, p. 139.

somente 13 (treze) meses após a sua publicação.

Essencial destacar também que a tributação dos lucros auferidos no exterior é uma matéria de grande relevância e amplitude e que afeta muitos contribuintes no Brasil, principalmente, grandes contribuintes que investem no exterior e geram desenvolvimento ao país. Em decorrência disso, é essencial que uma matéria dessa envergadura seja discutida pelo Congresso Nacional e com toda a sociedade. Essa ausência de debate e de discussão da matéria é um ponto levantado por Ricardo Mariz de Oliveira quando da análise da MP nº 2.158-35/2001:

- tantos vícios no art. 74 decorrem de que a sua expedição foi ato do legislador unilateral, motivado pela ânsia arrecadatória e de recordes de arrecadação que tanto caracterizou a administração fazendária da época, acabando por representar verdadeiro abuso do poder de legislar e desvio de no seu exercício.¹⁰¹

Infelizmente, essa situação não se altera. O Poder Executivo continua editando medidas provisórias que versão sobre todos os assuntos, sem respeitar qualquer relevância ou urgência, o que gera um ambiente de insegurança jurídica ao Brasil e desestimula o crescimento da indústria nacional.

Vedada está, dessa maneira, a possibilidade de lei ordinária (no caso é pior ainda, por se tratar de MP) modificar lei complementar, restando flagrante a ofensa ao princípio constitucional da hierarquia das leis e da reserva exclusiva de competência.

8.4. A afronta ao primado da capacidade contributiva e da vedação ao confisco

Ao tributar, por presunção absoluta, lucro fictício a MP nº 267/2013, para os casos que se aplica, da mesma forma que a MP nº 2.158-35/2001, está, outrossim, ferindo o princípio constitucional da capacidade contributiva (§ 1º, art. 145 - CF/88¹⁰²).

¹⁰¹ OLIVEIRA. *Op. cit.*, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, p. 353.

¹⁰² CF/88: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)”

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

Através desse axioma, é vedado ao legislador definir uma hipótese de incidência que não reflita a existência de riqueza do contribuinte, ou cuja base de cálculo não possua coerência com o fato que se quer tributar.

Isto porque, se não houve a “disponibilização” efetiva do lucro pela Investida e, portanto, o efetivo ingresso dele ao patrimônio da Investidora, não houve a apuração de riqueza.

Desta forma, a previsão do art. 74, da MP n° 2.158-35/2001 e os arts. 73 e 78 da MP n° 627/2013, nada mais trazem do que a imposição de tributação sobre a indisponibilidade de renda, ou melhor, trazem a tributação sobre a expectativa de um dia a Investidora receber o lucro.

Observado, assim, o princípio da capacidade contributiva, a renda e os proventos de qualquer natureza devem corresponder à mais-valia, ao acréscimo, à riqueza nova, que se mostre disponível, ou seja, que se aponte como um aumento de patrimônio.

- outro preceito constitucional infringido pelo art. 74 é o princípio da capacidade contributiva, aludido no § 1° do art. 145 da Constituição Federal, uma vez que o art. 74 manda tributar renda não disponível e sequer adquirida, o que importa em retirar o patrimônio do contribuinte, e não de acréscimo a ele (onde deveria estar situada a capacidade contributiva), os recursos para quitar a correspondente obrigação tributária.¹⁰³

O remate de Luciano Amaro, de forma figurada, contribui para elucidação da ofensa ao primado da capacidade contributiva:

onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço de água¹⁰⁴.

Patente, nesse diapasão, que, a ficção jurídica de apropriação de lucro não realizado de verdade, quer seja o previsto na MP n° 2.158-35/2001, quer seja o da MP n° 627/2013, implica na ofensa ao princípio da capacidade contributiva, vez que se

¹⁰³ OLIVEIRA. *Op. cit.*, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, p. 353.

¹⁰⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 19ª ed., São Paulo: Editora Saraiva: 2013, p. 136.

exige o IRPJ e a CSLL sobre montante não auferido de fato.

Além do mais, considerando-se que a destinação da arrecadação do tributo é irrelevante para determinar sua natureza (CTN, art. 4º¹⁰⁵), o simples fato de exigir-se tributo sobre o patrimônio, acenando-se, sorrateiramente, com *suposta* hipótese de existência de lucro, representa a existência de confisco.

Como dito alhures, a União Federal possui competência tributária para instituir tributo sobre lucro e não sobre o patrimônio, pelo menos não sob a rubrica de IRPJ e CSLL.

É evidente que, quando um tributo incide sobre hipótese ilegal e inconstitucional, alcançando indevidamente o patrimônio do contribuinte, ao invés do lucro (porque ele não existe), sua exigência não pode prosperar.

Isto se caracteriza, na realidade, como verdadeiro confisco, vez que a previsão legal abocanha tributo sobre lucro inexistente (ficto e imaginário), o que é terminantemente vedado pela Carta Magna (art. 150, IV¹⁰⁶).

8.5. A impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica da empresa investida

Ademais, ao tributar o IRPJ e a CSLL sobre lucro que não pertence à Investidora, mas, sim, a outra pessoa jurídica, Investida, as indigitadas normas desconsideram a personalidade jurídica do ente situado fora do território pátrio, em menoscabo dos arts 50 e, por analogia, aos arts. 986 a 990 do Código Civil.

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando

¹⁰⁵ CTN: “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

¹⁰⁶ CF/88: “Art. 150. – (...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

Ihe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Art. 986. Enquanto não inscritos os atos constitutivos, reger-se-á a sociedade, exceto por ações em organização, pelo disposto neste Capítulo, observadas, subsidiariamente e no que com ele forem compatíveis, as normas da sociedade simples.

Art. 987. Os sócios, nas relações entre si ou com terceiros, somente por escrito podem provar a existência da sociedade, mas os terceiros podem prová-la de qualquer modo.

Art. 988. Os bens e dívidas sociais constituem patrimônio especial, do qual os sócios são titulares em comum.

Art. 989. Os bens sociais respondem pelos atos de gestão praticados por qualquer dos sócios, salvo pacto expreso limitativo de poderes, que somente terá eficácia contra o terceiro que o conheça ou deva conhecer.

Art. 990. Todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem, previsto no art. 1.024, aquele que contratou pela sociedade.

Atualmente, a pessoa jurídica é vista como um instrumento, que visa alcançar determinados fins práticos, como a autonomia patrimonial e a limitação de responsabilidades, constituindo-se num centro autônomo de interesses, direitos, obrigações e responsabilidades.

A personalidade jurídica, por sua vez, é qualidade inerente à pessoa jurídica, sendo determinante para o reconhecimento desta perante todo o ordenamento jurídico.

No entanto, as medidas provisórias em comento ignoram a existência da pessoa jurídica no exterior (Investida), ao submeter o lucro dela, indistintamente, à Investidora situada no Brasil, sem qualquer motivo real, mas apenas por ficção jurídica, é reluzente a infringência de todas as normas basilares acerca da personalidade e da pessoa jurídica.

Evidente que a MP nº 627/2013, no tocante as coligadas fora de países com tributação favorecida e com renda ativa própria superior a 80% da renda total tem sua personalidade jurídica respeitada, mas e nos outros caso? Novamente a previsão legal não respeita o primado da personalidade jurídica.

Mais uma vez, Sacha Calmon Navarro, Misabel Abreu Machado Derzi, assentam, com nitidez, esse ponto:

A medida provisória nº 2.158-35 contém sérios defeitos jurídicos, a saber: (...) - desconsidera a personalidade jurídica da controlada ou coligada no exterior e acresce ao fato gerador da coligada ou controladora no Brasil os lucros havidos no exterior tão logo erguido o balanço, contra precedente do STF (caso da distribuição do lucro líquido antes de sua distribuição ou separação)¹⁰⁷.

Cintilante, também por esse prisma, que a da MP nº 2.158-35/2001 e a MP nº 627/2013 são ilegais, tanto que passam por cima até das pilastras mais seguras do Direito quando, sem qualquer reserva, simplesmente desconsidera a personalidade jurídica autônoma da Investida.

8.6. A ofensa ao primado da razoabilidade e universalidade da renda

Cabe ainda dizer que o disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, ofende também ao primado da razoabilidade e da universalidade da renda, pois, cria ficção para tributar o lucro da investida, mas, de outra monta, não permite a dedução do prejuízo dela.

Nesse aspecto específico, apesar de todos os requisitos para a compensação dos prejuízos fiscais das Investidas, comparativamente à MP nº 2.158-35/2001, a MP nº 627/2013 estabelece um avanço, ainda que singelo, uma vez que esta permite a compensação dos prejuízos, ainda que, em caso específico.

Ainda assim, considerando a universalidade da renda, ambas as medidas provisórias não se coadunam com o referido princípio.

Nesse ponto, que o lucro da pessoa jurídica é tudo que for efetivamente auferido por ela durante sua existência, correspondendo à soma algébrica dos resultados de todos os exercícios, e não à soma apenas dos exercícios superavitários.

¹⁰⁷ COELHO, Sacha. *Op. cit.*, p. 141.

Nos termos do art. 189 da Lei das Sociedades Anônimas, o *lucro* é o resultado do período diminuído dos prejuízos anteriores, possibilitando, destarte, a determinação do acréscimo real do patrimônio.

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Todavia, como a MP nº 2.158-35/2001 realmente é uma norma inválida, que só visa a arrecadação contumaz, não houve a reparação do permissivo legal consistente na proibição de dedução do prejuízo da Investida, conforme determinado no art. 25 da Lei nº 9.249/1995. Se realmente se quisesse equilibrar à tributação do lucro, mesmo que ficto, deveria haver a possibilidade de dedução total e irrestrita dos prejuízos.

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

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

Ricardo Mariz de Oliveira sintetiza a quebra no primado da razoabilidade e da universalidade pela disparidade de tratamento:

(..) colide com o princípio da universalidade, previsto no inciso I do § 2º do art. 153 da Constituição Federal como critério obrigatório para o imposto de renda, cujo critério importa na consideração da totalidade e inteireza do acréscimo patrimonial (substrato fático da hipótese de incidência); sob este aspecto, a colisão é manifestada duplamente: primeiramente, por tomar na base de cálculo valores que não pertencem à universalidade patrimonial dos contribuintes, e depois por tomar na base de cálculo apenas parte dos elementos que formam a universalidade patrimonial da coligada ou controlada, isto é, apenas os lucros e não os prejuízos (...)¹⁰⁸

Claro, nesse passo, a ofensa aos primados da razoabilidade e universalidade da renda, que corroboram o total desacerto da regra decorrente do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e dos arts. 73 e 78 da MP nº 627/2013, que impõe uma imaginária aquisição

¹⁰⁸ OLIVEIRA. *Op. cit.*, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, p. 351.

do lucro sem, criar também, uma real possibilidade dedução de prejuízo da Investida.

8.7. A equivalência patrimonial – impossibilidade de ser base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Demais disso, como já dito, na aplicação o MEP, no tocante aos lucros auferidos pela Investida, estes de modo algum interferem sobre o lucro tributável da Investidora.

É cediço que a equivalência patrimonial, como detalhado acima busca, em linhas gerais, retratar o patrimônio geral da empresa, aí incluídas as participações em outras Investidas.

O fato de haver o reconhecimento contábil disso em nada abala a apuração do IRPJ e da CSLL, pois, não há renda e nem lucro disponíveis aqui no Brasil, mas tão somente reflexo patrimonial da participação no exterior.

Caso a equivalência patrimonial, por si só, já faz nascer o lucro aqui no Brasil, a tributação do IRPJ e da CSLL já deveria ser paga muito antes da edição da MP n° 2.158-35/2001 e da MP n° 627/2013.

O fato de existir a equivalência para controle estritamente patrimonial, não altera em nada a situação de ficção criada pela MP n° 2.158-35/2001 e legalizada pela MP n° 627/2013, na medida em que seu art. 2° determina a tributação com base no resultado de equivalência patrimonial decorrente de participações societárias no exterior.

Se realmente, com a equivalência patrimonial houvesse renda/lucro disponibilizado pela Investida, a Investidora poderia usufruir do dinheiro à vontade.

Mas não pode. Sem a realização formal do lucro auferido pela Investida na Investidora, não há disponibilidade. Isso é fato.

A equivalência patrimonial trata do resultado das empresas, ganhos e perdas, mas não do lucro ainda não distribuído pela Investida. O professor Sacha Calmon Navarro esclareceu com precisão esse ponto:

Não se confunde a temática em exame com o princípio da equivalência patrimonial. Para fins contábeis, o resultado das controladas ou coligadas, positivo ou negativo (perdas), pode refletir-se no balanço da coligada ou controladora no Brasil, mas os lucros somente são afetados quando elas os distribuem e, portanto, reduzem os respectivos patrimônios. O advento da IN nº 213/2002, agravou substancialmente o quadro apontado, com a determinação da oneração da equivalência patrimonial (que inclui novamente os lucros e outros valores já tributados).¹⁰⁹

Vê-se, pois, que a equivalência patrimonial em nada altera os fatos: não há renda e nem lucro disponibilizado no exterior, a não ser é, claro, que se aplique a absurda ficção absoluta pretendida pelas medidas provisórias em análise.

Demais disso, atualmente, em oposto ao pretendido pela MP nº 2.158-35/2001, os arts. 23 e 428, do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 3.000/99 - RIR/99, atualmente em vigência, determinam que os resultados positivos da equivalência patrimonial não deverão compor a base de cálculo dos tributos em comento:

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

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

Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

E na CSLL não é diferente. A Lei nº 7.689/1988 também veda expressamente a utilização do MEP para fins de tributação:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

¹⁰⁹ COELHO. Sacha. *Op. cit.*, p. 142.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo: (...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990) (...)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio.

É notório, pois, que o resultado positivo de equivalência patrimonial é isento de tributação, independentemente do fator que tenha dado causa a tal resultado.

E nem poderia ser diferente. Isso porque o resultado de equivalência patrimonial decorre do ajuste que periodicamente empresas fazem em relação ao valor patrimonial de seus investimentos em outras sociedades, seja por consequência de fatores internos à empresa (lucro/prejuízo e outras mutações patrimoniais), seja por fatores externos (variação cambial).

Lucro, como já se falou acima, é o resultado positivo decorrente da exploração de atividade econômica, obtido mediante o confronto de receitas, custos e despesas num dado período de tempo. Esse conceito é inconciliável com a chamada variação cambial do investimento e também com o resultado de equivalência.

Além disso, como muito bem apontou o jurista Edmar Oliveira Andrade Filho:

existem situações em que o ajuste positivo da equivalência patrimonial ultrapassa o montante dos lucros que podem ser distribuídos (...).¹¹⁰

Todavia, segundo o método previsto nas medidas provisórias em discussão, até os lucros que por deliberação dos acionistas da Investida não podem ser distribuídos em razão de um futuro aumento de capital, reserva ou investimento, na subsidiária no exterior, serão tributados, independentemente do efetivo recebimento do numerário pela Investidora, o que representa um verdadeiro despautério.

¹¹⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, *Imposto de renda das empresas*, 3ª ed., São Paulo: Editora Atual, 2006, p. 105.

Mesmo com a alteração legislativa pretendida pela MP n° 627/2013, não se pode legalmente “criar” ou “inovar” uma espécie de lucro com base em ficção. Ou seja, o método de equivalência patrimonial é apenas um fenômeno contábil e não pode ser meio apto a delinear a base de cálculo de qualquer tributo e muito menos tornar lucro no exterior em lucro realizado ficta e arbitrariamente no Brasil.

Por qualquer ângulo que se olhe a conclusão é cristalina, a pretensão da MP 2.158/35-01 e da MP n° 627/2013, é tributar um valor que não é renda e nem lucro, alterando assim, um conceito constitucional e resguardado pela norma infraconstitucional que repousa no art. 43, *caput*, do CTN.

9. DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

9.1. Os tratados internacionais e a tributação dos lucros

Os impactos da tributação nos lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas também podem ser analisados sob o aspecto dos tratados internacionais.

Tratado é o acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos. Na afirmação clássica de George Scelle, o tratado internacional é em si mesmo um simples instrumento; identificamo-lo por seu processo de produção e pela forma final, não pelo conteúdo. Este – como o da lei ordinária numa ordem jurídica interna – é variável ao extremo. Pelo efeito compromissivo e cogente que visa produzir, o tratado dá cobertura legal à sua própria substância. Mas essa substância tanto pode dizer respeito à ciência jurídica quanto à produção de cereais ou à pesquisa mineral.¹¹¹

No ordenamento jurídico interno, o tratado é reconhecido pela Carta Magna. De acordo com o § 2° do art. 5° da CF/88, o tratado adentra ao ordenamento jurídico brasileiro, sendo superior à norma interna:

Art. 5°. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer

¹¹¹ REZEK, José Francisco, *Direito internacional público: curso elementar*, 9ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2002, p. 74.

natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Em consonância com a Norma Ápice, o art. 98 do CTN assim assegura:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Apesar de o CTN utilizar do termo revogação, é prudente destacar que ao tratado internacional não tem o condão de revogar a lei interna, simplesmente institui uma regra especial para casos que disciplina, de forma que a norma específica se sobrepõe a geral.

Na esfera tributária, em decorrência da internacionalização das empresas e do elevado fluxo de capital que circulam ao redor do mundo mediante mera ordem digital, os tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação dos recursos ganharam enorme relevância.

Nessa esteira, o Brasil vem firmando diversos tratados internacionais com a finalidade de evitar a dupla tributação do capital.

Em geral, apesar do Brasil não ser membro da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), os tratados internacionais por ele firmados seguem o modelo padrão instituído pela referida organização.

Atualmente, o Brasil não é membro da OCDE, porém vem adotando sua Convenção Modelo nos tratados assinados com outros países com o intuito de evitar a dupla tributação internacional. Assim sendo, embora o Brasil não tenha a obrigatoriedade de seguir a Convenção Modelo da OCDE, vem espontaneamente utilizando o seu modelo nos diversos tratados que celebra, seja com países membros da OCDE, seja com países não membros dessa organização.¹¹²

¹¹² PEREIRA, Marco Antônio Chazaine. *A tributação de lucros auferidos no exterior*, São Paulo: LTr, 2010, p. 88.

Analisando o modelo padrão instituído pela OCDE, é possível extrair-se que há previsão para que os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas sejam tributados somente no país que gerou ou produziu o referido lucro.

Podemos verificar essa questão nos tratados de dupla tributação firmados pelo Brasil. Como exemplo¹¹³, podemos analisar o tratado firmado entre Brasil e Espanha¹¹⁴ ou entre Brasil e Portugal¹¹⁵. Observe-se o previsto no art. 7º do tratado informado entre o Brasil e a Espanha:

ARTIGO 7

Lucros

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares. Em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.
3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.
4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.
5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo.

Em idênticas palavras temos o previsto no art. 7º do Tratado Brasil – Portugal e nos demais tratados firmados com base no modelo da OCDE.

¹¹³ Podemos citar também os tratados assinados pelo Brasil com a Bélgica (BRASIL, Decreto n. 72.542, 30 de julho de 1973) ou com a Suécia (BRASIL, Decreto n. 77.053, 19 de janeiro de 1976).

¹¹⁴ BRASIL, Decreto n. 76.975, 2 de janeiro de 1976.

¹¹⁵ BRASIL, Decreto n. 4.012, 13 de novembro de 2001.

Para auxiliar na interpretação do citado art. 7º, é necessário compreender o conceito de estabelecimentos permanente. Nos termos do art. 5º do Tratado Brasil - Espanha e repetido nos demais tratados firmados para evitar a dupla tributação, estabelecimento permanente é definido como:

Estabelecimento permanente

1. Para os fins da presente Convenção, a expressão "estabelecimento permanente" designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.

2. A expressão "estabelecimento permanente" compreende especialmente:

- a) as sedes de direção;
- b) as sucursais;
- c) os escritórios;
- d) as fábricas;
- e) as oficinas;
- f) as minas, pedreiras ou qualquer outro local de extração de recursos naturais;
- g) os canteiros de construção ou de montagem cuja duração exceda seis meses.

(...)

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante, ou que exerça sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento permanente, quer de outro modo) não será, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades um estabelecimento permanente da outra.

Da leitura conjunta do art. 7º com o art. 5º, extrai-se que um estado só pode tributar os lucros auferidos em outro estado no caso de estabelecimento permanente, o que não é o caso de controladas e coligadas, mas sim o caso de filiais ou sucursais.

Assim, como a subsidiária tem personalidade jurídica própria, não sendo portanto um EP, o Estado de sua localização (exterior) é que teria competência exclusiva para tributar os lucros decorrentes de suas atividades, já que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, cabendo ao Brasil somente a tributação de alguma atividade exercida por essa sociedade no seu território por meio de um EP.

Dessa forma, com base nesse entendimento, a regra do art. 7º (lucros de empresas) não pode alcançar as coligadas e controladas de empresas brasileiras, que somente poderiam ser tributadas no país onde estiverem situadas (Estado Contratante), não havendo permissão no tratado para que o Brasil os tribute.¹¹⁶

¹¹⁶ PEREIRA. *Op. cit.*, p. 90.

Em decorrência do acima exposto, é incabível a aplicação da tributação dos lucros no exterior na forma pretendida pela MP n° 2.158-35/2001 ou pela MP n° 627/2013, visto que as disposições contidas nas referidas medidas provisórias vão à contramão do previsto nos tratados para evitar dupla tributação.

Por fim, cabe salientar que na forma como introduzida a norma contra a postergação tributária internacional no Brasil, como regra estrutura que retira o véu da personalidade jurídica das empresas ligadas estrangeiras para tributar o lucro das sociedades localizadas no exterior, no montante apurado antes da tributação no exterior artigo 1º, §, da Instrução Normativa SRF n° 213, de 2012), o Imposto de Renda incide sobre o lucro auferido no exterior, e não sobre os rendimentos das controladoras brasileiras referentes à distribuição de lucros das empresas ligadas.

Sendo assim, verifica-se a incompatibilidade da regra brasileira com os tratados para evitar bi-tributação firmados pelo Brasil (...)

Nos termos dos tratados em questão, compete apenas ao país de residência de empresas controladas e coligadas estrangeiras tributar a renda, destas, nos termos do artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE e das Nações Unidas, o que impede a descon sideração da personalidade jurídica destas empresas para alcançar os lucros apurados no exterior pelas sociedades ligadas.¹¹⁷

Em conclusão, a aplicação dos dispositivos legais supracitados ferem de morte os tratados internacionais e tornam o previsto nos tratados sem efetiva aplicação.

Interessante destacar que o Poder Executivo, apesar de negar que suas medidas provisórias ferem os tratados firmados pelo país, está atento para essa situação de patente ofensa aos primados do direito internacional. Tanto é que, no tratado firmado entre Brasil e México¹¹⁸ consta, expressamente, que, independentemente do previsto no tratado, há possibilidade de aplicação da norma interna.

ARTIGO 28

Disposições Diversas

1. As autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes poderão negar os benefícios desta Convenção, quando assim o acordarem nos termos do Artigo 25 da mesma, a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se, em sua opinião, a outorga dos benefícios da Convenção constitui um abuso desta Convenção considerando seu objeto e fim.

(...)

¹¹⁷ ROLIM. *Op. cit.*, p. 208.

¹¹⁸ BRASIL, Decreto n. 6.000, 26 de dezembro de 2006.

3. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa a capitalização insuficiente ou para combater o diferimento, incluída a legislação de sociedades controladas estrangeiras (legislação CFC) ou outra legislação similar.
(...)

Ainda, no art. 28, § 4, prevê que as disposições do acordo não impedirão que um Estado Contratante aplique as regras de sua legislação nacional, relativa ao combate da evasão e elisão fiscal.

(...) 4. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa ao combate da evasão e elisão fiscal ou abuso da Convenção, inclusive as aplicáveis aos créditos respaldados.

Deste modo, o tratado Brasil – México é uma exceção à regra e afasta a aplicação do art. 98 do CTN.

Sendo assim, não havendo previsão similar à que foi incluída no tratado Brasil e México, deve prevalecer o acordo internacional em detrimento da legislação interna, sendo incabível a tributação dos lucros auferidos no exterior na forma prevista na MP nº 2.158-35/2001 e repetida na MP nº 627/2013, nos casos em que as Investidas estejam localizadas em países com os quais o Brasil firmou tratado para evitar a dupla tributação.

9.2. A posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) sobre a aplicação dos tratados internacionais

Apesar dos argumentos demonstrados acima, a RFB por diversas vezes autua os contribuintes que não recolherem o IRPJ e CSLL provenientes dos lucros apurados por suas Investidas localizadas em países com os quais o Brasil celebrou tratado para afastar a dupla tributação.

Em decorrência das autuações lavradas pela RFB, muitos autos de infração foram contestados, o que levou o CARF a se manifestar sobre o tema.

Um dos primeiros casos analisados pelo CARF (“Caso Refratec”) envolveu a tributação de controladas localizadas na Ilha da Madeira (Portugal) e na Espanha¹¹⁹. Observe-se a ementa do acórdão proferido pelo CARF.

IRPJ — CONTROLADA EM PORTUGAL — LUCROS DE 1996 E 1997 — LEI 9249/95 — TRATADO INTERNACIONAL

O art. 25 da Lei 9249/95 estabeleceu que o lucro apurado por controlada no exterior devia ser oferecido à tributação do IRPJ pela sócia controladora sediada no Brasil. Contudo, para a pessoa jurídica no Brasil que possuísse controlada com sede em Portugal, essa norma não tinha eficácia por força do Tratado entre Brasil e Portugal para evitar a bitributação (Decreto 69393/71), cujo artigo VII prevê a impossibilidade de um Estado tributar os lucros de uma empresa localizada no outro Estado.

IRPJ — CONTROLADA EM PORTUGAL — LUCROS A PARTIR DE 1998 — LEI 9532/97 — DISPONIBILIZAÇÃO — EMPREGO DO LUCRO

O art. 1º da Lei 9532/97 alterou a hipótese de incidência para situação de disponibilização dos lucros de controlada no exterior. Dentre as hipóteses de disponibilização, está previsto o emprego dos lucros acumulados, os quais são excluídos enquanto não disponibilizados. A utilização do valor ajustado pela equivalência patrimonial (com lucros) na apuração de ganho de capital na cessão da participação deve ser considerada como a hipótese de emprego do valor do lucro em favor da beneficiária (controladora), situação em que deve ser oferecido à tributação o lucro até então excluído.

IRPJ — CONTROLADA NA ESPANHA — LUCROS A PARTIR DE 2001 — MP 2158-34/2001 — TRATADO INTERNACIONAL

O art. 74 da MP 2158-34 estabeleceu a presunção absoluta (ficção) de que o lucro auferido por controlada no exterior deve ser considerado distribuído à controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano. O Tratado entre Brasil e Espanha não afasta a incidência de tributação por empresa sediada no Brasil relativamente ao lucro de empresa espanhola considerado distribuído.

CSL — CONTROLADA NO EXTERIOR — MP 1858-6/99 — INICIO DA TRIBUTAÇÃO

O art. 25 da Lei 9249/95 e o art. 1º da Lei 9532/97 fixaram a tributação de lucro de controlada no exterior apenas pelo IRPJ, não sendo possível alargar a norma jurídica para que se submeta à CSL por falta de amparo legal. Apenas com a edição da MP 1858-6/99 foi introduzida a norma legal que criou a hipótese de incidência.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Recurso parcialmente provido.¹²⁰

Nesse caso, o CARF analisou a tributação decorrente da controlada localizada na Ilha da Madeira e entendeu que, o Tratado Brasil – Portugal firmado em 2001 excluiu as empresas instituídas na Ilha da Madeira do acordo para se evitar a dupla tributação.

¹¹⁹ Conforme: PEREIRA. *Op. cit.*, pp. 115-125.

¹²⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 13603.002794/2003-50, Relator: José Henrique Longo, 2006.

No tocante ao tratado Brasil – Espanha, o CARF entendeu que o julgamento envolvia a tributação sobre os dividendos e não sobre os lucros da controlada.

Em relação ao investimento detido pela Refratec na Espanha, o conselheiro José Henrique introduz seu entendimento afirmando que a tributação pelo IRPJ e pela CSLL nos moldes da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da empresa estrangeira, as sim sobre os dividendos disponibilizados à sociedade brasileira, por isso não há que se cogitar a aplicação do art. 7º do Trato (lucro das empresas).¹²¹

Diante disso, o CARF se posicionou de forma que os lucros disponíveis para os acionistas são considerados dividendos para fins de tributação e aplicação dos tratados. Assim, o julgamento se deslocou do art. 7 para o art. 10 e 23 do Tratado Brasil – Espanha, que assim rezam:

Art. 10.

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

Este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que deram origem aos dividendos pagos .

(...)

4. O termo "dividendos" usado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, partes de empresas mineradoras, ações de fundador ou outros direitos que permitam participar dos lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente .

5. Quando uma sociedade residente da Espanha tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação fiscal brasileira. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedades referente a esses lucro!

Não obstante, o imposto só será aplicável quando os lucros forem efetivamente transferidos para o exterior .

Art. 23.

¹²¹ PEREIRA. *Op. cit.*, p. 122.

1. Quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no outro Estado Contratante, o primeiro Estado, ressalvado o disposto nos parágrafos 2, 3 e 4, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago no outro Estado Contratante.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no outro Estado Contratante.

O disposto neste parágrafo se aplica, na Espanha, tanto aos impostos gerais como aos impostos a conta .

2. Para a dedução mencionada no parágrafo 1, o imposto sobre os juros e "royalties" será sempre considerado como tendo sido pago com as alíquotas de 20% e 25% respectivamente .

3. Quando um residente da Espanha receber dividendos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Espanha isentará de imposto estes dividendos, podendo no entanto ao calcular o imposto incidente sobre os rendimentos restantes desse residente, aplicar a alíquota que teria sido aplicável se tais dividendos não houvessem sido isentos .

4. Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos.

Em um primeiro momento, aplicando o art. 10 do Tratado Brasil – Espanha o CARF entendeu que os lucros da controlada na Espanha poderiam ser tributados no Brasil. Após a interposição de embargos de declaração alegando ofensa também ao apontado art. 23, o CARF determinou a comprovação de que os dividendos foram efetivamente tributados na Espanha.

Como não foi comprovado que os *supostos* dividendos foram tributados na Espanha, o CARF manteve a aplicação da MP nº 2.158-35/2001 e, por conseguinte, a autuação fiscal.

Temos grandes ressalvas sobre o entendimento aplicado pelo CARF e demonstrado acima. De acordo com o entendimento esposado no presente estudo, trata-se de lucros auferidos por controladas ou coligadas e que deveriam ser tributados apenas e tão somente no país sede da Investida.

Não podemos esquecer que, por muitas vezes, os lucros não são disponibilizados para a Investidora apenas para diminuir a carga tributária, porém, apenas dessa situação, os tratados não impedem esse planejamento fiscal. Em adição, os tratados não são

firmados com países de tributação favorecida e sim com países com os quais o Brasil mantém relação comercial ativa e saudável.

O entendimento acima esposado vai de acordo com o julgamento do CARF que analisou, novamente, o Tratado Brasil – Espanha, conforme consta na ementa abaixo (“Caso Eagle I”):

(...) LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA AQUI NO BRASIL (MP nº 2.158-34/2001, ART. 74, § ÚNICO)

A partir da vigência do art. 74 da MP 2.158-35/2001, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, os lucros auferidos 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.

LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR

Na Lei 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido no art. 1º da Lei 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que fictos), deixando, pois, de ter como base os dividendos.

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA

Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil. Não são também tributados no Brasil os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis na Espanha. (...) ¹²²

No Caso Eagle I, o CARF entendeu que o Tratado Brasil – Espanha deveria prevalecer sobre a legislação interna determinando a anulação do auto de infração. O voto proferido pela Ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni é um verdadeiro marco na análise da aplicação dos tratados internacionais, conforme destacado por Marco Antônio Chazaine Pereira:

A partir da entrada em vigor da Medida Provisória n. 2-158-35/01, no entanto, a base do imposto brasileiro passou a ser o “lucro

¹²² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo n. 16327.000112/2005-31, Relatora: Sandra Maria Faroni, 2006.

apurado no balanço”, por ficção legal, isto é, ainda que não distribuído o lucro é considerado auferido para fins tributários, tanto que, segundo entendimento da conselheira relatora, a própria base tributável no Brasil não é o lucro líquido auferido no exterior, mas o lucro da SEC antes dos impostos – e não seria possível distribuir dividendos sobre valores superiores aos lucros auferidos.

Assim sendo, não seria possível atribuir aos lucros apurados em balanço, antes de qualquer distribuição (disponibilizados apenas por ficção legal), o caráter dividendo, de modo que o dispositivo legal do Tratado que se contraporaria à regra da Medida Provisória n. 2.158-35/01 seria o art. 7º, afastando, por derradeiro, a aplicação dos arts. 10 (dividendos) e 23, item 4 (isenção na distribuição de dividendos para o caso em pauta).

A conselheira então concluiu seu entendimento fundamentando seu voto inclusive na regra de interpretação autêntica contida no art. 3º, item 2, do Tratado, que, por tratar a Medida Provisória n. 2.158-35/2001 de lucros auferidos, aplica-se ao caso o disposto no art. 7º da Convenção, de modo que não pode haver tributação no Brasil de lucros auferidos por pessoa jurídica domiciliada na Espanha enquanto estes não estiverem disponibilizados à pessoa jurídica brasileira.¹²³

Essa decisão foi positiva para o contribuinte e reforçou a prevalência dos tratados sobre a legislação interna.

Essa posição não foi plenamente adotada no julgamento do processo nº 16327.000530/2005-28 (“Caso Eagle II”).

No decorrer do julgamento do Caso Eagle II ocorrem diligências que comprovaram que a controlada localizada na Espanha (Julua) não estava constituída sob de nenhum regime especial de tributação.

Iniciado o julgamento, a Conselheira Sandra Maria Faroni manteve o entendimento por ela adotado no Caso Eagle I. O Conselheiro Valdir Sandri analisou a questão questionando um argumento trazido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, qual seja, os lucros das controladas indiretas da Eagle deveriam ser consolidado para fins fiscais na Julua (Espanha) ou diretamente na Eagle (Brasil)?

De acordo com o voto do Conselheiro Valdir Sandri, os lucros das controladas indiretas localizadas na Argentina (CCBA) e no Uruguai (Monthiers), que não estavam sujeitos ao reconhecimento por meio da equivalência patrimonial na

¹²³ PEREIRA. *Op. cit.*, p. 131 e 132.

Espanha (Julua) deveriam ser acrescidos a base de cálculo do IRPJ e da CSLL diretamente na controlada localizada no Brasil.

Por outras palavras, o Conselheiro Valdir Sandri entendeu que a Julua era uma simples *holding* que foi constituída somente para deter participação societária na CCBA e na Monthiers e usufruir do Tratado Brasil – Espanha. Observe-se a ementa do acórdão de relatoria do Conselheiro Valdir Sandri:

(...) LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR

Na vigência das Leis 9.249/95 e Lei 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido na IN 38/96 e na Lei nº 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que presumidos), passando a incidir sobre os lucros apurados, e não mais sobre dividendos.

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA

Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS

Para fins de aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, os resultados de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do tratado internacional firmado com o país de residência da controlada direta, mormente quando esses resultados não foram produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada, evidenciando o planejamento fiscal para não tributá-los no Brasil.

(...)

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL - O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual, quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.

Recurso de ofício provido.¹²⁴

Importante citar alguns trechos do voto do Conselheiro Valdir Sandri que ilustram com precisão o discorrida acima:

¹²⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo n. 16327.000530/2005-28, Relatora designado: Valdir Sandri, 2008.

Ocorre que o ponto fundamental neste caso, em minha opinião, não é bem este.

Como exaustivamente visto antes, a sociedade brasileira (EAGLE), possui o controle societário de uma empresa residente na Espanha (JALUA), com o qual o Brasil possui tratado para evitar a dupla tributação, que por sua vez possui o controle de outras empresas (MONTHIERS/URUGUAI e CCBA/ARGENTINA). Noutra giro, a Eagle possui o controle direto da JAULA localizada na Espanha e o controle indireto da CCBA (Argentina) e Monthiers (Uruguai)

(...)

A questão pode ser resumida nas seguintes indagações: a legislação brasileira que passou a tributar os resultados auferidos por intermédio de pessoas jurídicas no exterior alcança apenas a controlada que a empresa brasileira possua controle direto ou alcança também o lucro auferido pelas empresas que detenha o controle indireto? O lucro auferido pela controlada indireta é lucro da controladora ou lucro da controlada direta?

(...)

Quando o ilustre advogado da Recorrente, em seu memorial, afirma que a possibilidade de se tributar o lucro da Monthiers (controlada indireta) no Brasil "equivaleria a tributar diretamente na empresa brasileira o lucro das investidas indiretas, desconsiderando-se a personalidade jurídica de suas investidoras ...", parte do pressuposto, a meu ver equivocado, de que o lucro alcançado pela legislação brasileira é apenas e tão somente o lucro da controlada na qual a controladora possua controle direto. Não é bem assim.

Em verdade, as investidas indiretas, pela legislação brasileira, também são empresas controladas para fins societário e fiscal, tendo em vista que inexiste na legislação sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior qualquer regra que determine a tributação de lucros de uma controlada, a de controle direto, e a não tributação dos lucros de outra controlada, a de controle indireto.

(...)

Não pode a Recorrente invocar em seu benefício o tratado celebrado entre os Estados acima contratante, que visou evitar a dupla tributação dos lucros auferidos pelas sociedades residentes dos respectivos Estados, a fim de obter uma economia de imposto decorrente de lucros auferidos por outra sociedade controlada/interligada residente num terceiro Estado, os quais não fazem jus ao benefício em razão de sua situação substancial.

De fato, não há como considerar ao abrigo do tratado Brasil — Espanha, os lucros auferidos num terceiro país sem tratado, que tem apenas como passagem um dos Estados contratantes, eis que, pela regra disposta no art. 7º. do Tratado, os lucros por ele abrangido são apenas aqueles auferidos pelos Estados Contratantes, aliado ao fato de que pela lei societária e fiscal, os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada ou coligada no exterior mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão considerados no balanço para efeito societário, bem como, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

(...)

Convém destacar que os processos envolvendo a Eagle são amplamente discutidos na doutrina.

Tal é o que ocorreu, por exemplo, nos fartamente comentados Casos “Eagle I” e “II”. Em ambos os precedentes, o Conselho analisou o confronto entre a legislação em comento e o disposto no Tratado para evitar Dupla Tributação firmado entre Brasil e Espanha. Naqueles casos, o então Conselho de Contribuintes (CC), baseado no voto da Conselheira Sandra Faroni, decidiu – em resumo – pelo afastamento da tributação dos lucros da controlada espanhola (*second tier*), em razão do art. 7º do Acordo firmado entre Brasil e Espanha.

Especificamente no caso “Eagle II”, contudo, o mesmo entendimento não foi estendido às controladas indiretas situadas no Uruguai e na Argentina (*third tier*). O fundamento então invocado pelo Conselho foi que os lucros auferidos diretamente pela própria empresa brasileira (Eagle)

Quanto a este aspecto, o julgamento causou alguma complexidade no meio jurídico, por se tratar do primeiro precedente em que se admitiu a extensão da lei brasileira de tributação universal de lucros para alcançar empresas controladas indiretas. Não obstante, fato é que houve, então, um importante pronunciamento sobre a prevalência, em tese, dos tratados internacionais sobre a legislação interna que versa sobre tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior.

Este assunto, porém, está longe de ser considerado pacífico na jurisprudência daquela Corte Administrativa.¹²⁵

Por fim, apesar do CARF ainda não ter uma posição pacífica sobre o tema, em recente decisão, foi mantida a aplicação do art. 74 da MP nº 2.138-35/2001 em caso no qual a controlada estava localizada na Hungria. Da leitura da ementa do acórdão fica evidente que, assim como no Caso Refratic, foi considerado que os lucros no exterior deveriam ser considerados dividendos para fins de aplicação do disposto no Tratado Brasil – Hungria.

IRPJ E CSLL. TRIBUTAÇÃO DE RESULTADOS AUFERIDOS POR MEIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. TRATADO BRASIL HUNGRIA.

A Legislação Tributária Brasileira não estabelece incidência sobre os lucros da controlada estrangeira (o que é vedado pelo Artigo VII), mas sim sobre lucros da investidora brasileira, isto é, dispõe que o lucro real da contribuinte engloba os lucros disponibilizados por sua controlada, incorporados ao seu patrimônio em função do Método da equivalência Patrimonial MEP.

Logo, a tributação recai sobre os lucros da empresa brasileira, o que

¹²⁵ BRITO JUNIOR, Jorge Luiz de. Estudo de caso – conflito entre a legislação brasileira de tributação de lucros auferidos no exterior e os tratados internacionais para evitar dupla tributação. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 206, São Paulo: Editora Dialética, 2012, p. 65.

afasta a aplicação do aludido Artigo VII do Tratado. O art. 74 da MP nº 2.15835 é uma autêntica regra CFC (regra de tributação de resultados de controladas no exterior), compreendida como norma voltada para eliminar o diferimento na tributação dos lucros auferidos no exterior. Não há um “padrão único” de legislação CFC. O ponto comum desse tipo de regra é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras. No contexto dos tratados, os dividendos pagos correspondem a lucros distribuídos aos sócios da empresa. Por força da MP nº 2.15835, os lucros apurados pela controlada no exterior são considerados distribuídos por ficção legal, incorporados ao patrimônio da contribuinte brasileira via MEP. A não incidência tributária dos dividendos restringe-se aos lucros produzidos e tributados no Brasil. (...) ¹²⁶

Conclui-se que o CARF, apesar de já se manifestar sobre o tema por diversas oportunidades, ainda não consolidou uma posição pacífica sobre as regras de tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas localizadas em países com os quais o Brasil tenha firmado tratados para fins fiscais.

10. A POSIÇÃO DOS PODER JUDICIÁRIO

10.1. A jurisprudência do STJ

Em que pese a matéria ter cunho constitucional, sendo, pois, de acordo com a Carta Magna, de competência do egrégio STF¹²⁷, o STJ já foi provocado para analisar o tema.

Em alguns casos, o STJ refutou em analisar o tema em decorrência de seu caráter constitucional, conforme se constata da decisão proferida pelo Ministro Luiz Fux:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA DA RENDA. PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIAS. TRIBUTAÇÃO DOS

¹²⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo n. 16561.000136/2007-89, Relator designado: Antônio José Praga de Souza, 2011.

¹²⁷ CF/88: “Art. 102 da CF/88: “Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...)”

RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE DECIDIU A MATÉRIA SOB ENFOQUE EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL.

(...)

3. O fundamento nuclear constitucional ressoa inequívoco, arrostando a competência do E. STJ para atribuí-la à Corte Suprema

(...)

4. Recurso especial a que se nega seguimento (CPC, art. 557, caput).¹²⁸

Porém, o STJ também já analisou a legalidade do art. 74 da MP n° 2.158-35/2001 em relação ao art. 43 do CTN. Observe-se o acórdão proferido pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, com relatoria do Ministro Humberto Martins.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA DA RENDA. ART. 74 DA MP. N.2.158-35/2001. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA CONTIDA NO CAPUT DO ART. 43 DO CTN. PRECEDENTES.

1. "Para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza. Não importa que o direito ainda não seja exigível (um título de crédito ainda não vencido), ou que o crédito seja de difícil e duvidosa liquidação (contas a receber). O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, acresçam ao patrimônio." (Zuudi Sakakihara in "Código Tributário Nacional Comentado", coordenador Vladimir Passos de Freitas, Ed. RT, p. 133).

2. "Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata 'utilidade' da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros." (REsp 983.134/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3.4.2008, DJe 17.4.2008.)

3. "Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica). No caso, o incremento patrimonial verificado no balanço de uma empresa coligada ou controlada no exterior representa a majoração, proporcionalmente à participação acionária, do patrimônio da empresa coligada ou controladora no Brasil." (REsp 983.134/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3.4.2008, DJe 17.4.2008.)

¹²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n. 732.580, Relator: Ministro Luiz Fux, 2006.

4. O julgamento do REsp 1.211.882/RJ, relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, reiterou a legalidade de tributação do IRPJ e da CSLL sobre os lucros auferidos por empresas brasileiras investidoras, sobre empresas investidas no exterior, destacando a ilegalidade somente quanto ao art. 7º da IN SRF 213/02, ao determinar a incidência tributária sobre a integralidade da variação positiva, pois a existência de balanço patrimonial positivo não acarreta, necessariamente, em lucro.
Agravo regimental improvido.¹²⁹

O STJ entendeu legal a tributação por ficção estabelecida no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Ainda, se posicionou favorável à tributação com base na variação positiva da avaliação do investimento, apenas considerando ilegal a tributação incidir sobre todo o resultado da equivalência patrimonial, determinando que a base de cálculo do IRPJ e a CSLL devem ser acrescida tão somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida.

No aspecto da ficção instituída pela MP nº 2.158-35/2001, o STJ entendeu que não há tributação por ficção. Para o STJ, a disponibilidade econômica da renda não se configura com o dinheiro “na mão” como entendido pela doutrina e discorrido no item 7.3. O dinheiro “na mão” trata-se de disponibilidade financeira e não econômica

No entender da Corte Superior de Justiça, em detrimento da doutrina majoritária, a disponibilidade econômica contida no art. 43 do CTN é possível com a simples mensuração do acréscimo patrimonial. Ou seja, como o reflexo da variação da avaliação das participações societárias pode ser mensurado e incrementa o patrimônio da Investida, no entender do STJ, este caracteriza a disponibilidade econômica prevista no art. 43 do CTN.

Quanto à tributação com base no resultado da equivalência patrimonial, o STJ reiterada vezes decidiu pela sua legalidade, ainda que em parte. No Recurso Especial 121.188-2, também julgado pela Segunda Turma do STJ, com a relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, essa posição também foi adotada.

¹²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n. 123.279-6, Relator: Ministro Humberto Martins, 2012.

PROCESSUAL CIVIL. PRAZO. CONTAGEM. CIÊNCIA DA DECISÃO MEDIANTE CARGA DOS AUTOS. OBSERVÂNCIA DO ART. 184 E §§, DO CPC. 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.

(...)

3. 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, de 7 de outubro de 2002.

4. Muito embora a tributação de todo o resultado positivo da equivalência patrimonial fosse em tese possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, caput e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, "c", 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mediante artifício contábil que elimina o impacto do resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL, não tendo essa legislação sido revogada pelo art. 25, da Lei n. 9.249/95, nem pelo art. 1º, da Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), nem pelo art. 21, da Medida Provisória n. 1.858-7, de 29, de julho de 1999, nem pelo art. 35, Medida Provisória n. 1.991-15, de 10 de março de 2000, ou pelo art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-34, de 2001 (edições anteriores da atual Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

5. Recurso especial não provido.¹³⁰

Apesar de o Ministro Mauro Campbell Marques entender se possível à tributação com base na variação do resultado da equivalência patrimonial, sua posição é de que o ordenamento jurídico pátrio claramente impede que a variação do investimento seja tributada em sua integralidade visto que o lucro da Investida não pode ser considerado também lucro da Investidora.

¹³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n. 121.188, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 2011.

Observe-se um pequeno trecho do voto do referido Ministro Relator que esclarece, com precisão, o entendimento adotado pela Segunda Turma do STJ sobre ilegalidade de tributar a variação total decorrente da adoção do MEP conforme previsto no art. 7º da IN 213/02.

Com efeito, o art. 7º, da nova instrução normativa é claro em permitir que a variação positiva ou negativa do valor do investimento em empresa coligada ou controlada no exterior influencie na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL devidos pela empresa investidora, permitindo a tributação pela variação positiva e a redução da base de cálculo pela variação negativa do valor do investimento.

Ora, como vimos acima, essa disciplina não encontra amparo em lei, sendo expressamente vedada pelo disposto no art. 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, "c", 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, que, como já demonstrado, não sofreram qualquer alteração pela legislação que lhes foi posterior.

Ademais, a tributação permitida pelo art. 25, da Lei n. 9.249/95, é aquela incidente sobre os lucros auferidos pelas empresas investidoras que também sejam lucros da empresa investida no exterior. Essa tributação já estava suficientemente regulamentada no art. 1º, §3º, da Instrução Normativa SRF n. 38/96, que foi repetido pelo art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002, quando determinou que os lucros das empresas coligadas ou controladas no exterior serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, proporcionalmente à sua participação no capital social

(...)

Sendo assim, a sistemática em vigor não permite a tributação pela variação do valor do investimento que exceder aquilo que, além de ser considerado lucro da investidora, também seja considerado lucro da empresa investida situada no exterior

Desta forma, é de ser decretada a ilegalidade do art. 7º, da Instrução Normativa n. 213/2002 naquilo que a tributação pela variação do valor do investimento exceder a tributação dos lucros auferidos pela empresa investidora que também sejam lucros auferidos pela empresa investida situada no exterior, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002.¹³¹

Desta forma, apesar da discussão também ser de caráter constitucional, é importante destacar que, a posição do STJ, principalmente no aspecto do conceito de disponibilidade econômica da renda e da possibilidade de tributação com base na equivalência patrimonial.

¹³¹ *Ibidem*, pp. 17 e 18.

10.2. A jurisprudência do STF

O Supremo Tribunal Federal, como já demonstrado, por diversas vezes analisou a hipótese de incidência do imposto de renda, com ênfase na disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

Para o caso específico da presunção ficta do lucro, é vital, antes de adentrar no julgamento da ADI nº 2.588 e dos recursos extraordinários pertinentes à constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, estudar o julgamento do recurso extraordinário nº 172.058¹³², pois, em ambos os casos, o ponto primordial da discussão é similar, como será demonstrado adiante.

No mencionado recurso extraordinário, o STF apreciou a constitucionalidade do imposto de renda retido na fonte incidente à alíquota de 8% sobre o lucro líquido apurado pela pessoa jurídica, mas não disponibilizado jurídica ou economicamente aos seus sócios¹³³.

A Suprema Corte analisou a constitucionalidade do art. 35, da Lei nº 7.713/1988¹³⁴ que instituiu no ordenamento jurídico pátrio a presunção de distribuição automática dos lucros das pessoas jurídicas aos seus sócios, tributando tais lucros independentemente de sua distribuição.

Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.

Aqui está a semelhança. Ambos os casos (art. 35 da Lei nº 7.713/1988 e art. 74 da MP nº 2.158-35/2001) são idênticos por dois motivos: (i) tratam como hipótese de incidência a ficção absoluta e, por isso, (ii) fazem o tributo incidir sobre algo que

¹³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 2.588, Relator: Ministra Ellen Gracie, Relator para acórdão: Ministro Joaquim Barbosa, 2001.

¹³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 172.058, Relator: Ministro Marco Aurélio, 1995.

¹³³ Conforme: 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* nº 210, São Paulo, 2010, p. 134.

¹³⁴ BRASIL, Lei n. 7.713, 22 de dezembro de 1988.

nem sequer pode vir a se tornar lucro no Brasil.

Nas duas situações se veda a liberdade empresarial e se dá às costas a verdade fatídica, já que tanto no caso do ILL, como no do IRPJ/CSSL sobre “lucro no exterior”, a legislação previa e prevê, respectivamente, o lucro fictício, ainda não distribuído no primeiro e não realizado no segundo, sendo, pois, patente à similitude das situações.

Esclarecida a semelhança entre o art. 35 da Lei nº 7.713/1988 e art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, é meritório observar que, ao analisar a constitucionalidade do art. 35, a Suprema Corte decidiu que não é cabível a tributação por mera presunção de distribuição automática de lucro.

(...) TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE.

No embate diário Estado/contribuente, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe "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" - alínea "a" do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos 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 artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a

destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização. (...)¹³⁵

Da análise do acórdão proferido, observa-se que o STF pautou-se na constitucionalidade do art. 35 apenas e tão somente quando o contrato social da pessoa jurídica determina a distribuição automática dos lucros. Para os casos em que não há previsão no contrato social de distribuição automática dos lucros, a norma foi julgada inconstitucional, visto que a presunção de distribuição automática se defronta com o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica estabelecida no art. 43 do CTN.

Apesar da semelhança demonstrada acima, nos julgamentos que, até outubro de 2013, analisaram a constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.154-35/2001, a posição adotada foi parcialmente divergente à do caso ILL.

No julgamento da ação direta de inconstitucionalidade nº 2.588, movida pela Confederação Nacional das Indústrias, o STF aplicou um entendimento até então inovador para a jurisprudência, como será esmiuçado abaixo.

Na ADI, a Confederação Nacional das Indústrias fundamentou, em suma, violação (i) do art. 62 da CF/88¹³⁶, em razão da ausência de urgência e relevância, (ii) do art. 153, III e 195, I, alínea “c”, ante a ofensa ao conceito de renda, e (iii) do art. 150, III, alíneas “a” e “b”, em razão da ofensa ao princípio da irretroatividade da norma.

Subsidiariamente, com relação às coligadas, a Confederação Nacional das Indústrias requereu a inconstitucionalidade do art. 74 da MP em discussão visto a inexistência de controle que autorize a disponibilização automática e imediata dos lucros¹³⁷. Por fim, a ADI requereu a inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN.

¹³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 172.058, Relator: Ministro Marco Aurélio, 1995.

¹³⁶ CF/88: “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.”

¹³⁷ Conforme: BISPO, Rafael Minervino e ALVARENGA, Christiane Alves. Lucros no exterior: posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal e possíveis desdobramentos, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 210, São Paulo, 2013, p. 89.

O julgamento da ADI iniciou-se com a Ministra Ellen Gracie declarando inconstitucional a expressão “ou coligada”. Para a referida Ministra, somente no caso de controlada é cabível a presunção da disponibilidade jurídica dos lucros em decorrência do controle exercido pela Investidora. Assim sendo, a Ministra Ellen Gracie acatou a argumentação subsidiária trazida na ADI e declarou inconstitucional a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 para o caso de coligada.

Segundo a Ministra Relatora, a preponderância nas decisões sociais faz com que a decisão quanto à distribuição de lucros dependa, única e exclusivamente, da pessoa jurídica controladora. Assim, a relação de controla implica, a seu ver a disponibilidade jurídica da renda auferida pela controlada. Não haveria disponibilidade, no entanto, em relação às sociedades coligadas residentes no exterior, já que a sociedade residente no Brasil detentora da participação societária não possuiu poder de controle para determinar, a qualquer momento, a distribuição dos lucros por ela auferidos. Assim, a referida Ministra julgou pela procedência da ADI apenas em relação às sociedades coligadas, julgando a sua improcedência em relação às controladas.¹³⁸

Após o voto da Ministra Ellen Gracie, o Ministro Nelson Jobim entendeu pela constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Porém, o indicado Ministro, reconheceu a aplicabilidade do citado artigo apenas para as empresas submetidas à avaliação de seus investimentos através do MEP¹³⁹. Essa posição foi seguida pelos Ministros Eros Grau e Cezar Peluso.

Defende o Ministro que, como a empresa deve reconhecer as suas despesas e receitas de acordo com o regime de competência, o espelhamento da variação patrimonial positiva decorrente dos lucros auferidos pela controlada ou coligada no ativo (conta “investimentos”) da sociedade residente no Brasil daria ensejo a um ajuste positivo em conta de resultado que já seria considerado disponível, ao menos juridicamente, como consequência da aplicação do regime de competência. Trata-se da tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial da pessoa jurídica investidora brasileira.¹⁴⁰

¹³⁸ 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* nº 210, São Paulo, 2010, p. 135.

¹³⁹ Conforme: Andrade, Fábio Martins. Distinções sobre tributação de lucro no exterior. *Revista Consultor Jurídico*, 2013. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-jul-03/fabio-andrade-distincoes-tributacao-lucro-exterior>. Acessado em 11.10.2013.

¹⁴⁰ 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* nº 210, São Paulo, 2010, p. 135.

O Ministro Marco Aurélio de Mello, em oposição aos votos supramencionados, afastou a constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e do § 2º art. 43 do CTN, acatando integralmente os argumentos da Confederação Nacional das Indústrias. Observe-se alguns trechos do voto do Ministro Marco Aurélio de Mello

A empresa possuidora de personalidade jurídica não se confunde com outra, pouco importando se tenha a coligação ou o controle, espécies societárias que não levam à simbiose a ponto de, em promiscuidade ímpar, confundir as personalidades no que são próprias. São individualmente levadas em conta, quer sob o aspecto da responsabilidade fiscal, da responsabilidade junto a outras pessoas jurídicas e a pessoas naturais, quer sob o prisma dos direitos e deveres em geral. (...)

O fato gerador do imposto sobre a renda, sob pena de não se poder assentar esta última, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, fenômeno sempre concreto e que não pode, à mercê de ficção jurídica extravagante, insuplantável, ser deturpada, a ponto de se dizer que, onde não há disponibilidade econômica ou jurídica, entenda-se já acontecido o fenômeno, como ocorre enquanto o lucro da coligada ou controlada existente no exterior continua, consoante a legislação de regência, no estrangeiro, no próprio patrimônio da empresa que o apurou, não sendo, consideradas as diversas modalidades admitidas em Direito, transferido à empresa situada no Brasil, que, por isso mesmo, não tem como integrar qualquer aporte, em termos de renda, ao respectivo balanço. A introdução, no artigo 43 do Código Tributário Nacional, do § 2º não se fez com o alcance normativo que serviu de base à fértil mas viciada inspiração do Executivo, no que editada a medida provisória, como se nele estivesse contida delegação ao legislador ordinário incomum, de adentrar o campo da ficção jurídica e criar, desprezada a natureza das coisas, novo fato gerador como se fosse legislador complementar. (...)

Enquanto inexistente o ingresso da participação da empresa brasileira no território nacional, enquanto não distribuídos os lucros pela empresa estrangeira com a qual se mantenha laços sob o ângulo da coligação ou do controle, não é dado cogitar do fato gerador do imposto sobre a renda, porque a renda é inexistente e porque não passou a disponibilidade, em si, sob tal ângulo e não do patrimônio, da empresa coligada ou controlada para a brasileira. (...)

No caso, a medida provisória, emprestando interpretação conforme a Carta da República ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, acabou por criar um novo fato gerador discrepando do figurino constitucional, ganhando a disciplina contornos estranhos ao imposto sobre a renda, ou seja, a circunstância de o balanço de empresa sediada no exterior apresentar lucro, cumprindo à coligada ou controladora localizada no Brasil satisfazer, de imediato e sem a distribuição, o tributo. Sob esse ângulo, a medida provisória contrasta com a regra do artigo 146 da Constituição Federal, a exigir, no tocante à definição de fato gerador, e ela veio a criá-lo com originariedade invulgar, a disciplina mediante lei complementar. (...)

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 de 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 de 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. (...)

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 nº 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.¹⁴¹

No entender do Ministro Marco Aurélio de Mello, o regime discutido cria uma ficção jurídica, deturpando o conceito de renda. Por esse motivo, não é condizente com o arcabouço jurídico pátrio. A posição do citado Ministro foi condizente com o entendimento firmado no julgamento do recurso extraordinário nº 172.058 (ILL).

Tal voto foi acompanhamento pelos Ministros Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.

O Ministro Ayres Britto votou pela procedência parcial da ADI, considerando constitucional o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, mas ressalvando as situações que envolvam empresas com Investidas em países com os quais o Brasil tenha firmado tratado para evitar a dupla tributação¹⁴². Já o Ministro Gilmar Mendes não proferiu voto por estar impedido.

Em decorrência dos votos supracitados, o julgamento da ADI estava em cinco votos a favor da constitucionalidade do art. 74 contra quatro votos pela sua

¹⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 2.588, Relator: Ministra Ellen Gracie, Relator para acórdão: Ministro Joaquim Barbosa, 2001 – Voto do Ministro Marco Aurélio de Mello.

¹⁴² Conforme: Andrade, Fábio Martins. Distinções sobre tributação de lucro no exterior. *Revista Consultor Jurídico*, 2013. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-jul-03/fabio-andrade-distincoes-tributacao-lucro-exterior>. Acessado em 11.10.2013.

inconstitucionalidade no tocante às sociedades controladas. No caso das coligadas, o resultado do julgamento estava em cinco votos a favor da inconstitucionalidade do apontado artigo contra quatro da constitucionalidade.

No continuar do julgamento, o último voto foi proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa que levantou um aspecto novo, qual seja, a localização da Investida.

O Ministro Joaquim Barbosa adentrou na questão da Investida estar ou não localizada em países com tributação favorecida (paraíso fiscal - *tax heaven*¹⁴³ ou regime fiscal privilegiado). Para o mencionado Ministro, o art. 74 é aplicável quando à Investida¹⁴⁴ localiza-se em paraíso fiscal e inconstitucional quando não se localiza em países sem tributação favorecida.

Após o voto do Ministro Joaquim Barbosa, em um primeiro momento, ficou apenas evidente que foi declarada a inconstitucionalidade do § único do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 que prevê a disponibilização automática dos lucros acumulados até 31 de dezembro de 2001, em 31 de dezembro de 2002, dado a ofensa ao primado da irretroatividade.

Com o novo argumento carreado pelo Ministro Joaquim Barbosa, ao final de seu voto, o julgamento da ADI apresentava cinco orientações diferentes.

Dos dez votos proferidos na ADI 2.588, verifica-se cinco linhas principais que exsurgiram dos argumentos que os fundamentaram, a saber: 1ª) pela inconstitucionalidade integral do texto normativo impugnado (posição sustentada pelos votos dos ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski); 2ª) pela inconstitucionalidade parcial, apenas e tão somente com relação às coligadas, consoante o voto proferido pela ministra Ellen Gracie; 3ª) pela inconstitucionalidade parcial, apenas e tão somente com relação às empresas situadas em países com tributação normal (e, portanto, constitucional em relação aos chamados paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados), consoante o voto do ministro Joaquim Barbosa; 4ª) pela constitucionalidade integral, consoante votaram os ministros Nelson Jobim, Eros Grau e Cezar Peluso (em verdade, essa corrente deu provimento parcial, mediante interpretação conforme à Constituição, para submeter ao artigo 74 as

¹⁴³ O Ministro Joaquim Barbosa não vinculou a expressão “país com tributação favorecida” diretamente com a lei, deixando em aberto seu entendimento.

¹⁴⁴ Controladas ou coligadas.

empresas controladas e coligadas no exterior submetidas ao Método de Equivalência Patrimonial que, de acordo com a legislação societária, alcança todas, o que, na prática, equivale à constitucionalidade integral); e 5ª) pela constitucionalidade parcial, com a expressa ressalva para as situações que envolvam empresas situadas em países com os quais o Brasil tenha celebrado tratado para evitar a dupla tributação da renda, consoante voto do ministro Ayres Britto.¹⁴⁵

Tendo em vista os diversos argumentos levantados, foi necessário o computo dos votos de maneiras fracionada. Ao final, o STF proclamou, em efeito vinculante e *erga omnes*, a inconstitucionalidade do art. 74 no caso de coligadas não localizadas em países com tributação favorecida e a constitucionalidade do mencionado artigo no caso de controladas em países com tributação favorecida.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa, que lavrará o acórdão. Não participaram da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que votaram em assentadas a anteriores. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 10.04.2013.¹⁴⁶

Desse modo, foi proclamado, com efeito vinculante e eficácia contra todos, o resultado no sentido de que a incidência do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/01: a) é *constitucional* quando se cuidar de controlada de empresa multinacional brasileira que se situar em *paraíso fiscal* (conforme o voto dos ministros Joaquim Barbosa, Nelson Jobim, Ellen Gracie, Cezar Peluso, Ayres Britto e Eros Grau); b) é *inconstitucional* quando se cuidar de *coligada* de empresa multinacional brasileira que se situar em país com tributação normal e/ou tratado para evitar a dupla tributação da renda (conforme o voto dos ministros Joaquim Barbosa, Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Ellen Gracie e Ricardo Lewandowski); e c)

¹⁴⁵ Conforme: Andrade, Fábio Martins. Distinções sobre tributação de lucro no exterior. *Revista Consultor Jurídico*, 2013. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-jul-03/fabio-andrade-distincoes-tributacao-lucro-externo>. Acessado em 11.10.2013.

¹⁴⁶ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?Incidente=1990416>. Acessado em 05.10.2013.

é inconstitucional em relação ao seu *parágrafo único* (conforme o voto proferido pelos ministros Joaquim Barbosa, Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski).¹⁴⁷

Desta maneira, como dito acima, nos autos da ADI, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 74 no caso de coligadas não localizadas em países com tributação favorecida e a constitucionalidade do mencionado artigo no caso de controladas em países com tributação favorecida.

Julgada a ADI, o STF iniciou o julgamento do recurso extraordinário nº 611.586¹⁴⁸.

No aludido recurso extraordinário, a Cooperativa Agropecuária Mourãoense Ltda., controladora de pessoa jurídica situada em país com tributação favorecida (Aruba), requereu a declaração de inconstitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-5/2001.

Valoroso observar que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao analisar o recurso de apelação interposto pela Cooperativa Agropecuária Mourãoense Ltda., inferiu que o art. 74 da MP nº 2.158-5/2001 não infringiu o ordenamento jurídico brasileiro, negando seguimento ao recurso de apelação¹⁴⁹.

Posteriormente, distribuído o recurso perante o ilustre Supremo Tribunal Federal, foi reconhecida a repercussão geral da matéria.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DEVIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS ÀS PESSOAS JURÍDICAS SEDIADAS NO BRASIL. CONTROLADAS E COLIGADAS. MOMENTO EM QUE SE APERFEIÇO A FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA. CONCEITOS DE DISPONIBILIDADE JURÍDICA E DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA DA RENDA. MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP). ART. 43 DO CTN. MP 2.158-34/2001 (MP 2.135-35/2001). ART. 248, II DA LEI

¹⁴⁷ Conforme: Andrade, Fábio Martins. Distinções sobre tributação de lucro no exterior. *Revista Consultor Jurídico*, 2013. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-jul-03/fabio-andrade-distincoes-tributacao-lucro-exterior>. Acessado em 11.10.2013.

¹⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 611.586, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 2010.

¹⁴⁹ Conforme: BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 2ª Turma. Apelação em mandado de segurança n. 2003.70.03.000876-4, Relator: Juíza Federal Eloy Bernst Justo, 2003.

6.404/1976. ARTS. 145, §1º, 150, III, A e 153, III DA CONSTITUIÇÃO.

Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre a constitucionalidade do art. 74 e par. ún. da MP 2.158-35/2001, que estabelece que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento, bem como que os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.¹⁵⁰

Pois bem, superada os pontos principais da origem do feito e de seu trâmite, e retornando a análise do julgamento, temos que, como o caso em comento discute controlada localizada em país com tributação favorecida, o Supremo Tribunal Federal negou provimento ao recurso extraordinário interposto pela Cooperativa Agropecuária Mourãoense Ltda., mantendo a aplicação do aludido art. 74.

NA SESSÃO DO PLENÁRIO DE 10.04.2013 - Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), negou provimento ao recurso extraordinário, vencido o Ministro Marco Aurélio. Plenário, 10.04.2013.¹⁵¹

Nas sessões subsequentes ao julgamento da ADI e do recurso extraordinário nº 611.586, a Corte Máxima analisou o recurso extraordinário nº 541.090¹⁵². Tal recurso extraordinário foi interposto pela União Federal em face do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região¹⁵³.

Nesse caso, a Embraco - Empresa Brasileira de Compressores S.A. discute o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Porém, a Embraco possui Investidas em diversos países, como Estados Unidos, China e Uruguai.

¹⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 611.588, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 2010.

¹⁵¹ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3860092>. Acessado em 05.10.2013.

¹⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 541.090, Relator: Ministro Teori Zavascki, 2007.

¹⁵³ Conforme: BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Apelação em mandado de segurança n. 2003.72.01.000014-4, Relator: Desembargador Federal Wellington de Almeida, 2003.

Ultrapassada a narrativa do caso, no recurso extraordinário em debate, o STF, apesar de afastar a retroatividade do § único do apontado art. 74, determinou a manifestação do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (tribunal de origem) sobre a questão da dupla tributação e dos tratados internacionais.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para considerar ilegítima a tributação retroativa, nos termos do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. Determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que se pronuncie sobre a questão atinente à vedação da bitributação baseada em tratados internacionais, vencido o Ministro Dias Toffoli, não havendo se manifestado, no ponto, o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Redigirá o acórdão o Ministro Teori Zavascki, que reajustou seu voto. Impedido o Ministro Luiz Fux. Plenário, 10.04.2013.¹⁵⁴

Essencial dizer também que o STF declarou, por maioria de votos, a constitucionalidade do art. 74 no caso da controlada não estar localizada em paraíso fiscal. Apesar dessa decisão não ter efeito *erga omnes*, demonstra o entendimento atual da Corte Máxima¹⁵⁵.

Das decisões proferidas até o presente momento, extrai-se que a constitucionalidade do art. 74 não foi completamente analisada pelo STF. A Suprema Corte ainda não se posicionou de maneira *erga omnes* sobre a constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 no caso de controladas localizadas fora de países com tributação favorecida¹⁵⁶ ou coligadas localizadas em países com tributação favorecida.

Desta forma, apesar do julgamento da ADI, a discussão ainda deve permanecer até que a jurisprudência do STF seja sedimentada.

¹⁵⁴ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2500965>. Acessado em 12.10.2013.

¹⁵⁵ Conforme: STF analisa a constitucionalidade de tributação de lucros no exterior. Disponível em http://www.bmatax.com.br/bma_tax/arquivos/Tributario/Informativo_Tribut%C3%A1rio_70.html. Acessado em 02.11.2013

¹⁵⁶ Como dito, o STF se manifestou no recurso extraordinário nº 541.090 sobre a incidência do art. 74 da MP nº 2158-35/2001 no caso de controlada fora de paraíso fiscal, porém, além da decisão não ser *erga omnes*, o acórdão ainda não foi publicado.

11. CONCLUSÃO

Muito embora seja legítima a intenção do legislador brasileiro de tributar os rendimentos auferidos por empresas brasileiras no exterior, há muitas ilegalidades e inconstitucionalidades nas normas que regulamentam a matéria.

A regra introduzida pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 incorreu em clara ilegalidade e inconstitucionalidade. A pretensão de tributar os lucros auferidos por empresas coligadas e controladas no exterior, no momento em que são levantados no balanço, independentemente de sua disponibilização para a sócia brasileira afronta a hipótese de incidência do imposto de renda, prevista no art. 153, III da Constituição Federal e no art. 43 do Código Tributário Nacional.

Infelizmente, ainda que em parte, essas ilegalidades e inconstitucionalidades foram mantidas nos art. 72 a 87 da Medida Provisória nº 627/2013.

Essa pretensão defronta com alguns princípios da Constituição Federal de 1988, tais como a capacidade contributiva, confisco e razoabilidade / proporcionalidade.

Interessante notar que, ao tributar o lucro das coligadas e controladas da forma prevista no artigo em discussão, o Poder Executivo, via medidas provisórias, exacerbou preceitos constitucionais e legais.

Ainda, uma alteração fiscal dessa grandeza deve ser debatida pelo Congresso Nacional e por toda a sociedade. Não pode uma alteração de tamanho impacto ser alvo de medidas provisórias que acabam, com o devido respeito, empurrando goela abaixo dos contribuintes uma tributação cada vez mais complexa e extremamente elevada.

Infelizmente, ao tentar evitar a evasão fiscal, o Poder Executivo, por meio de medida provisória, atinge todos os contribuintes com a mão pesada do estado, sem separar os contribuintes sérios e que buscam avançar o crescimento de seus negócios e, por

consequente, do Brasil, com os contribuintes de má-fé.

Na expressão popular, com as Medidas Provisórias n^{os} 2.158-35/2001 e 627/2013, o governo brasileiro “mata uma barata com tiro de canhão” e dificulta as atividades empresarias de inúmeros contribuintes.

A regra de Transparência Fiscal Internacional ampliada prevista na legislação tributária não se mostra razoável e necessita de reparos para reduzir as nocivas distorções que vem causando às decisões negociais e os danos que vem sendo causados à competitividade das empresas brasileiras operando no exterior.¹⁵⁷

Ademais, medidas provisórias e as alterações constantes na legislação tributária levam a milhares de processos judiciais e administrativos e causam um custo à máquina pública e aos contribuintes. Além dos custos, essa instabilidade causa uma insegurança jurídica tamanha que afeta o crescimento do país.

Apesar disso, o Poder Executivo mantém o padrão de alterar institutos consolidados por meio de medidas provisórias ou, ainda quando mais ultrajante, por meio de instruções normativas, o que é um completo absurdo.

Mais grave, a tributação dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior como pretendido nas medidas provisórias em discussão interferem diretamente nos tratados internacionais firmados pelo Brasil, prejudicando a imagem do país e seu ambiente para negócios.

É fundamental que os três poderes se alinhem visando melhorar o sistema tributário brasileiro e fixar diretrizes claras que gerem segurança jurídica para o empresariado e toda a sociedade.

O desenvolvimento do Brasil passa por um sistema tributário mais justo, seguro e que não sufoque os contribuintes, exatamente ao contrário do que previsto no art. 74 da MP n^o 2.158-35/2001 e nos art. 72 a 87 da MP n^o 627/2013.

¹⁵⁷ ROLIM. *Op. cit.*, pp. 209 e 210.

Por todo o exposto, é incabível a manutenção dos referidos artigos no ordenamento jurídico pátrio, sendo alterado por um modelo de tributação mais razoável e que puna com rigor a evasão fiscal e possibilite aos contribuintes que enriquecem esse país desenvolverem suas atividades com segurança jurídica.

12. BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 19ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

ANDRADE, Fábio Martins. Distinções sobre tributação de lucro no exterior. *Revista Consultor Jurídico*, 2013. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-jul-03/fabio-andrade-distincoes-tributacao-lucro-exterior>. Acessado em 11.10.2013.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, *Imposto de renda das empresas*, 10ª ed., São Paulo: Editora Atual, 2013.

ATALIBA, Geraldo Ataliba. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1997.

ÁVILA, Humberto, O imposto de renda, a contribuição social sobre o lucro e os lucros auferidos no exterior. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v.7, São Paulo: Editora Dialética, 2003.

BARRETO, Paulo Aires. *Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Editora Dialética, 2001.

BISPO, Rafael Minervino e ALVARENGA, Christiane Alves. *Lucros no exterior: posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal e possíveis desdobramentos*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 210. São Paulo: Editora Dialética, 2013.

BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*, 12ª ed. rev., aum. e atual, Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2010.

BORGES, Alexandre Siciliano, Investimentos brasileiros no exterior: tributação das pessoas jurídicas. *Tributação dos Mercados Financeiros e de Capitais e dos Investimentos Internacionais*, São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

BOZZA, Fábio Piovesan. Tratamento fiscal do ágio na aquisição de investimentos, *Revista Dialética de Direito Tributário n° 178*. Editora Dialética, São Paulo.

BRITO JUNIOR, Jorge Luiz de. Estudo de caso – conflito entre a legislação brasileira de tributação de lucros auferidos no exterior e os tratados internacionais para evitar dupla tributação. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 206*, São Paulo: Editora Dialética, 2012.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*, v. 2: artigos 75 a 137 – 4ª ed. rev. e atual., São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*, v. 4: artigos 243 a 300 – 3ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*, v. 2, 17ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado Derzi. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior – inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 130*, São Paulo: Editora Dialética, 2006.

FIPECAFI, *Manual de Contabilidade das Sociedades Empresariais*, São Paulo: Editora Atlas, 2010.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Editora Malheiros, 1997.

GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda – resultados auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladas e coligadas. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 74*, São Paulo: Editora Dialética, 2001.

HIROMI, Higuchi. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2013 – 38ª ed.*, São Paulo: IR Publicações, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade Jurídica como elemento do fato gerador do imposto de renda. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 207*, São Paulo: Editora Dialética, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos, O imposto de renda das pessoas jurídicas e os resultados verificados no exterior. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v.7, São Paulo: Editora Dialética, 2003.

MAMEDE, Gladston. *Direito empresarial brasileiro: direito societário: sociedades simples e empresária*, v. 2, 5ª ed., São Paulo: Editora Atlas, 2011.

MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. *Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais*, 2ª ed., São Paulo: Editora Dialética, 1999.

NEVES, Silvério das e VICECONTI, E. V. Paulo. *Contabilidade societária*. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

NEVES, Silvério das e VICECONTI, E. V. Paulo. *Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos (CSLL, PIS e COFINS)*, 15ª ed. atual. rev. e ampl., São Paulo: Fiscosoft, 2013,

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Editora Quarter Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O conceito de renda – inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a questão da disponibilidade sobre lucros de coligadas e controladas no exterior), *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 73. Editora Dialética, São Paulo.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O imposto de renda e os lucros auferidos no exterior. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v.7, São Paulo: Editora Dialética, 2003.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 1989.

PEREIRA, Marco Antônio Chazaine. *A tributação de lucros auferidos no exterior*, São Paulo: LTr, 2010.

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* nº 210, São Paulo: Editora Dialética, 2010.

REZEK, José Francisco, *Direito internacional público: curso elementar*, 9ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

ROLIM, João Dácio; MOREIRA, Gilberto Ayres. Tributação de lucros auferidos no exterior e limites relativos de normas antielisas. *Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Teoria e Prática*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2006.

SCHOUERI, Luiz Eduardo, Imposto de renda e os lucros auferidos no exterior. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v.7, São Paulo: Editora Dialética, 2003.

SILLOS, Lívio Augusto. *Da exclusividade da Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior nos termos da Medida Provisória 2.258/01: Consequências da Aplicação do Direito dos Tratados*, São Paulo: Fiscosoft, 2004.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.